

■ ÖStZ 2009/916, 456

Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung

In einer vernetzten und globalisierten Welt versucht der besonnene und auf seinen Vorteil bedachte Wirtschaftsteilnehmer im Regelfall, sein Wirtschaftsleben planmäßig und frei von Zufällen aktiv zu gestalten. Im Regelfall wird also nicht mehr oder weniger spontan ein Sachverhalt verwirklicht, auf den schließlich die relevanten Gesetze der jeweils in Betracht kommenden Materien anzuwenden sind. Der besonnene Wirtschaftsteilnehmer bedient sich vielmehr bewusst der ihm zur Verfügung stehenden zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten, um bestimmte Folgen in anderen Rechtsgebieten, so etwa im Steuerrecht, herbeizuführen. Das Ziel eines „rechtschaffenen“ Wirtschaftsteilnehmers liegt darin, seine tatsächlichen und rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten so auszuschöpfen, dass ein für ihn steueroptimales Ergebnis erreicht wird, ohne sich dadurch strafbar zu machen. Diese „Gratwanderung“ zwischen zulässiger Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung haben wir zum Thema unserer gemeinsamen Antrittsvorlesung an der Johannes Kepler Universität Linz im März 2009 gemacht. Einige der dort andiskutierten Überlegungen wollen wir im Folgenden näher darlegen.

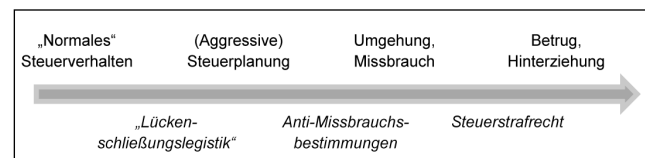
Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel
Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler,
LL.M. (NYU)
Johannes-Kepler-Universität Linz

1. Einleitung

Versucht man zunächst das mögliche Verhalten eines Steuerpflichtigen und die möglichen Reaktionen eines Staats darauf auf einer Skala darzustellen, so steht an der untersten Stufe das „normale“ Steuerverhalten. Dieses besteht in seiner einfachsten Ausprägung in der Verwirklichung eines Sachverhalts ohne allzu bewusste Berücksichtigung der möglichen steuerlichen Beurteilung. Auf diesen Sachverhalt werden schließlich die entsprechenden Gesetzesbestimmungen angewandt. Dass auch auf dieser Stufe unterschiedliche Interpretationen der Gesetze und daher unterschiedliche Auffassungen zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen hinsichtlich des Subsumtionsprozesses auftreten können, ist unbestritten. Daher kann sich bereits in diesem Bereich ein Staat veranlasst fühlen, durch Lückenschließungslegistik allfällige unerwünschte Ergebnisse zu beseitigen. Auf einer nächsten Stufe möglichen Verhaltens auf Seiten des Steuerpflichtigen steht schließlich die aggressive Steuerplanung. Dieses ist dadurch gekennzeichnet, dass der Steuerpflichtige sein Wirtschaftsleben bewusst und unter Ausnutzung sämtlicher nationaler und internationaler Möglichkeiten in einer Form gestaltet, die ihm eine möglichst niedrige Steuerbelastung vermitteln soll. Die so verstandene aggressive Steuerplanung bewegt sich jedenfalls noch im Rahmen des rechtlich Zulässigen. Auf aggressive Steuerplanung kann ein Staat wiederum – wenn nicht allgemeine Grundprinzipien des Steuerrechts die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Interpretation der geltenden Gesetze „auszuhebeln“ vermögen – mit einer Lückenschließungslegistik reagieren. Die aggressive Steuerplanung kann in ein Umgehungs- oder Missbrauchsverhalten ausarten, wobei die Übergänge zwischen aggressiver Steuerplanung, Umgehung und Missbrauch fließend sind. Umgehungen und missbräuchliche Verhaltensweisen sind nun im Unterschied zum normalen Steuerverhalten und auch zur aggressiven Steuerplanung sowohl international als auch in den unterschiedlichen nationalen Rechtsordnungen unzulässig. Sowohl das inter-

nationale Steuerrecht und das Gemeinschaftsrecht als auch die einzelnen Staaten bekämpfen diese Art von Gestaltungen des Wirtschaftslebens durch Antimissbrauchsbestimmungen. Antimissbrauchsbestimmungen können positivrechtlich verankert oder durch die Rechtsprechung entwickelt worden sein. Sie können genereller oder spezieller Natur sein. Als Beispiel für eine generelle Antimissbrauchsbestimmung sei § 22 BAO genannt, Beispiel für spezielle Antimissbrauchsbestimmungen stellen § 10 Abs 4 und Abs 5 KStG und § 42 InvFG dar. Antimissbrauchsbestimmungen ermöglichen es, einen Sachverhalt der in missbräuchlicher Weise unter Ausschöpfung von rechtlichen und tatsächlichen Gestaltungsmöglichkeiten verwirklicht worden ist, nach seinem „wahren“ wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen. Dies hat zur Folge, dass die geplante Steuervermeidung sich nicht realisieren kann. Am anderen Ende der Skala möglichen Verhaltens stehen auf Seiten des Steuerpflichtigen schließlich Betrug und Hinterziehung, auf Seiten möglicher Reaktionen der öffentlichen Hand das Steuerstrafrecht. Auch der Übergang vom Missbrauch zum Betrug oder zur Hinterziehung ist ein fließender. Eine klare Grenzziehung ist auch hier auf verallgemeinernde Art und Weise nicht möglich.

Grafik 1



Steuerplanung und staatliche Reaktionen – Besonnene Wirtschaftsteilnehmer gestalten ihre wirtschaftlichen Aktivitäten auch mit dem Ziel, eine möglichst geringe Steuerbelastung tragen zu müssen. Je nach Intensität des planerischen Verhaltens stehen dem Gesetzgeber eine Reihe von Instrumenten zur Verfügung, mit denen er Gegenmaßnahmen setzen kann.

Wir unternehmen im Folgenden den Versuch, diese Gratwanderungen zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Steuerhinterziehung zunächst im nationalen und schließlich im internationalen Bereich an Hand von praxisrelevanten Gestaltungen darzustellen, um im Anschluss daran auf den internationalen Kampf gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuerhinterziehung näher einzugehen. Letztendlich soll ein Ausblick auf Herausforderungen an die Zukunft gegeben werden.

2. Nationale Steuerplanung und die Grenze zum Missbrauch

2.1. Anerkennung der Zwischenschaltung einer juristischen Person

Juristische Personen und ihre Anteilseigner sind sowohl ertrag- als auch umsatzsteuerrechtlich eigenständige Steuersubjekte. Leistungsbeziehungen zwischen ihnen werden daher steuerrechtlich anerkannt, soweit sie unter fremdüblichen Bedingungen eingegangen wurden (Trennungsprinzip).¹⁾ Diese Grundsätze gelten sowohl zwischen juristischen Personen und ihren Anteilseignern, die natürliche Personen sind, als auch gegenüber Anteilseignern, die selbst juristische Personen sind.

Das Körperschaftsteuerrecht bietet die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen miteinander verbundene Kapitalgesellschaften zu einer Gruppe zusammenzufassen und damit als ein Steuersubjekt zu behandeln (sog Gruppenbesteuerung gem § 9 KStG).²⁾ Ähnliches gilt für bestimmte Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts, die durch das Zusammenfassen in einem sog Versorgungsbetriebsverbund als ein Steuersubjekt behandelt werden können (§ 2 Abs 4 KStG).³⁾ Dabei handelt es sich um gesetzlich vorgesehene Gestaltungen, die es den Steuerpflichtigen ermöglichen, ihre Ergebnisse zu saldieren und damit eine im Verhältnis zur getrennten Betrachtung niedrigere Steuerbelastung zu erzielen.

Im Bereich des Umsatzsteuerrechts werden Kapitalgesellschaften als mit einem anderen Unternehmer verbunden und damit als einheitliches Steuersubjekt behandelt, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das andere Unternehmen eingegliedert sind (sog Organschaft, § 2 Abs 2 Z 2 UStG). Konsequenz der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ist, dass die Umsätze zwischen den Organmitgliedern nicht umsatzsteuerbar sind.⁴⁾ Im Unterschied zum Ertragsteuerrecht bedarf die Annahme einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft keiner Willenserklärung. Sie ist bei Vorliegen der Voraussetzungen automatisch gegeben. In der Erfüllung der Tatbestandsmerkmale kann der Steuerpflichtige jedoch auch das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft beeinflussen.

2.2. Leistungserbringung über eine juristische Person

Aus den zivil- und gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten ergeben sich in Kombination mit der Steuersubjektivität von juristischen Personen einerseits und der grundsätzlichen Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen juristischen Personen und ihren Anteilseignern (Trennungsprinzip) andererseits Gestaltungen

zur Optimierung des steuerlichen Ergebnisses. Hier stellt sich zunächst die Frage, ob eine zivil- oder gesellschaftsrechtliche Gestaltung in der im Steuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise auch steuerrechtlich anzuerkennen ist. Ist dies der Fall, so bleibt zu prüfen, wann die Grenze zwischen zulässiger Steuerplanung und Umgehung oder Missbrauch überschritten wird.

Ein in Wissenschaft und Praxis seit Ende des letzten Jahres viel diskutiertes Thema ist die Frage, inwieweit die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft zur Erbringung bestimmter freiberuflicher Leistungen oder zur Ausübung gesellschaftsrechtlicher Funktionen – etwa der Geschäftsführung, der Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied oder als Stiftungsvorstand – steuerrechtlich anzuerkennen ist. Zu den hier im Fokus stehenden freiberuflichen Leistungen zählen jene Tätigkeiten, die in der Literatur⁵⁾ als höchstpersönlich bezeichnet werden. Dies sind insbesondere die Tätigkeiten als Schriftsteller, Wissenschaftler, Vortragender, Künstler oder Sportler.

Wird eine solche Tätigkeit nicht direkt durch eine natürliche Person, sondern durch (eine unter ihrem Einfluss stehende) Kapitalgesellschaft ausgeübt, so ist dies nach hA sowohl aus gesellschafts- als auch aus zivilrechtlicher Sicht grundsätzlich zulässig.⁶⁾ Das allgemeine Zivilrecht und das Gesellschaftsrecht lassen zu, dass auch Leistungen von Künstlern, Wissenschaftlern, Vortragenden oder Sportlern sowie Organfunktionen in Kapitalgesellschaften durch eine Kapitalgesellschaft selbst erbracht werden. Dass tatsächlich eine natürliche Person die entsprechende Leistung ausführen muss, liegt im Wesen der juristischen Person als einem „künstlichen“ Rechtsgebilde.⁷⁾

Ist die Vergütung aus dieser Tätigkeit auch steuerrechtlich der zivilrechtlich verpflichteten juristischen Person zuzurechnen, so kann dies im Verhältnis zur Erbringung der Leistung ohne Zwischenschaltung der Kapitalgesellschaft steuer- und sozialversicherungsrechtliche Vorteile mit sich bringen: Die Vergütung unterliegt auf Ebene der Kapitalgesellschaft der Körperschaftsteuer in Höhe von 25 %. Erst die Ausschüttung des Gewinns führt zu einer Ertragsteuerbelastung beim Anteilseigner, was kumuliert eine Belastung der Erträge mit rund 43,75 % ergibt. Hinzu kommt, dass bei entsprechender Ausgestaltung des Dienstverhältnisses zwischen der juristischen Person, die die Leistung zivilrechtlich zu erbringen verpflichtet ist, und der natürlichen Person, die die Leistung tatsächlich erbringt, die Lohnnebenkosten und Sozialversicherungsbeiträge gering gehalten werden können. Würde für die Ausübung dieser Tätigkeiten hingegen direkt die natürliche Person zivilrechtlich verpflichtet, so unterlägen die Vergütungen dafür der Einkommensteuer zum progressiven Tarif⁸⁾ und wären allenfalls in vollem Umfang lohnnebenkosten- und sozialversicherungspflichtig.

In Frage steht nun, ob die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft, die im Verhältnis zu einer Leistungserbringung als natürliche Person zweifelsohne Steuervorteile mit sich bringt, ertragsteuerrechtlich in dem Sinn verwerflich ist, dass sie nicht anzuerkennen ist. Der Vergütung der hier in Frage stehenden

1) Vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹ (2007) Rz 902.

2) Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹, Rz 938 f.

3) Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹, Rz 928.

4) Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁹, Rz 1220.

5) Mayr, „Drittanstellung“ von Vorständen zulässig? RdW 2008/384, 420.

6) W. D. Arnold, Zur gesellschaftsrechtlichen Zulässigkeit der Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorstandsmitgliedern), ÖStZ 2009/229, 120; Ehrke-Rabell/Zierler, Einkünftezurechnung bei „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten, SWK 2009, S 423 (S 427 f); Bergmann, Die „Drittanstellung“ von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (I), taxlex 2009, 131 f.

7) Vgl dazu genauer Ehrke-Rabell/Zierler, SWK 2009, S 423 (S 430 f).

8) Durch den neuen Grundfreibetrag relativiert sich der Steuervorteil einer Kapitalgesellschaft jedoch erheblich.

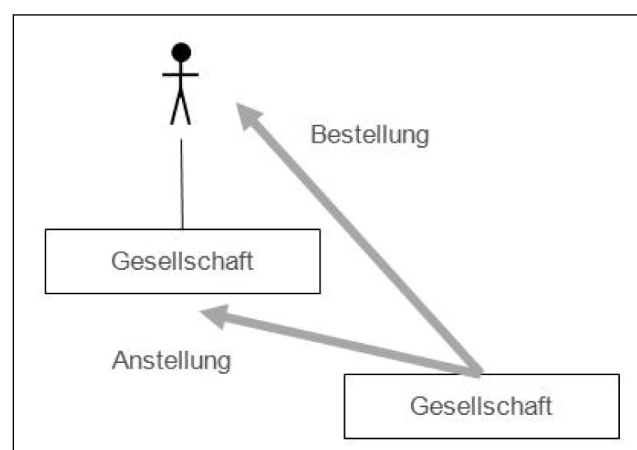
Tätigkeiten an die Kapitalgesellschaft könnte die Anerkennung mit der Begründung versagt werden, dass sie im Sinne der Markteinkommenstheorie,⁹⁾ die auf die Möglichkeit, über eine Einnahmequelle zu verfügen, rekurriert, nicht der Kapitalgesellschaft, sondern der natürlichen Person direkt zuzurechnen seien. Diese Auffassung vertritt das BMF: Die Vergütungen aus den hier dargestellten Tätigkeiten sind als „Vergütungen aus höchstpersönlichen Tätigkeiten ab 1. 7. 2009 demjenigen zuzurechnen, der die Leistung persönlich erbringt (zB Schriftsteller, Vortragender, Wissenschaftler „Drittanstellung“ von Vorständen)“.¹⁰⁾ Im Schrifttum ist diese Aussage der EStR auf massive Kritik gestoßen,¹¹⁾ was das BMF zu einer Revision im (noch nicht veröffentlichten) Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2009 bewegt hat. Danach sollen nur „künstlich anmutende“ Konstruktionen von der Rz 104 der EStR erfasst werden, die insbesondere dann vorliegen sollen, wenn die „zwischen geschaltete“ Kapitalgesellschaft unter dem beherrschenden Einfluss der höchstpersönlich tätigen Person steht. Im Fokus der Finanzverwaltung stehen damit offenbar in erster Linie „zwischen geschaltete“ Einmann-Kapitalgesellschaften. Die steuerliche Anerkennung zwischen geschalteter Kapitalgesellschaft sei jedenfalls im Einzelfall zu beurteilen: Verfügt die auftretende GmbH über eine eigenständige, sich von der natürlichen Person abhebende betriebliche Struktur, mit der sie am Marktgeschehen teilnimmt und auftritt, so sind die entsprechende Leistung und das dafür entrichtete Entgelt der Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Die Gestaltung ist damit steuerrechtlich unbedenklich. Die Formulierung des BMF im Salzburger Steuerdialog 2009 relativiert den Anwendungsbereich der Rz 104 der EStR zwar insoweit, als nunmehr feststeht, dass nicht jeglicher „Zwischenschaltung“ einer Kapitalgesellschaft zur Erbringung freiberuflicher Leistungen oder zur Ausübung bestimmter gesellschaftsrechtlicher Funktionen die steuerrechtliche Anerkennung zu versagen ist, wirft aber auch neue Fragen auf. So stellt sich etwa die Frage, wann von einer betrieblichen Struktur auszugehen ist.

Der VwGH hatte noch nicht explizit die Gelegenheit, zur Auffassung des BMF Stellung zu nehmen.¹²⁾ Bei der jüngst entschiedenen Frage der steuerlichen Anerkennung einer zur Ausübung der Funktion als Mitglied des Aufsichtsrats zwischen geschalteten Kapitalgesellschaft stand die Einkünftezurechnung aufgrund der Sachverhaltslage nicht zur Debatte: Da zwischen der GmbH, deren Gesellschafter zum Aufsichtsrat einer anderen Kapitalgesellschaft bestellt worden war, und dieser anderen Kapitalgesellschaft keinerlei Vereinbarung über die Ausübung der Aufsichtsrats-tätigkeit getroffen worden war, war für den VwGH „von vornherein ausgeschlossen, dass die in

Rede stehenden Vergütungen der Gesellschaften, deren Aufsichtsrat der Beschwerdeführer angehörte, zu Einkünften der GmbH (...) geführt haben.“¹³⁾

In einem anderen Fall war der Sachverhalt so gelagert, dass der VwGH von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen ist: Die nachträgliche Zwischenschaltung einer unter dem beherrschenden Einfluss des Geschäftsführers stehenden Gesellschaft in das Geschäftsverhältnis zu einer anderen GmbH war seines Erachtens ohne irgendeine Veränderung der Vergütungsbedingungen nur in der Absicht gewählt worden, Lohnnebenkosten zu umgehen.¹⁴⁾ Eine solche Gestaltung hielt der VwGH für missbräuchlich, mit der Konsequenz, dass die Geschäfts-führungsvergütung unmittelbar dem gesellschaftsrechtlich bestellten Geschäftsführer zuzurechnen war und bei ihm als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Kommunalsteuer unterlag.

Grafik 2



Zwischenschaltung einer juristischen Person – In Wissenschaft und Praxis wird seit dem letzten Jahr intensiv diskutiert, inwieweit ein Auseinanderfallen zwischen gesellschaftsrechtlicher Bestellung zum Geschäftsführer einer GmbH und zivilrechtlicher Anstellung dieses Geschäftsführers über eine im eigene (Einmann-)GmbH bei der zu führenden GmbH steuerrechtlich anzuerkennen ist. Konkret stellt sich die Frage, ob die Vergütungen für diese Geschäftsführertätigkeit der den Anstellungsvertrag abschließenden (Einmann-)GmbH oder aber dem Geschäftsführer selbst zuzurechnen sind.

Die Zwischenschaltung einer Einmann-Kapitalgesellschaft zur Ausübung sog höchstpersönlicher Tätigkeiten oder zur Ausübung unterschiedlicher gesellschaftsrechtlicher Funktionen ist aus steuerrechtlicher Sicht zusammengefasst folgendermaßen zu beurteilen:

Allgemeiner Konsens dürfte dahin gehend bestehen, dass die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft bei gesellschafts- und zivilrechtlicher Zulässigkeit¹⁵⁾ aufgrund des Trennungsprinzips grundsätzlich auch ertragsteuerrechtlich anzuerkennen ist. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass dies unabhängig von der Art der Tätigkeit, also auch für die hier in Frage stehenden sog höchstpersönlichen Tätigkeiten gilt. Ob sich die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung dieser

9) Vgl Ruppe, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, in Tipke (Hrsg), DStJG, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht² (1979) 7 (16 ff).

10) Rz 104 EStR 2000. Nach EAS 3059 sind Managementvergütungen, die eine österreichische Gesellschaft aufgrund eines ausschließlich mit einer Schweizer Gesellschaft geschlossenen Interims-Managementvertrages leistet, entgegen der Auffassung in älteren EAS (EAS 2029 und 2045) in Übereinstimmung mit Rz 104 EStR 2000 der zum Manager bestellten natürlichen Person zuzurechnen.

11) Tanzer, Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern (Vorständen) im Ertragsteuerrecht, ÖStZ 2009/230, 123; Ehrke-Rabell/Zierler, SWK 2009, S 423 (S 430f); Bergmann, Die „Drittanstellung von Managern im Gesellschafts- und Steuerrecht (II)“, taxlex 2009, 184; Huber, Einkünftezurechnung an Arbeitgeber und Einmanngesellschaften, taxlex 2009, 285. – Zustimmend jedoch Beiser, Jedem Arbeitnehmer seine GmbH? Die Einkünftezurechnung bei einer Drittanstellung, RdW 2009/322, 370.

12) Vgl aber eine Übersicht über die in jüngster Zeit durch den VwGH und den UFS entschiedenen Fälle zur Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften bei Huber, taxlex 2009, 285.

13) VwGH 28. 5. 2009, 2006/15/0360. Dazu Doralt, VwGH: Einkünftezurechnung bei zwischengeschalteter Aufsichtsrats-GmbH, RdW 2009/536, 545.

14) VwGH 25. 6. 2008, 2008/15/0014, ÖStZB 2009/98, 115.

15) Vgl viel weitergehend Huber, taxlex 2009, 285, wonach die zivil- oder gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit für die steuerliche Beurteilung keine Rolle spielen dürfe.

Auffassung letztendlich anschließen werden, bleibt abzuwarten. Unter der Prämisse, dass auch sog höchstpersönliche Tätigkeiten über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt werden können, dürfte auch Einigkeit dahin gehend bestehen, dass der „Zwischenschaltung“ der Kapitalgesellschaft die Anerkennung zu versagen ist, wenn die Kapitalgesellschaft selbst keine Funktion innehat.¹⁶⁾ Diesfalls sind die aus der Tätigkeit entspringenden Einkünfte direkt der natürlichen Person zuzurechnen. Die Zurechnung von Leistungsvergütungen an die zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft ist wohl dann nicht zu akzeptieren, wenn es sich um eine nachträgliche Zwischenschaltung handelt, die weder bezüglich des Umfangs noch bezüglich des Inhalts der erbrachten Leistungen eine Änderung herbeiführt.¹⁷⁾ Einigkeit dürfte letztendlich auch dahin gehend bestehen, dass die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft auch dann nicht anzuerkennen ist, wenn von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten auszugehen ist. Das bloße Ausnutzen von Steuervorteilen, die sich aus der fehlenden Rechtsformneutralität der Beteiligungen ergeben, ist uE jedoch keinesfalls als Missbrauch zu qualifizieren.¹⁸⁾

Gerade das Beispiel der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaften zur Erbringung sog höchstpersönlicher Leistungen oder zur Ausübung von Leitungsfunktionen in Kapitalgesellschaften zeigt, dass der Übergang zwischen zulässiger Steuerplanung und unzulässigem Missbrauch von Rechts- und Gestaltungsformen ein fließender ist, der nur in der Einzelfallbetrachtung festgemacht werden kann. Insgesamt zeigt die Diskussion um die ertragsteuerrechtliche Anerkennung der „Zwischenschaltung“ juristischer Personen zur Erbringung sog höchstpersönlicher Leistungen, dass der Ausschöpfung zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Einzelfall entweder schlicht durch die Anwendung steuerlicher Grundprinzipien wie etwa der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der Unterscheidung zwischen Zufluss und Einkommensverwendung oder der Markteinkommenstheorie oder aber durch die Feststellung eines missbräuchlichen Verhaltens steuerrechtliche Grenzen gesetzt sind.

2.3. Befriedigung privater Bedürfnisse durch eine juristische Person

Die Zwischenschaltung juristischer Personen erfolgt in der Praxis auch mit dem Ziel, die Befriedigung privater Bedürfnisse steuerlich optimal zu gestalten. Ebenso wie beim klassischen „Zwei-Konten-Modell“¹⁹⁾ wurde auch hier versucht, dem Wesen nach private Aufwendungen durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft in eine steuerlich relevante Sphäre zu verlagern. So sollte beispielsweise die Schaffung privaten Wohnraums steuerlich derart strukturiert werden, dass Abschreibungen und Zinsaufwand abgezogen und Investitionsbegünstigungen und

Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden können. Die durch solche Gestaltungen aufgeworfenen Fragen nach einer „außerbetrieblichen“ Sphäre von Kapitalgesellschaften werden im Schrifttum intensiv diskutiert,²⁰⁾ wobei gerade die jüngere Rechtsprechung zur außerbetrieblichen Sphäre im Hinblick auf Dienstwohnungen und Wohngebäude von Gesellschafter-Geschäftsführern die Diskussion weiter zugespitzt hat.

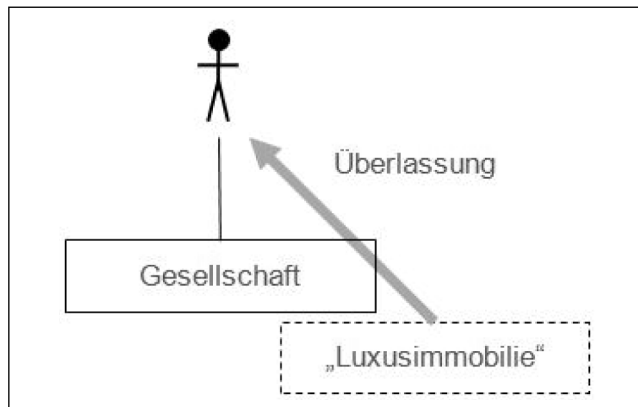
Nach der jüngeren Judikatur des VwGH zählen nämlich auch einzelne Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist²¹⁾ und die nicht der Einkommenserzielung der Kapitalgesellschaft dienen, nicht zu deren Betriebsvermögen.²²⁾ Die Rechtsprechung leitet diese Folgerung – ohne Bezugnahme auf § 7 Abs 3 KStG – daraus ab, dass ungeachtet des Maßgeblichkeitsprinzips²³⁾ durch § 7 Abs 2 KStG die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen werden und daher die Betriebsvermögeenseigenschaft von Wirtschaftsgütern in beiden Bereichen nach den gleichen Grundsätzen beurteilt werden müsse.²⁴⁾ Ein Wirtschaftsgut, dessen Anschaffung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und das objektiv erkennbar gesellschaftsrechtlichen Zwecken dient, gehört solcherart nicht zum (gewillkürten) Betriebsvermögen, sondern als notwendiges Privatvermögen zum „steuerneutralen Vermögen“ der Kapitalgesellschaft.²⁵⁾ Diese „Verschiebung“ in die „außerbetriebliche“ Sphäre aufgrund der Annahme von notwendigem Privatvermögen der Kapitalgesellschaft betraf bisher die – entgeltliche und unentgeltliche – Überlassung einer luxuriösen Penthousewohnung,²⁶⁾ eines im attraktiven Erholungsgebiet gelegenen Einfamilienhauses,²⁷⁾ einer mit persönlichen Gebrauchsgegenständen ausgestatteten Villa²⁸⁾ sowie einer Seeliegenschaft mit Bungalow, Pfortner- und Bootshaus²⁹⁾ an Gesellschafter;³⁰⁾ ähnliche Erwägungen sollen aber offenbar auch für die Überlassung von „Luxuswirtschafts-

16) Ehrke-Rabell/Zierler, SWK 2009, S 423 (S 430); Huber, taxlex 2009, 285 (290). – Für die Beantwortung der Frage, ob eine betriebliche Struktur gegeben ist, ist uE hilfsweise auf die Judikatur des VwGH zu den Briefkastenfirmen abzustellen (zB VwGH 22. 3. 1995, 93/13/0076; 11. 7. 1995, 91/13/0154; 17. 11. 2005, 2001/13/0247; 31. 5. 2006, 2002/13/0145, 0146; 20. 9. 2007, 2007/14/0007). – Das BMF stellt im Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2009 darauf ab, ob Mitarbeiter beschäftigt sind und innerhalb der Kapitalgesellschaft Tätigkeiten ausgeübt werden, die über bloße Vorbereitungs- und Hilfsleistungen hinausgehen.
17) Vgl in diesem Zusammenhang die Judikatur des VwGH zur Zwischenschaltung einer im Eigentum der Mitunternehmer stehenden GmbH in die Leistungsbeziehungen zwischen einer Mitunternehmerschaft und deren Mitunternehmern: VwGH 30. 5. 1990, 86/13/0046; 5. 10. 1994, 92/15/0003.
18) Vgl dazu im Detail Ehrke-Rabell/Zierler, SWK 2009, S 432.
19) Dazu zB VwGH 27. 1. 1998, 94/14/0017, ÖStZB 1998, 561; VwGH 29. 6. 1999, 95/14/0150, ÖStZB 1999, 601.

20) Für eine Zusammenfassung der Diskussion siehe zuletzt Kofler, Die „außerbetriebliche Vermögenssphäre“ der Kapitalgesellschaft, in Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen (Hrsg), Steuervissenschaften und betriebliches Rechnungswesen – Strukturen – Prinzipien – Neuerungen, FS Kofler (2009) 103 (103 ff).
21) Zur Betonung des Veranlassungszusammenhangs siehe insbesondere Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004) 131 f und 137 ff.
22) Siehe zu dieser Rechtsprechungslinie insbesondere Bruckner, „Privatvermögen“ einer Kapitalgesellschaft – Analyse und kritische Anmerkungen, ÖStZ 2003/233, 110 (110 ff); Stangl, Der VwGH zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2005/71, 39 (39 ff); Wiesner, Außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft auf dem Prüfstand, RWZ 2007/37, 129 (129 ff); Wiesner, Der außersteuerliche Bereich einer Kapitalgesellschaft im österreichischen und deutschen Abgabenrecht, RWZ 2007/103, 359 (359 ff); Urtz, Neueste VwGH-Judikatur: Die Privatsphäre von Kapitalgesellschaften, GeS 2007, 390 (390 ff); Pröll, Außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft – Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene, ÖStZ 2009/583, 288 (288 ff); ausführlich Stangl, Außerbetriebliche Sphäre 123 ff.
23) Siehe nur Rz 613 KStR 2001; Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹¹ (2008) § 8 Tz 57.
24) Siehe zB VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169, ÖStZB 2000/534, 653; ebenso zB UFS Linz 11. 7. 2003, RV/0603-L/02; UFS Klagenfurt 30. 5. 2005, RV/0404-K/02; UFS Graz 31. 1. 2006, RV/0408-G/04.
25) So etwa VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002, ÖStZB 2005/32, 57.
26) VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169, ÖStZB 2000/534, 653.
27) VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002, ÖStZB 2005/32, 57.
28) VwGH 30. 6. 2005, 2001/15/0081, ÖStZB 2006/5, 8.
29) VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091, ÖStZB 2007/481, 640.
30) Vgl weiters UFS Linz 11. 7. 2003, RV/0603-L/02; UFS Wien 22. 7. 2003, RV/402-W/02, RV/403-W/02; UFS Klagenfurt 30. 5. 2005, RV/0404-K/02. Siehe zur Anmietung einer Liegenschaft durch die Gesellschaft auch UFS Graz 31. 1. 2006, RV/0408-G/04, und VwGH 19. 4. 2007, 2005/15/0020, ÖStZB 2007/475, 635. Zu Mietverhältnissen zwischen Privatstiftung und Stiftern siehe UFS Linz 24. 8. 2007, RV/0540-L/04, und UFS Wien 18. 1. 2008, RV/0743-W/07.

gütern“ wie zB Yachten,³¹⁾ Sportwagen,³²⁾ Schwimmbädern, Pferden etc³³⁾ gelten.³⁴⁾

Grafik 3



Befriedigung privater Bedürfnisse – Nach der jüngeren Judikatur des VwGH zählen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist, zur „außerbetrieblichen Sphäre“ der Kapitalgesellschaft. Dies wirft eine Reihe von Zweifelsfragen und systematischen Bedenken auf.

Diese Sichtweise ist nicht grundsätzlich neu³⁵⁾ und womöglich auch ein origineller Versuch, der Zwischenschaltungsproblematik Herr zu werden. Dennoch steht sie zunächst in einem unklaren Verhältnis zum Konzept des gewillkürten Betriebsvermögens,³⁶⁾ zur Anwendung des Missbrauchstatbestands³⁷⁾ sowie zur gefestigten Rechtsprechung, dass bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern an den Gesellschafter im Normalfall lediglich das Nutzungsentgelt über das Instrument der verdeckten Ausschüttung auf ein fremdübliches Maß anzuheben ist, das Wirtschaftsgut aber prinzipiell dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zugeordnet bleibt.³⁸⁾ Unklar ist überdies,

in welchen Fällen von dieser „traditionellen“ Sichtweise abgewichen werden soll und bereits an der Wurzel „außerbetriebliches“ Vermögen anzunehmen ist. In der jüngeren Rechtsprechung scheint diese Frage eine vorläufige Konkretisierung dahin gehend gefunden zu haben, dass das betreffende Wirtschaftsgut schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmt sein muss;³⁹⁾ dies soll bei Wohnobjekten insbesondere dann der Fall sein, wenn das Wohnobjekt „besonders repräsentativ“ oder „speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt“ ist,⁴⁰⁾ wobei zusätzlich auf die sonstige Tätigkeit der Kapitalgesellschaft Bedacht zu nehmen sei.⁴¹⁾ Das Verneinen der Betriebsvermögens-eigenschaft könne jedoch „nur in besonders gelagerten Fällen“ greifen,⁴²⁾ vor allem, „wenn es sich um Objekte handelt, die realistischlicherweise nicht fremdüblich vermietbar sind“.⁴³⁾

Zweifelsohne ist diese Grenzziehung mit erheblichen Problemen belastet.⁴⁴⁾ Sollte aber im Einzelfall ein Wirtschaftsgut „nur eine gesellschaftliche und keine betriebliche Veranlassung“ haben,⁴⁵⁾ wird von Rechtsprechung und Verwaltungspraxis offenbar davon ausgegangen, dass das Wirtschaftsgut „unabhängig von der Frage, ob das Nutzungsentgelt fremdüblich ist oder nicht“,⁴⁶⁾ aus der „einkünfterrelevanten Sphäre“ ausscheidet⁴⁷⁾ und in den „außerbetrieblichen Bereich“ „verschoben“ werde.⁴⁸⁾ Ist diesfalls ein Wirtschaftsgut dieser „außerbetrieblichen“ Sphäre zuzuordnen, kann es auf Ebene der Gesellschaft aber denklogisch zu keiner verdeckten Ausschüttung kommen.⁴⁹⁾ Insofern ergeben sich auch asymmetrische steuerliche Konsequenzen: Auf Ebene

16. 5. 2007, 2005/14/0083, ÖStZB 2008/73, 76, und Rz 819 KStR 2001; generell für diese Lösung Stangl, Außerbetriebliche Sphäre 138 f, sowie in ÖStZ 2005/71, 39 (41 f).

39) Siehe auch Rz 819 KStR 2001.

40) VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083, ÖStZB 2008/73, 76; UFS Wien 5. 6. 2008, RV/0719-W/05; ebenso Rz 819 KStR 2001. Vgl demgegenüber noch VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169, ÖStZB 2000/534, 653, UFS Linz 11. 7. 2003, RV/0603-L/02, und UFS Graz 31. 1. 2006, RV/0408-G/04, wo darauf abgestellt wurde, ob eine vergleichbare Dienstwohnung auch für einen fremden Arbeitnehmer angeschafft würde.

41) Siehe Zorn, VwGH neuerlich zu Privatvermögen einer GmbH, RdW 2007/647, 620 (621), und andeutungsweise VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091, ÖStZB 2007/481, 640; wohl anders Pkt 2.4 des Salzburger Steuerdialogs 2008 – Est/KSt/UmgrSt (BMF-010216/0155-VI/6/2008), wonach es „für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Bereich [...] nicht von Bedeutung sein [kann], welchen Betriebsgegenstand die Kapitalgesellschaft hat“.

42) Zorn, RdW 2007/647, 620 (621); ebenso Wiesner, RWZ 2007/37, 129 (132) („Extremfälle“); Pkt 7 des KSt-Protokolls 2005 (BMF-010216/0086-IV/6/2005), AÖF 2005/272 („nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen“); siehe auch Pkt 2.4 des Salzburger Steuerdialogs 2008 – Est/KSt/UmgrSt („nur in Ausnahmefällen“).

43) Pkt 2.4 des Salzburger Steuerdialogs 2008 – Est/KSt/UmgrSt, abgedruckt in Mayr/Treer, Steuerdialog, ÖStZ Spezial (2008) 9 ff; ebenso Rz 819 KStR 2001, wonach zu fragen sei, ob das Wirtschaftsgut „jederzeit im betrieblichen Geschehen der Kapitalgesellschaft (zB durch Vermietung) eingesetzt werden“ könne. Überschießend daher wohl UFS Graz 11. 3. 2008, RV/0137-G/07 (zu einem Sportwagen), und dies dementsprechend ablehnend Mayr/Treer in Mayr/Treer, Steuerdialog, ÖStZ Spezial (2008) 11 f. Insofern wurde auch vorgeschlagen, die Grenze danach zu ziehen, dass die Gesellschaft entweder „praktisch zur Gänze ihren Zweck in der Befriedigung der Gesellschafterinteressen“ hat oder „im Vergleich zu ihrer operativen Funktion und Größe ungewöhnliche Investitionen im Gesellschafterinteresse“ tätigt, „die ohne Gesellschafterinteresse nicht getätigt worden wären“; siehe Wiesner, RWZ 2007/37, 129 (132).

44) Siehe nur Stangl, Außerbetriebliche Sphäre 137 ff; Urtz, GeS 2007, 390 (400 ff); für einen Operationalisierungsversuch siehe Rauscher, UFS und Mietverhältnisse zwischen Kapitalgesellschaften und Gesellschaftern zu Wohnzwecken, UFS Journal 2008, 76 (76 ff).

45) Rz 819 KStR 2001.

46) Pkt 2.4 des Salzburger Steuerdialogs 2008 – Est/KSt/UmgrSt; siehe auch Rz 819 KStR 2001.

47) Siehe zB Rz 919 KStR 2001; Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹¹, Anh zu § 8, Stichwort „Dienstwohnung“.

48) Pkt 2.4 des Salzburger Steuerdialogs 2008 – Est/KSt/UmgrSt.

49) Siehe zB Bruckner, ÖStZ 2003/233, 110 (112 f); Stangl, Außerbetriebliche Sphäre 153; Urtz, GeS 2007, 390 (400).

31) Dazu das Beispiel bei Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG (1996) § 8 Anm 18; siehe auch VwGH 9. 7. 2008, 2005/13/0020, ÖStZB 2009/117, 106 (betreffend eine im zivilrechtlichen Eigentum des Gesellschafters stehende Yacht).

32) UFS Graz 11. 3. 2008, RV/0137-G/07; dies ablehnend Mayr/Treer in Mayr/Treer, Der Salzburger Steuerdialog 2008, ÖStZ Spezial (2008) 11 f.

33) Rz 819 KStR 2001 nennt neben der „Luxuswohnung“ für den Gesellschafter-Geschäftsführer“ auch die Anschaffung oder Herstellung von „Schwimmbädern, Sauna, Sportanlagen, Pferden“.

34) Kritisch zu einer schrankenlosen Verallgemeinerung Stangl, Außerbetriebliche Sphäre 155 ff.

35) Siehe Wiesner, Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen und Entnahmen, in Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 349 (352 f), und das Yachtbeispiel bei Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG § 8 Anm 18; ebenso Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG⁵ (1997) § 8 Tz 66, Stichwort „Dienstwohnung“.

36) Dazu ausführlich Urtz, GeS 2007, 390 (401 f).

37) Siehe zur Anwendung des § 22 BAO im Hinblick auf die Überlassung eines von den Gesellschaftern gemieteten Einfamilienhauses als Dienstwohnung zB VwGH 29. 11. 1988, 87/14/0200, ÖStZB 1989, 174; vgl auch VwGH 18. 1. 1983, 82/14/0092, 0097, ÖStZB 1983, 307. Auch im Erk vom 30. 6. 2005, 2001/15/0081, ÖStZB 2006/5, 8 (zu einer mit persönlichen Gebrauchsgegenständen ausgestatteten Villa), wies der VwGH zusätzlich darauf hin, dass sich der angefochtene Bescheid „jedenfalls schon im Grunde der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO als tragfähig begründet erweist“.

38) Siehe zB VwGH 20. 1. 1981, 2230, 2380/79, ÖStZB 1982, 44 (zur Überlassung eines Firmen-Pkw zur Privatnutzung); VwGH 20. 4. 1982, 81/14/0120, ÖStZB 1983, 31 (zur Überlassung einer luxuriösen Villa an den Gesellschafter-Geschäftsführer); VwGH 17. 2. 1993, 89/14/0248, ÖStZB 1993, 470 (zur Überlassung einer Wohnung im Betriebsgebäude); VwGH 10. 5. 1994, 90/14/0050, ÖStZB 1995, 19 (zur Überlassung eines Einfamilienhauses „der ‚Luxus‘-Kategorie“); vgl auch VwGH

der Kapitalgesellschaft soll es zunächst ausgabenseitig zu einer Versagung von AfA, Investitionsbegünstigungen, Zinsaufwand etc kommen;⁵⁰⁾ einnahmenseitig unterbleiben hingegen sowohl der Ansatz des tatsächlichen Mietzins als Betriebseinnahme⁵¹⁾ als auch eine Erfassung der Differenz zwischen fremdüblichem und tatsächlichem Nutzungsentgelt als fiktive Einnahme.⁵²⁾ Nach hA soll aber überdies das Wirtschaftsgut in einer „außerbetrieblichen“ Sphäre der Gesellschaft verbleiben und zB im Falle einer Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist zu Einkünften iSd § 30 EStG führen.⁵³⁾ Auf der Ebene des Gesellschafters gehen die bisherige Verwaltungspraxis,⁵⁴⁾ Teile des Schrifttums⁵⁵⁾ und auch die Rechtsprechung⁵⁶⁾ hingegen von einer verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“⁵⁷⁾ aus, wobei auf Seiten des Vorteilsempfängers eine Ausschüttung nur in Höhe der Differenz zwischen dem fremdüblichen und dem tatsächlich gezahlten Nutzungsentgelt anzunehmen sei.⁵⁸⁾ Diese Vorgehensweise wurde gleichsam kritisiert und eine Gleichschaltung der steuerlichen Konsequenzen auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene gefordert.⁵⁹⁾ Diesen Weg scheint letztlich auch die jüngere Verwaltungspraxis beschreiten zu wollen, wenn die Konsequenz einer Zuordnung „zum außerbetrieblichen Bereich“ der Gesellschaft darin gesehen wird, dass es zur vollen verdeckten Ausschüttung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten an den Gesellschafter kommt.⁶⁰⁾

- 50) UFS Linz 11. 7. 2003, RV/0603-L/02; ebenso Pernegger, „Dienstwohnung“ und außerbetriebliche Sphäre, ÖStZ 2002/168, 87 (89 ff); Bruckner, ÖStZ 2003/233, 110 (114); Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹¹, Anh zu § 8, Stichwort „Dienstwohnung“; Pröll, ÖStZ 2009/583, 288 (292); siehe auch das Yachtbeispiel bei Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG § 8 Anm 18.
- 51) UFS Linz 11. 7. 2003, RV/0603-L/02; UFS Graz 31. 1. 2006, RV/0408-G/04.
- 52) VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169, ÖStZB 2000/534, 653; UFS Linz 11. 7. 2003, RV/0603-L/02. Solcherart bleiben auch entgangene Erträge aus Alternativveranlagungen unberücksichtigt; dazu Bruckner, ÖStZ 2003/233, 110 (114); Stangl, Außerbetriebliche Sphäre 162 f.
- 53) Rz 611 und Rz 613 KStR 2001; Pkt 2.4 des Salzburger Steuerdialogs 2008 – ESt/KSt/UmgrSt; ebenso zB Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹¹, § 8 Tz 61; Pröll, ÖStZ 2009/583, 288 (293 f). Konsequenterweise müssten dann im Falle der Vermietung an den Gesellschafter aber auch die Grundsätze der Einkünfte aus Vermietung nach § 28 EStG schlagend werden (dh zB Vermietungseinkünfte der Gesellschaft im Ausmaß der tatsächlichen Nutzungsentgelte und AfA im außerbetrieblichen Bereich). Sowohl im Hinblick auf Spekulationswie auch auf Vermietungseinkünfte würde sich dann jedoch die Frage aufwerfen, welche Auswirkung die Transformationsvorschrift des § 7 Abs 3 KStG hat (siehe zB Bruckner, ÖStZ 2003/233, 110 [114 m FN 40], und ausf Stangl, Außerbetriebliche Sphäre 150 f; Urtz, GeS 2007, 390 [398 ff]). Freilich stößt schon die grundsätzliche Folgerung außerbetrieblicher Einkünfte im Lichte der Rechtsprechung auf Zweifel, zumal der VwGH offenbar davon ausgeht, dass die Zuordnung zur „außerbetrieblichen“ Sphäre im Wesentlichen dieselben Rechtsfolgen wie Liebhaberei zeitigen soll, lehnt er doch in diesen Fällen eine gesonderte Liebhabereiprüfung ausdrücklich ab; siehe VwGH 24. 6. 2004, 2001/15/0002, ÖStZB 2005/32, 57.
- 54) Rz 919 und Rz 1042 KStR 2001.
- 55) Pernegger, ÖStZ 2002/168, 87 (90); Bruckner, ÖStZ 2003/233, 110 (114); Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹¹, Anh zu § 8, Stichwort „Dienstwohnung“.
- 56) VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169, ÖStZB 2000/534, 653; UFS Linz 11. 7. 2003, RV/0603-L/02; siehe auch UFS Graz 31. 1. 2006, RV/0408-G/04.
- 57) Siehe Zorn, RdW 2007/647, 620 (621); Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹¹, Anh zu § 8, Stichwort „Dienstwohnung“.
- 58) Siehe zB Pröll, ÖStZ 2009/583, 288 (292); zur Bewertung siehe Stangl, Außerbetriebliche Sphäre 154 f; Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹¹, Anh zu § 8, Stichwort „Dienstwohnung“ mwN.
- 59) Siehe Wiesner, RWZ 2007/37, 129 (130); Wiesner, RWZ 2007/103, 359 (361); Pröll, Familienhaus: Verdeckte Gewinnausschüttung „an der Wurzel“ in Höhe der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten, UFS 2007, 336 (338 f); Wiesner, KESt-Bemessungsgrundlage bei außerbetrieblichem Vermögen von Kapitalgesellschaften, RWZ 2008/69, 255 (255 f); in diese Richtung womöglich nunmehr VwGH 9. 7. 2008, 2005/13/0020, ÖStZB 2009/117, 106 (betreffend eine im zivilrechtlichen Eigentum des Gesellschafters stehende Yacht).
- 60) Siehe Pkt 2.4 des Salzburger Steuerdialogs 2008 – ESt/KSt/UmgrSt: „Wenn die Errichtung fremdfinanziert ist (zB Kredit 2 Mio Euro und

Selbst wenn man aus dogmatischer Sicht von den grundsätzlichen Bedenken gegen die veranlassungstheoretische Zuordnung von einzelnen Wirtschaftsgütern zum „außerbetrieblichen“ Bereich und der dadurch heraufbeschworenen komplexen Abgrenzungsproblematik zur „traditionellen“ Lösung über das Institut der verdeckten Ausschüttung absieht,⁶¹⁾ kann die von der jüngeren Verwaltungspraxis angedachte „Mischlösung“ letztlich nicht überzeugen. Denn diese geht davon aus, dass es einerseits zu einer vollen (wertmäßigen) Ausschüttung des Wirtschaftsguts an den Gesellschafter kommt, dieses andererseits aber im „außerbetrieblichen“ Bereich der Gesellschaft verbleibt. Will man aber wegen des speziellen Zuschnitts des Wirtschaftsguts auf den Gesellschafter von einer „Vollausschüttung“ ausgehen, würde dies schlichtweg implizieren, dass auch das wirtschaftliche Eigentum – wie im Falle eines Spezialleasings⁶²⁾ – auf den Gesellschafter übergeht.⁶³⁾ Wird aber das Wirtschaftsgut steuerlich dem Gesellschafter zugerechnet, so kann es sich steuerlich nicht mehr in einer wie auch immer gearteten „außerbetrieblichen“ Sphäre der Gesellschaft befinden: Entweder das Gebäude verbleibt in der betrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft und die fremdüblichen Mietentgelte werden im Sinne der traditionellen Rechtsprechung im Wege einer verdeckten Ausschüttung angepasst, oder es wird dem Gesellschafter zugerechnet und führt bei der Gesellschaft aufgrund des Ausscheidens aus ihrer steuerlichen Sphäre zu keinen nachgelagerten Steuerfolgen im Veräußerungsfall;⁶⁴⁾ lediglich tatsächlich geleistete Nutzungsentgelte wären sodann als verdeckte Einlagen zu beurteilen.⁶⁵⁾ Eine von der „Mischlösung“ unterstellte Verschiebung in den „außerbetrieblichen“ Bereich würde überdies das in § 9 Abs 3 UmgrStG zum Ausdruck kommende gesetzliche Konzept ausschließen, wonach ein Wirtschaftsgut offenbar entweder dem Betriebsvermögen der *Gesellschaft* oder dem notwendigen Privatvermögen des *Gesellschafters* zuzuordnen sein soll.⁶⁶⁾ Es spricht daher vieles dafür, die vom VwGH aufgeworfenen Fragen rund um die verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ nach einem „Entweder-Oder-Prinzip“ zu lösen. Diesfalls würden sich auch Folgefragen etwa im Hinblick auf die Überführung zwischen den verschiedenen Sphären der Gesellschaft im Entnahme- und Einlagewege nach § 4 Abs 1 EStG erübrigen, was wohl auch der Intention des historischen Gesetzgebers entspricht.⁶⁷⁾

1 Mio Euro Eigenmittel), führt dies zur sofortigen verdeckten Ausschüttung der Eigenmittel (= 1 Mio Euro). Die Kreditrückzahlungen (Tilgungen und Zinsen) führen in der Folge zu verdeckten Ausschüttungen.“ Siehe auch Pröll, ÖStZ 2009/583, 288 (292 f).

- 61) Dazu Stangl, Außerbetriebliche Sphäre 132 ff.
- 62) Siehe Rz 137 und 141 EStR 2000 und für die konkrete Situation diese Analogie bejahend Pröll, UFS 2007, 336 (338 ff).
- 63) Dazu Kofler in FS Kofler 103 (116 ff); siehe auch die Anmerkung von Mayr/Treer zu Pkt 2.4 des Salzburger Steuerdialogs 2008 – ESt/KSt/UmgrSt in Mayr/Treer, Steuerdialog, ÖStZ Spezial (2008) 11 f.
- 64) Siehe auch die Anmerkung von Mayr/Treer in Mayr/Treer, Steuerdialog, ÖStZ Spezial (2008) 11 f.
- 65) Rz 1042 KStR 2001.
- 66) Dazu zB Urtz in Gassner/Göth/Gröhs/Lang, Privatstiftungen (2000) 297 (303 f).
- 67) Nach ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 17, kann der „Entnahme-Einlagenbestand des § 4 Abs. 1 EStG [...] im Körperschaftsteuerrecht nur dort Bedeutung haben, wo eine außerbetriebliche Ebene der Körperschaft denkbar ist“, wobei beispielhaft lediglich der – im Vergleich zur Kapitalgesellschaft wirtschaftlich weniger bedeutende – Verein, der „ein Wirtschaftsgut aus dem Vereinsvermögen in seinen Betrieb einbringt oder aus dem Betriebsvermögen entnimmt“, Erwähnung findet. Daraus ließe sich umgekehrt folgern, dass bei Kapitalgesellschaften der Entnahmetatbestand nicht zur Anwendung kommen soll (siehe dazu auch Urtz in Gassner/Göth/Gröhs/Lang 297 [302]). Hingewiesen sei auch darauf, dass sich der BFH im Hinblick auf das Verneinen einer außerbetrieblichen Sphäre auch auf das Mangeln von Körperschaftsteuerlichen Vorschriften zur Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen dem betrieblichen und dem außerbetrieblichen Bereich

Die Zwischenschaltung von Kapitalgesellschaften zur Verlagerung dem Wesen nach privaten Aufwendungen in eine steuerlich relevante Sphäre hat nicht bloß eine ertragsteuerrechtliche Dimension, sie betrifft auch die Umsatzsteuer: Gilt ein Wirtschaftsgut als für das Unternehmen ausgeführt, so besteht das Recht auf Vorsteuerabzug. Ein Ziel jeder Steuerplanung liegt daher in der Maximierung des Rechts zum Vorsteuerabzug. Gerade in den Bereichen, in denen zwischen betrieblich und gesellschaftsrechtlich veranlasster Verwendung von Wirtschaftsgütern zu unterscheiden ist, ist die ertragsteuerrechtliche Beurteilung in Österreich auch für das Recht auf Vorsteuerabzug von Bedeutung. Nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, wenn deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen iSd §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG sind. Die Überlassung von privatem Wohnraum durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter zählt im Fall der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung zur Einkommensverwendung iSd § 8 Abs 2 KStG und führt daher nach der Rsp des VwGH zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug.⁶⁸⁾ Damit hat die Zuordnung eines Wirtschaftsguts zur außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft auch umsatzsteuerrechtliche Bedeutung. Würde man die hier in Frage stehenden Fälle der Verlagerung privat veranlasster Aufwendungen in den betrieblichen Bereich, wie vorgeschlagen, nach den Grundsätzen über das Spezialleasing lösen, so wäre der Vorsteuerabzug wegen von vornherein fehlender Ausfuhr für unternehmerische Zwecke bereits nach § 12 Abs 2 Z 1 UStG ausgeschlossen. Im Übrigen hängt aber die umsatzsteuerrechtliche Lösung nicht notwendigerweise von der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung des Sachverhalts ab: In Betracht käme, den Vorsteuerabzug außerhalb des Anwendungsbereichs von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG wegen Missbrauchs auszuschließen (siehe dazu später).⁶⁹⁾

3. Internationale Steuerplanung

3.1. Die passive Zwischengesellschaft im Ertragsteuerrecht

Zum Standardrepertoire der internationalen Konzernsteuerplanung gehört die Nutzung von Steuergewinnen und Abkommensvorteilen durch die Einschaltung von ausländischen Gesellschaften. Solche Gestaltungen werden freilich von der Finanzverwaltung auch unter Missbrauchsgesichtspunkten kritisch beäugt. Nachdem der VwGH bereits vor einigen Jahren in seinen beiden Erkenntnissen zum Treaty Shopping⁷⁰⁾ mit der

Frage des „Einkaufens“ in günstige Abkommensbeziehungen befasst war, stand in den vergangenen Jahren in zahlreichen Erkenntnissen die „Abschirmwirkung“ zwischengeschalteter Auslandsgesellschaften zur Diskussion.⁷¹⁾ Auch die intensive Diskussion dieser Fragestellungen im Schrifttum ist ungebrochen.⁷²⁾ Die grundlegende „Konstruktion“ läuft hier vielfach darauf hinaus, dass steuerpflichtige Erträge (zB Zinsen) durch die Auslagerung der Einkunftsquelle auf eine Zwischengesellschaft in das niedrig oder nicht besteuerte Ausland in steuerfreie Beteiligungserträge – nach § 10 KStG oder auf Basis eines abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs – „transformiert“ werden sollen.

Die Befreiungen nach § 10 Abs 1 Z 5 bis 7 KStG erfassen zwar grundsätzlich auch Ausschüttungen von Auslandsgesellschaften, die ausschließlich zur Vermögensanlage oder als Holding genutzt werden. In Extremfällen kann aber zunächst fraglich sein, welchem Steuersubjekt die Einkünfte auf Basis der allgemeinen Zurechnungsdogmatik oder auf Basis der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO zuzurechnen sind.⁷³⁾ Aus § 10 Abs 4 und Abs 5 lässt sich immerhin ableiten, dass bloße Passivität und Niedrigbesteuerung für sich alleine die Zurechnungsträgereigenschaft der Auslandstochter nicht in Frage stellen,⁷⁴⁾ setzt doch der Methodenwechsel diese voraus.⁷⁵⁾ Die Möglichkeit der Versagung des internationalen Schachtelprivilegs auf Basis des § 22 BAO ist jedoch mittlerweile gesicherte Rechtsprechung. Auch die Frage, ob ein „Durchgriff“ auf Basis der – außentheoretisch verstandenen⁷⁶⁾ – Missbrauchsbestimmung des § 22

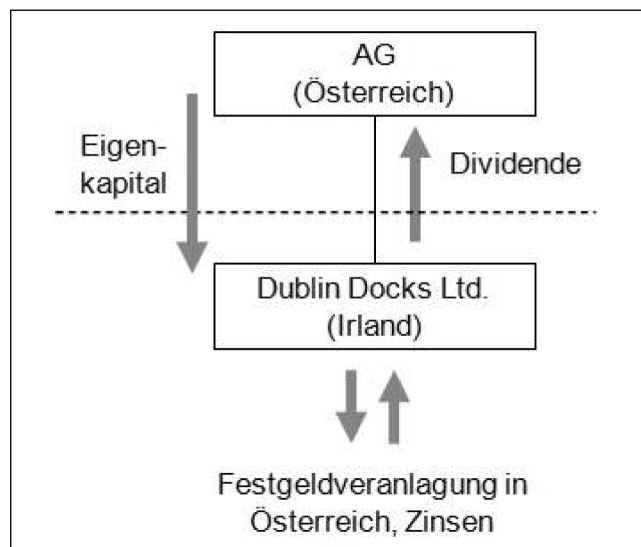
einer Kapitalgesellschaft stützt; siehe BFH 4. 12. 1996, I R 54/95, BFHE 182, 123; BFH 22. 8. 2007, I R 32/06, BStBl 2007 II 961.

- 68) VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091, ÖStZB 2007/481, 640. Der VwGH begründet ausführlich, warum § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG mit den Vorgaben der MwSt-Syst-RL als zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur EU bereits bestehende Vorsteuerauschlussbestimmung mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Diese Auffassung wurde nun wohl durch EuGH 23. 4. 2009, C-460/07, *Puffer*, und das darauf ergangene Erkenntnis des VwGH 24. 6. 2009, 2004/15/0104, bestätigt. § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG dürfte auch vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des EuGH zum nichtwirtschaftlichen Bereich von Unternehmern gemeinschaftsrechtlich unbedenklich sein (vgl. EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, *VNLTO*; EuGH 13. 3. 2008, C-437/06, *Slg* 2008, I-1597, *Securenta*). Siehe allgemein zu ??? dieser Diskussion zB auch *Pernegger*, ÖStZ 2002/168, 87 (89); kritisch *Stangl*, Außerbetriebliche Sphäre 178 ff, und in ÖStZ 2005/71, 39 (43 f).
- 69) Vgl. BMF, Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008, BMF-010219/0416-VI/4/2008.
- 70) VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185, ÖStZB 1998, 568, und VwGH 26. 7. 2000, 97/14/0070, ÖStZB 2001/57.

- 71) Siehe zB VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074, ÖStZB 2005/460 = *ecolex* 2005/153 m Anm *Kofler* = GeS 2005, 175 m Anm *Stieglitz* = *lStR* 2005, 206 m Anm *Schmidt* = *RWZ* 2005/4, 9 m Anm *Wiesner* (*Dublin Docks I*); VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176, ÖStZB 2005/308 = GeS 2005, 220 m Anm *Stieglitz* (*Hong Kong*); VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018, ÖStZB 2006/65, 86 (*Dublin Docks II*); VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188, ÖStZB 2006/195, 249 (*Jersey I*); VwGH 18. 10. 2006, 2003/13/0031, ÖStZB 2007/298, 401 (*Guernsey I*); VwGH 29. 11. 2006, 2003/13/0026, ÖStZB 2007/282, 379 (*Luxemburg*); VwGH 24. 7. 2007, 2007/14/0029, ÖStZB 2007/520, 704 (*Jersey II*); VwGH 3. 9. 2008, 2007/13/0031, ÖStZB 2009/174, 161 (*Guernsey II*).
- 72) Siehe zB *Fraberger*, Briefkastengesellschaften im internationalen Steuerrecht – praktische Probleme mit der Zurechnung von Einkünften und wirtschaftlichem Eigentum, in *Albeseder/Manhart/Gruber/Roth/Schmidl/Spritzey* (Hrsg), *Wirtschaft Steuer Recht*, FS Wundsam (2003) 347 (347 ff); *Kofler*, *Dublin Docks* Gesellschaften zwischen Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, *RdW* 2005/859, 786 (786 ff); *Lang*, VwGH zur Anwendung des § 22 BAO auf irische IFSC-Gesellschaften, *SWI* 2005, 67 (67 ff); *Loukota*, Einschaltung ausländischer Basisgesellschaften, *SWI* 2005, 205 (205 ff); *Tumpel*, Steuerumgehung im DBA-Recht und EG-Grundfreiheiten, in *Lang/Jirousek* (Hrsg), *Praxis des internationalen Steuerrechts*, FS Loukota (2005) 585 (585 ff); *Bendlinger*, Die Holdinggesellschaft im Fadenkreuz der Finanzverwaltung, ÖStZ 2007/1224, 593 (593 ff); *Zorn*, Die Zurechnung von Einkünften unter dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), *Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis*, FS Doralt (2007) 527 (527 ff); *Bendlinger*, *Steueroasen und Offshore-Strukturen*, in *Hammerschmied* (Hrsg), *Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa*, FS Brogyányi (2008) 525 (525 ff); *Lechner*, *Steuerliche Anerkennung ausländischer Gesellschaften*, in FS Brogyányi 513 (513 ff); *Stieglitz*, § 22 BAO und Gemeinschaftsrecht. Kritik der Rechtsprechung des VwGH zum Einsatz von Auslandsgesellschaften in Niedrigsteuerrändern, in *Fraberger/Baumann/Plottl/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), *Handbuch Konzernsteuerrecht* (2008) 485 (485 ff); *Novacek*, *Der steuerliche Missbrauch und das Gemeinschaftsrecht*, ÖStZ 2009/532, 265 (265 ff).
- 73) Dazu *Kofler* in *IFA* (Hrsg), *Conflicts in the Attribution of Income to a Person*, CDFI 92b (2007) 85 (87 ff mwN).
- 74) *Kofler* in *IFA*, CDFI 92b (2007) 85 (88).
- 75) Ist aber nicht die ausländische Gesellschaft, sondern zB direkt die inländische Muttergesellschaft Zurechnungssubjekt, finden freilich auch die Befreiungen nach § 10 Abs 1 Z 5 bis 7 und der Methodenwechsel des § 10 Abs 4 bis 6 auf die – sodann keinen ertragsteuerlichen Vorgang darstellenden – „Ausschüttungen“ der Tochtergesellschaft keine Anwendung; Rz 581 KStR 2001; EAS 1881 = SWI 2001, 370 = ÖStZ 2001/1006, 515; siehe auch *Fraberger* in FS Wundsam 347 (370).
- 76) Siehe zusammenfassend zum Meinungsstreit rund um die Innen- und Außentheorie *Kofler*, *Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer*

BAO auch im Geltungsbereich der EG-Grundfreiheiten und der Mutter-Tochter-RL zulässig ist, wurde vom VwGH – ohne Einholung einer Vorabentscheidung – bejaht;⁷⁷⁾ ebenso, dass der Anwendung des § 22 BAO ein allfälliges DBA nicht entgegensteht.⁷⁸⁾

Grafik 4



Die „passive“ Zwischengesellschaft – Die Rechtsprechung war wiederholt mit der Einschaltung „passiver“ Auslandsgesellschaften im niedrig besteuerten Ausland befasst. Als missbräuchlich wurde es zB beurteilt, wenn die Veranlagung in österreichischen, risikoarmen Finanzprodukten über eine ausländische Zwischengesellschaft erfolgt, um dadurch die Steuerpflicht der Zinsen durch „Umqualifikation“ in steuerfreie Schachteldividenden zu umgehen.

Wann aber die vom VwGH für das Vorliegen eines Missbrauchs geforderte „*rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet*“;⁷⁹⁾ vorliegt, entzieht sich letztlich einer allgemeingültigen Beantwortung. Auch der höchstgerichtliche Ansatz, „*zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre*“;⁸⁰⁾ bietet letztlich in Grenzbereichen keine trennscharfe Abgrenzung. Wenn aber der VwGH eine Gestaltung, bei der der Zinsbezug aus einer Veranlagung in Schilling-Festgeld und österreichische Bundesanleihen über eine irische Kapitalgesellschaft in den

Dublin Docks gestaltet und auf Grundlage des internationalen Schachtelprivilegs bzw des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs des Art 8 Abs 4 DBA-Irland steuerfrei nach Österreich geschüttet werden sollte, als missbräuchlich beurteilt⁸¹⁾ und auch ähnlichen Gestaltungen auf dieser Basis entgegengetreten ist,⁸²⁾ so kann dieser Beurteilung auch aus innentheoretischer Sicht schwerlich entgegengetreten werden.⁸³⁾ Umgekehrt steht aber fest, dass auch eine Holding ohne Personal und Betriebsräumlichkeiten „*sinnvolle Funktionen innehaben*“ kann und damit nicht zwingend Missbrauch anzunehmen ist.⁸⁴⁾ Zuletzt hat der VwGH auch einzelne Geschäfte (Darlehensvergabe im Konzern) als missbräuchliche Gestaltung beurteilt, obwohl eine wirtschaftliche Substanz in der Auslandsgesellschaft vorhanden war,⁸⁵⁾ was wohl dazu führen kann, dass „*zivilrechtlich gültige und verbindliche Rechtsgeschäfte von der steuerlichen Anerkennung deshalb auszuschließen [sind], weil sie unangemessen und ökonomisch sinnlos sind*“.⁸⁶⁾

Diese „Gratwanderung“ zwischen Missbrauchsverdikt und Gestaltungsakzeptanz vollzieht auch die deutsche Rechtsprechung behutsam und mit unterschiedlichen Nuancen.⁸⁷⁾ Die Rechtsprechung des EuGH wiederum lässt eine Rechtfertigung diskriminierender nationaler Steuervorschriften auf Basis des Arguments der Steuerumgehung nur dann zu, wenn es sich im Einzelfall um „*rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen*“ zum Zwecke der Steuervermeidung handelt, wobei der EuGH für diese Beurteilung auf das – auch in § 94a Abs 2 EStG und § 2 der VO BGBl 1995/56 anklingende – „*Ausmaß des greifbaren Vorhandenseins der beherrschten ausländischen Gesellschaft in Form von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen*“ rekurriert.⁸⁸⁾ Dieser Ansatz wiederum, der auf die physische Existenz von Räumlichkeiten, Personal und Ausrüstungsgegenständen abstellt, ist natürlich insofern unbefriedigend, als damit der Einkünfteverlagerungsproblematik in – notgedrungen substanzschwachen – Vermögensverwaltungssituationen nur unzureichend Rechnung getragen wird.⁸⁹⁾ Gerade im Hinblick auf Quellensteuerfragen im Lichte der Mutter-Tochter-RL bleibt daher die zukünftige Entwicklung abzuwarten. Denn wenn der BFH im Hinblick auf die Richtlinienvorgaben zunächst davon ausgegangen war, dass im Falle der Einschaltung einer – in einen aktiven Konzern ein-

Finanzierungsgesellschaften (2002) 209 ff.

- 77) VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018, ÖStZB 2006/65, 86 (*Dublin Docks II*); VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188, ÖStZB 2006/195, 249 (*Jersey I*); VwGH 24. 7. 2007, 2007/14/0029, ÖStZB 2007/520, 704 (*Jersey II*); siehe auch Zorn in FS Doralt 527 (527 ff); krit Stieglitz in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* 485 (485 ff), und *Kofler*, RdW 2005/859, 786 (786 ff), insb für Fälle, bei denen sich die ausländische Niedrigbesteuerung aus einer gemeinschaftsrechtlich genehmigten Beihilfe ergibt.
- 78) Diesbezüglich verwies der VwGH auf sein zweites Treaty Shopping-Erkenntnis vom 26. 7. 2000, 97/14/0070, ÖStZB 2001/57; im Ergebnis ebenso zB BFH 28. 1. 1992, VIII R 7/88, BFHE 167, 273, BStBl 1993 II 84; BFH 29. 10. 1997, I R 35/96, BFHE 184, 476, BStBl 1998 II 235; siehe aber zu den Bedenken gegen diese Sichtweise zB *Bendlinger/Schuch*, Beschränkung der Nutzung von Niedrigsteuersystemen durch multinationale Unternehmen: Stand und Trends, SWI 2002, 369 (369 ff mwN).
- 79) Siehe zB VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176, ÖStZB 2005/308 (*Dublin Docks II*).
- 80) Siehe zB VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188, ÖStZB 2006/195, 249 (*Jersey I*).

- 81) VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074, ÖStZB 2005/460 (*Dublin Docks I*).
- 82) Siehe zB VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176, ÖStZB 2005/308 (*Dublin Docks II*).
- 83) So tendenziell auch *Kirchmayr/Achatz*, Missbräuchliche Auslandsgesellschaften – der VwGH greift durch, taxlex 2005, 489.
- 84) UFS Salzburg 11. 4. 2007, RV/0323-S/06, und dazu *Schwaiger*, UFS zur KEST-Erstattung gemäß § 94a EStG 1988, SWI 2007, 409 (409 ff); siehe aber auch EAS 2787 = SWI 2007, 148 = ÖStZ 2008/437, 215, zum österreichisch-deutschen Verhältnis.
- 85) VwGH 3. 9. 2008, 2007/13/0031, ÖStZB 2009/174, 161 (*Guernsey II*).
- 86) Siehe die Wiedergabe der Ansicht *Loukotas* bei *Massoner*, SWI-Jahrestagung: Missbräuchliche Veranlagung von Konzerngeldern in einer Guernsey-Gesellschaft, SWI 2009, 397 (397 ff).
- 87) Siehe zu Fragen der Abschirmwirkung zB BFH 19. 1. 2000, I R 94/97, BFHE 191, 257, BStBl 2001 II 222 (*Dublin Docks I*), BFH 19. 1. 2000, I R 117/97, BFH/NV 2000, 824 (*Dublin Docks II*), und BFH 25. 2. 2004, I R 42/02, BFHE 206, 5, BStBl 2005 II 14 = IStR 2004, 527 m Anm *Philippowski* und *Wolff*, sowie zu Quellensteuerfragen zB BFH 20. 3. 2002, I R 38/00, BFHE 198, 514, BStBl 2002 II 819 (*Hilversum I*), und in Abkehr davon BFH 31. 5. 2005, I R 74/04, BStBl 2006 II 118 (*Hilversum II*); vgl auch BFH 29. 1. 2008, I R 26/06, BFHE 220, 392 (*SOPARFI*), und dazu *Kaiser*, Zur Anerkennung funktionsschwacher Gesellschaften im deutschen Steuerrecht – Directive Shopping in Luxemburg, IStR 2009, 121 (121 ff).
- 88) EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg 2006, I-7995, RN 67.
- 89) Siehe zu Überlegungen speziell im Hinblick auf Kapitalanlage- und Finanzierungsfunktionen BFH 29. 1. 2008, I R 26/06, BFHE 220, 392 (*SOPARFI*).

gebetteten – substanzlosen ausländischen Holdinggesellschaft ohne Geschäftsleitungsfunktion „*der Missbrauch offensichtlich und nach jedem denkbaren Verständnis gegeben*“ sei,⁹⁰⁾ kurz darauf diese Rechtsprechung jedoch revidiert hat,⁹¹⁾ zeigt dies zumindest deutlich, dass in diesem Bereich noch erheblicher Diskussionsbedarf besteht.

3.2. Internationale Mehrwertsteuerplanung und -betrug

Werden im Bereich der Mehrwertsteuer Gestaltungsmöglichkeiten gewählt, die einer Optimierung des umsatzsteuerrechtlichen Ergebnisses dienen, so stellt sich wiederum die Frage nach der Grenze zwischen zulässiger Steuerplanung und unzulässigem Missbrauch. Gestaltungen im Bereich der Mehrwertsteuer sollen in erster Linie der Maximierung des Vorsteuerpotenzials und der Minimierung der Umsatzsteuerbelastung dienen. Auch die Erlangung von Steuerbefreiungen kann ein Ziel von Gestaltungen im Bereich der Mehrwertsteuer darstellen. Vereinfacht gesehen geschieht dies entweder schlicht durch die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ohne Abfuhr der zugrunde liegenden Umsatzsteuer oder aber durch die Entfaltung einer unternehmerischen Tätigkeit mit der eine im Verhältnis zum Vorsteuervolumen geringe Umsatzsteuerbelastung verbunden ist. Unterstellt man, dass die damit verbundenen Handlungen bewusst gesetzt wurden, so ist im ersten Fall – völlig unzweifelhaft – von einer Abgabenhinterziehung iSv § 33 FinStrG auszugehen. Im zweiten Fall stellt sich hingegen die Frage, ob es sich dabei um eine zulässige Ausnutzung rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten oder aber um ein missbräuchliches Verhalten handelt, das steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Aus der Judikatur des EuGH lassen sich diesbezüglich folgende Grundsätze ableiten:

Im Interesse der Ziele des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, unter anderem Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen zu erleichtern, wird grundsätzlich auf die objektive Natur des betroffenen Umsatzes abgestellt.⁹²⁾ Die Begriffe der Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher ausführt, haben daher rein objektiven Charakter und sind unabhängig vom Zweck und vom Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar.⁹³⁾ Bei der Feststellung, ob ein Umsatz eine Lieferung oder eine sonstige Leistung und damit eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, kommt es daher grundsätzlich nicht darauf an, ob der Umsatz ausschließlich zur Erlangung eines Steuervorteils getätigt wird.⁹⁴⁾ Das Mehrwertsteuerrecht differenziert daher grundsätzlich nicht zwischen strafbaren Handlungen und solchen, die nicht strafbar sind.⁹⁵⁾

Dennoch ist eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht möglich.⁹⁶⁾ Der EuGH

nennt die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen als ein von der MwSt-System-RL anerkanntes und gefördertes Ziel.⁹⁷⁾ In Situationen, in denen aufgrund spezifischer Eigenschaften bestimmter Waren oder bestimmter Dienstleistungen jeder Wettbewerb zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor ausgeschlossen ist, hat daher die Illegalität des Verhaltens auch dessen fehlende Umsatzsteuerbarkeit zur Folge.⁹⁸⁾ Ähnliches gilt, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht: Ist dies der Fall, so liegt eine wirtschaftliche und umsatzsteuerbare Tätigkeit nicht vor.⁹⁹⁾

Außerhalb dieses Bereichs der nicht-wirtschaftlichen Tätigkeiten ist der Steuerpflichtige jedoch nicht verpflichtet, von mehreren möglichen Gestaltungen jene zu wählen, die die größte Steuerbelastung nach sich zieht. Er hat vielmehr das Recht, seine Tätigkeit so auszurichten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.¹⁰⁰⁾ Vor dem Hintergrund der Ziele des Mehrwertsteuersystems dürfen die Anwendung des Gemeinschaftsrechts und damit die Ausschöpfung von Gestaltungsmöglichkeiten aber nicht so weit gehen, dass die missbräuchlichen Praktiken der Wirtschaftsteilnehmer gedeckt werden. Ist eine Tätigkeit zwar nach den objektiven Merkmalen als wirtschaftlich und damit umsatzsteuerrechtlich relevant zu qualifizieren, so ist das Recht auf Vorsteuerabzug dennoch ausgeschlossen, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.¹⁰¹⁾ Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur in der Absicht getätigt werden, in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Steuervorteilen zu kommen, sind damit auch gemeinschaftsrechtlich nicht anzuerkennen.¹⁰²⁾

Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer verlangt nach der Rechtsprechung des EuGH, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen (gemeinschaftsrechtlichen und nationalen) Bestimmungen des Mehrwertsteuerrechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit den Bestimmungen der MwSt-System-RL und des zu deren Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde.¹⁰³⁾ Es bedarf somit eines Widerspruchs zwischen formaler Tatbestandserfüllung auf der einen Seite und dem Ziel der anzuwendenden Rechtsnormen auf der anderen Seite.¹⁰⁴⁾ Dass im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird, muss aus einer Reihe von objektiven Anhaltspunkten ersichtlich sein. Ein Missbrauch ist ausgeschlossen, wenn die in Frage stehenden Umsätze eine andere Erklärung haben können als

90) BFH 20. 3. 2002, I R 38/00, BFHE 198, 514, BStBl 2002 II 819 (*Hilversum I*).

91) BFH 31. 5. 2005, I R 74/04, BStBl 2006 II 118 (*Hilversum II*).

92) EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 42.

93) EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 41; 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483, RN 37.

94) EuGH 21. 2. 2006, C-223/03, *University of Huddersfield*, Slg 2006, I-1751, RN 51.

95) EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 50; 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483, RN 49.

96) Vgl zB EuGH 12. 5. 1998, C-367/96, *Kefalas ua*, Slg 1998, I-2843, RN 20; 23. 3. 2000, C-373/97, *Diamantis*, Slg 2000, I-1705, RN 33; 3. 3. 2005, C-32/03, *Fini H*, Slg 2005, I-1599, RN 32; 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*,

Slg 2006, I-1609, RN 68; 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 41, 54.

97) EuGH 29. 4. 2004, C-487/01 und C-7/02, *Gemeente Leusden und Holin Groep*, Slg 2004, I-5337, RN 76; 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 71; 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 54.

98) EuGH 29. 6. 1999, C-158/98, *Coffeeshop „Siberie“*, Slg 1999, I-3971, RN 14 und 21; 29. 6. 2000, C-455/98, *Salumets ua*, Slg 2000, I-4993, RN 19; 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 50.

99) EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 53; 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 59.

100) EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 73; 6. 4. 1995, C-4/94, *BLP Group*, Slg 1995, I-983, RN 22; 9. 10. 2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, Slg 2001, I-7257, RN 33.

101) EuGH 21. 2. 2006, C-223/03, *University of Huddersfield*, Slg 2006, I-1751, RN 52.

102) Vgl EuGH 11. 10. 1977, 125/76, *Cremer*, Slg 1977, 1593, RN 21; 3. 3. 1993, C-8/92, *General Milk Products*, Slg 1993, I-779, RN 21; EuGH 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, Slg 2000, I-11569, RN 51; 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 69.

103) EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 86; VwGH 23. 4. 2008, 2005/13/0115.

104) *Beiser*, Missbrauch in der Umsatzsteuer, ÖStZ 2006, 322 (324).

nur die Erlangung von Steuervorteilen.¹⁰⁵⁾ Wie nach der Rsp des VwGH zu § 22 BAO liegt daher auch nach Auffassung des EuGH kein Missbrauch vor, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe für eine Gestaltung angeführt werden können.¹⁰⁶⁾

Ob die Tatbestandsvoraussetzungen missbräuchlichen Verhaltens erfüllt werden, haben die nationalen Gerichte zu beurteilen.¹⁰⁷⁾ Dabei haben sie sich an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts zu halten.

Inwieweit das Vorliegen gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchs ein subjektives Element, nämlich die Absicht, sich einen gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden, voraussetzt, scheint nicht ganz geklärt zu sein.¹⁰⁸⁾

Konsequenz der Feststellung einer missbräuchlichen Praxis ist, dass die betreffenden Umsätze in einer Weise neu zu definieren sind, die ohne die diese missbräuchliche Praxis darstellenden Umsätze nicht bestanden hätte.¹⁰⁹⁾ Besteht der Missbrauch in der Vornahme eines nicht zustehenden Vorsteuerabzugs, so ist der Vorsteuerabzug zu verweigern.¹¹⁰⁾

Ein missbräuchliches Verhalten kann neben der missbräuchlichen Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs auch darin bestehen, dass der Abnehmer einer Lieferung oder sonstigen Leistung falsche Tatsachen vortäuscht und damit beim Erbringer der Leistung die Überzeugung erweckt, seine Leistung sei von der Umsatzsteuer befreit.¹¹¹⁾ In diesem Zusammenhang hält der EuGH fest, dass der leistende Unternehmer in seiner Funktion als Steuereinnahmer für Rechnung des Staats und im Interesse der Staatskasse angesichts des Ziels, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, mitunter hohen Anforderungen und Verpflichtungen unterworfen ist. Die Verteilung des Risikos zwischen den leistenden Unternehmern und der Finanzverwaltung aufgrund eines von einem Dritten begangenen Betrugs muss jedoch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein.¹¹²⁾ Offenkundig unverhältnismäßig ist es, einem

Steuerpflichtigen anzulasten, dass durch betrügerische Machenschaften Dritter, auf die er keinen Einfluss hat, Steuereinnahmen entgehen.¹¹³⁾ Vom leistenden Unternehmer darf jedoch gefordert werden, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an der Steuerhinterziehung führt.¹¹⁴⁾ Ist ein Unternehmer etwa selbst bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns außerstande zu erkennen, dass die Voraussetzungen für die Befreiung seiner Leistung in Wirklichkeit nicht gegeben waren, weil die vom Abnehmer vorgelegten Ausfuhrnachweise gefälscht waren, so kann er nicht nachträglich zur Zahlung dieser Mehrwertsteuer herangezogen werden.¹¹⁵⁾ In diesem Sinn kann auch ein Unternehmer, der alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder in einen sonstigen Betrug einbezogen sind, daher auf die Rechtmäßigkeit seiner Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug oder – wenn es um eine Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat oder das Drittland geht – auf Befreiung seiner Umsätze zu verlieren.¹¹⁶⁾

Das Recht auf Vorsteuerabzug ist daher nur zu verweigern, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.¹¹⁷⁾

Dasselbe gilt hinsichtlich betrügerischer Handlungen eines dem Umsatz eines Steuerpflichtigen vorgelagerten Umsatzes in einer Leistungskette: Der Steuerpflichtige darf die Konsequenzen des betrügerischen Verhaltens eines von ihm verschiedenen Steuerpflichtigen nur zu spüren bekommen, wenn er die betrügerischen Machenschaften kannte oder kennen musste.¹¹⁸⁾ Führt also ein Steuerpflichtiger einen Umsatz aus, der nach objektiven Kriterien als eine wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren ist, so wird sein Recht auf Vorsteuerabzug nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette, zu der seine Umsätze gehören, ein von einem anderen Steuerpflichtigen – vor- oder nachgelagert – getätigter Umsatz mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, von dem der Steuerpflichtige weder Kenntnis hatte noch Kenntnis haben konnte.¹¹⁹⁾ Ob die Mehrwertsteuer, die für den vorausgegangenen oder den nachfolgenden Verkauf geschuldet

105) EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 75, unter Verweis auf RN 89 der Schlussanträge von GA *Poiares Maduro*. – Vgl dazu *Hahn*, Zu Inhalt und Funktion des Begriffs des Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht – Zugleich eine Besprechung von Christian Böing: „Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa“, IStR 2007, 323.

106) *Beiser*, Missbrauch durch Immobilienausgliederung und Option zur Umsatzsteuerpflicht?, SWK 2007, S 334 ff; *Beiser*, Missbrauch in der Umsatzsteuer, ÖStZ 2006/675, 322 (324); *Achatz*, Rechtsgrundlagen und Rechtsfolgen des Missbrauchs im Umsatzsteuerrecht – eine Bestandsaufnahme zur ungerechtfertigten Inanspruchnahme von Steuervorteilen, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht (2008) 21 (36).

107) EuGH 21. 7. 2005, C-515/03, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, Slg 2005, I-7355, RN 40; EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 76. – Dabei können die nationalen Gerichte den rein willkürlichen Charakter dieser Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen, die in den Plan einbezogen waren (14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, Slg 2000, I-11569, RN 58; EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 81).

108) In diese Richtung: EuGH 14. 12. 2000, C-110/99, *Emsland-Stärke*, Slg 2000, I-11569, RN 52 und 53; EuGH 21. 7. 2005, C-515/03, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, Slg 2005, I-7355, RN 39. – Vgl ohne expliziten Hinweis auf ein subjektives Element jedoch EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609. – Vgl dazu auch die Schlussanträge von GA *Maduro* in der Rs C-255/02, *Halifax*, RN 70 ff.

109) EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax*, Slg 2006, I-1609, RN 94.

110) EuGH 3. 3. 2005, C-32/03, *I/S Fini H*, 2005, I-1599, RN 34; EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 54; EuGH 14. 2. 1985, 268/83, *Rompelman*, Slg 1985, 655, RN 24; EuGH 21. 3. 2000, C-110/98 bis C-147/98, *Gabalfrisa*, Slg 2000, I-1577, RN 46.

111) Vgl EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008, I-771: Hier ging es um eine Kette von Discount-Supermärkten, die ihren (Privat-)Kunden die USt erstattet hatte, wenn diese den Nachweis der Ausfuhr anlässlich nichtkommerzieller Reisen erworbener Waren nach einem Ort außerhalb der Gemeinschaft erbringen konnten.

112) EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008, I-771, RN 21 und 22.

113) EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008, I-771, RN 23; EuGH 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007, I-7797, RN 58.

114) EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008, I-771, RN 24; EuGH 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007, I-7797, RN 65.

115) EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008, I-771, RN 27; EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 43 und 51; EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483, RN 46; EuGH 11. 11. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006, I-4191, RN 33.

116) EuGH 11. 11. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006, I-4191, RN 33; EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 51; EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008, I-771, RN 25; EuGH 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007, I-7797, RN 66; EuGH 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh International BV*, Slg 2007, I-7897, RN 27. – Vgl dazu *Achatz* in *Achatz/Tumpel* 21 (29).

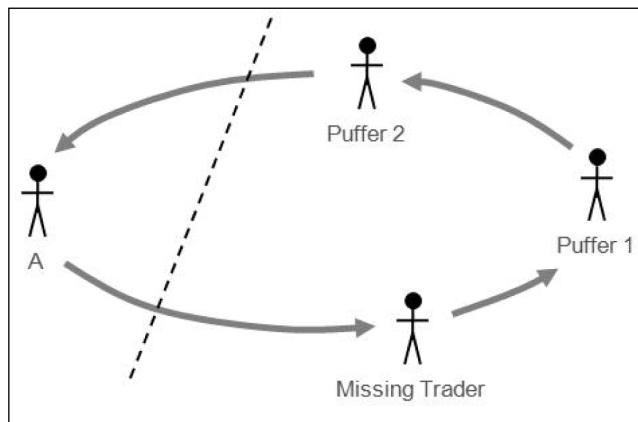
117) EuGH 11. 11. 2006, C-384/04, *Federation of Technological Industries*, Slg 2006, I-4191, RN 33; EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 51 und 59; EuGH 21. 2. 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt*, Slg 2008, I-771, RN 25; EuGH 27. 9. 2007, C-409/04, *Teleos*, Slg 2007, I-7797, RN 66; EuGH 27. 9. 2007, C-184/05, *Twoh International BV*, Slg 2007, I-7897, RN 27. – Vgl dazu *Achatz*, in *Achatz/Tumpel* 21 (29).

118) EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 43; EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483, RN 46.

119) EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 44; EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483, RN 52.

war, tatsächlich an den Staat entrichtet wurde, ist für das Recht eines Unternehmers auf Vorsteuerabzug unbeachtlich.¹²⁰⁾

Grafik 5



„Karussellbetrug“

Der Umstand, dass die Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Güterverkehr entfällt (sog steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen oder steuerfreie Ausfuhrlieferungen), der Erwerber eine Erwerbs- oder Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten hat, aus der er einen Vorsteuerabzug lukriert, hat Gestaltungen angeregt, die als Karussellbetrug bezeichnet werden. Der einfachste Fall eines Karussellbetrugs liegt vor, wenn ein Unternehmer A mit Sitz in einem Mitgliedstaat A Gegenstände an einen Unternehmer B mit Sitz im Mitgliedstaat B verkauft. Schließlich verkauft B den Gegenstand an C mit Sitz im Mitgliedstaat B weiter. B verrechnet C die Umsatzsteuer auf diese Lieferung, verschwindet aber, bevor er die Umsatzsteuer abführt. C nimmt seinerseits den Vorsteuerabzug in Anspruch und verkauft den Gegenstand an A mit Sitz im Mitgliedstaat A weiter. Seine Lieferung ist daher von der Umsatzsteuer befreit. Bei dieser Konstellation handelt es sich um einen „echten“ Karussellbetrug.¹²¹⁾ Der Betrug wird unmittelbar durch B begangen, weil er zwar Umsatzsteuer in Rechnung stellt, sie aber nicht abführt. B wird als „Missing Trader“ bezeichnet. Ob die Unternehmer in der Lieferkette, deren Umsätze jenem des „Missing Trader“ vor- oder nachgelagert sind, selbst steuerbare Umsätze ausführen oder den Vorsteuerabzug zu Recht geltend gemacht haben, hängt davon ab, inwieweit sie im Sinne der oben angeführten Grundsätze vom betrügerischen Verhalten wussten oder wissen mussten.¹²²⁾

Handelt es sich bei den in einen Karussellbetrug involvierten Gegenständen um solche, die nicht aufgrund ihrer Besonderheit vom Wettbewerb zwischen dem legalen und dem illegalen Sektor ausgeschlossen sind (wie etwa Drogen), so liegt zunächst einmal eine Lieferung iSd MwSt-Syst-RL vor, sofern der liefernde Unternehmer selbst die betrügerische Absicht eines anderen Unternehmers in der Lieferkette oder den betrügerischen Zweck der Lieferung weder kannte noch kennen musste.¹²³⁾ Das Recht dieses Lieferanten auf Vorsteuerabzug entfällt auch nicht dadurch, dass

in der Lieferkette, zu der seine Umsätze gehören, ohne dass dieser davon Kenntnis hat oder haben kann, ein anderer Umsatz, der dem von ihm getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist.¹²⁴⁾ Für das Recht auf Vorsteuerabzug ist nämlich ohne Bedeutung, ob die Umsatzsteuer auf die Umsätze abgeführt wurde, die der eigenen Lieferung vorgegangen oder nachgefolgt sind.¹²⁵⁾ Im Sinne der allgemeinen Rechtsprechung des EuGH zum Mehrwertsteuerbetrug ist damit auch der gutgläubige Unternehmer, der in einen Karussellbetrug verwickelt wird, in seinem Vertrauen auf die Rechtmäßigkeit der seinem Umsatz vor- und nachgelagerten Umsätze geschützt.

4. Missbräuchliches Verhalten als Abgabenhinterziehung?

Eine über den „Missbrauch“ hinausgehende Dimension, die in der Steuerplanung stets zu berücksichtigen ist, ist das Steuerstrafrecht. Ziel einer Steuerplanung ist immer, die rechtlichen Möglichkeiten für den Steuerpflichtigen so optimal auszunutzen, dass die Grenze des rechtlich Zulässigen nicht überschritten wird. Missbrauch liegt jenseits der Grenze des rechtlich Zulässigen. Fraglich ist, ob durch ein solcherart missbräuchliches Verhalten automatisch auch das Terrain des Steuerstrafrechts betreten wird.

Der in Österreich relevante Steuerstrafatbestand, die Abgabenhinterziehung, wird durch die Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verwirklicht, mit der eine Abgabenverkürzung einhergehen muss. Strafbar ist selbstverständlich nur, wer vorsätzlich (§ 33 FinStrG) oder zumindest fahrlässig gehandelt hat (§ 34 FinStrG). Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten kann somit nur dann finanzstrafrechtlich relevant sein, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 33 und 34 FinStrG erfüllt sind. Von einer Verletzung der Offenlegungspflicht ist auch in Missbrauchsfällen dann nicht auszugehen, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen (noch) durch eine vertretbare Rechtsauffassung gedeckt ist.¹²⁶⁾ Da der Grat einerseits zwischen zulässiger (aggressiver) Steuerplanung und Missbrauch und andererseits zwischen Missbrauch und Steuerhinterziehung schmal und vor allem zumeist im Voraus nicht eindeutig definierbar ist, empfiehlt sich im Zweifel – zur Vermeidung finanzstrafrechtlicher Konsequenzen – eine umfassende Offenlegung gegenüber der Finanzverwaltung. Gerade bei Missbrauchssachverhalten ist die bloße Sachverhalts offenlegung nicht ausreichend. Nach einzelnen Stimmen in der Literatur muss die Offenlegung gerade in diesen Fällen auch die Absicht der Steueroptimierung einschließen.¹²⁷⁾

Bei den Finanzstrafatbeständen der vorsätzlichen und der fahrlässigen Abgabenhinterziehung handelt es sich zweifelsohne um Blankettstrafnormen, die erst durch die Abgabenrechtsnorm, die nicht befolgt wurde, inhaltserfüllt werden. In Frage steht, ob § 22 BAO, der die Grundlage für die steuerrechtliche Nicht-Anerkennung einer rechtlichen Gestaltung bildet, den Anforderungen des strafrechtlichen Bestimmtheitsgebots (Art 18 B-VG, Art 7 EMRK) gerecht wird. Der Verstoß gegen eine Abgabenrechtsnorm kann nur dann finanzstrafrechtlich relevant sein, wenn dem

120) EuGH 6. 7. 2006, C-439/04 und C-440/04, *Kittel ua*, Slg 2006, I-6161, RN 49; EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483, RN 37.

121) Vgl. EuGH 12. 1. 2006, C-354/03 und C-355/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483.

122) Vgl. dazu ausführlich *Brandl*, Karussellbetrug – Umsatzsteuerliche und finanzstrafrechtliche Konsequenzen, in *Achatz/Tumpel* 139 ff.

123) EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483, RN 51.

124) EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483, RN 52.

125) EuGH, 3. 3. 2004, C-395/02, *Transport Service*, Slg 2004, I-1991, RN 26; EuGH 12. 1. 2006, C-354/03, C-355/03 und C-484/03, *Optigen*, Slg 2006, I-483, RN 54.

126) Vgl. *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz 951.

127) *Plückhahn*, Finanzstrafrechtliche Konsequenz des internationalen Gestaltungsmissbrauchs, 13. ÖJT 1997, Band III/2, 37 (46); *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³, Rz 951.

Abgabepflichtigen die Strafbarkeit seines Verhaltens erkennbar war.¹²⁸⁾ Im Fall eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten verneint dies *Brandstetter* unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VfGH ganz kategorisch. Ein Straftatbestand, der denjenigen mit Strafe bedroht, der durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts eine Abgabenhinterziehung bewirkt, läge eindeutig weit über der Grenze dessen, was das Bestimmtheitsgebot zulässt, und sei damit verfassungswidrig.¹²⁹⁾ Im Schrifttum wird die Verwirklichung eines Finanzstrafatbestands in Missbrauchsfällen nur bei Befürwortung der Innentheorie für möglich gehalten.¹³⁰⁾ In Anlehnung an eine alte Rechtsprechung des BGH¹³¹⁾ gehen sie davon aus, dass in jenen Fällen, in denen sich die Rechtsprechung zum Missbrauch zu einer bestimmten Fallkonstellation bereits gefestigt hat, eine Abgabenhinterziehung möglich sei. Es bleibt abzuwarten, wie die Rechtsprechung in Österreich mit dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgebot in Missbrauchsfällen umgehen wird.

Was die subjektive Tatseite angeht, so ist auch bei der finanzstrafrechtlichen Beurteilung von Missbrauchsfällen zu beachten, dass die Beweislast bei der Strafbehörde liegt und dass diese die Ergebnisse des abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahrens nicht ohne eigenständige Ermittlungen übernehmen darf. So darf die mangelhafte (erhöhte) Mitwirkung des Abgabepflichtigen bei der Aufklärung des relevanten Sachverhalts etwa nicht der Grund für die Annahme eines strafrechtlichen Vorsatzes sein.¹³²⁾ Aus der Absicht, die Abgabepflicht zu umgehen, die Tatbestandsmerkmal des § 22 BAO ist, ergibt sich nicht selbstverständlich ein finanzstrafrechtlicher Vorsatz. Fehlt demjenigen, der den Missbrauch begeht, das Unrechtsbewusstsein, so fehlt es ihm auch an dem Vorsatz, eine Abgabenverkürzung zu bewirken. Dieser Fall wird üblicherweise über den Irrtum gelöst.¹³³⁾

5. Der internationale Kampf gegen unfairen Steuerwettbewerb und Steuerhinterziehung und das österreichische Bankgeheimnis

Aggressive Steuerplanung durch Steuerpflichtige setzt oftmals voraus, dass sich einzelne Jurisdiktionen durch spezifische Steuerregime oder besondere Anreize für eine derartige Planung anbieten. Insofern findet die Steuerplanung durch den Steuerunterworfenen ihr Gegenstück im internationalen Steuerwettbewerb der Staaten. Vor diesem Hintergrund ist es auch verständlich, dass die OECD¹³⁴⁾ und die EU¹³⁵⁾ bereits seit Mitte der 1990er Jahre

an Fragen des „unfairen“ bzw. „schädlichen“ Steuerwettbewerbs arbeiten.¹³⁶⁾ Hierbei wird stets auch betont, dass Transparenz und Auskunftsaustausch für Steuerzwecke die Grundlage für einen fairen Wettbewerb in einer globalen Wirtschaft und für eine gerechte Verteilung der Steuerlast ehrlicher Steuerzahler sind und der Kampf gegen jede Form von Steuervergehen eine gemeinsame Verantwortung aller Staaten und Gebiete ist.¹³⁷⁾

Im Rahmen dieser Bemühungen um einen globalen Transparenzstandard sind nationale „Bankgeheimnisse“ und Hinterziehungspotenziale außerhalb des Spektrums legaler Steuerplanung in das internationale Blickfeld gerückt. Beginnend mit einem umfassenden OECD-Bericht¹³⁸⁾ fand schließlich in das 2002 geschaffene, standardsetzende „Musterabkommen zum Informationsaustausch in Steuersachen“¹³⁹⁾ eine Klausel Eingang, wonach auf Ersuchen auch Auskünfte von Banken und anderen Finanzinstitutionen auszutauschen sind.¹⁴⁰⁾ Dieser Standard des Informationsaustausches wurde schließlich 2005 in Art 26 des OECD-Musterabkommens übernommen: Nach Art 26 Abs 2 besteht zwar keine Verpflichtung, „*Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen*“;¹⁴¹⁾ allerdings kann diesem Gesetzesvorbehalt seither nach Art 26 Abs 5 kein Verständnis dahin gehend beigemessen werden, „*als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Kreditinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum an einer Person beziehen*.“¹⁴²⁾ Der OECD-Transparenzstandard sieht demnach prinzipiell die uneingeschränkte Verpflichtung des um steuerliche Amtshilfe ersuchten Staats zur Amtshilfeleistung einerseits in jenen Fällen vor, in denen der ersuchte Staat kein

des schädlichen Steuerwettbewerbs“ KOM(97)495 endg, die Mitteilung der Kommission „Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union“, KOM(97)564 endg, die Schlussfolgerungen des Rates Wirtschafts- und Finanzfragen vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik (Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung), ABI C 2/1 ff (6. 1. 1998), sowie den Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex (Unternehmensbesteuerung)“ unter dem Vorsitz der britischen Generalzahlmeisterin Dawn Primarolo (Primarolo-Bericht), 4901/99. Siehe zu diesen Entwicklungen zB *Bratton/McCahey*, Tax Coordination and Tax Competition in the European Union: Evaluating the Code of Conduct on Business Taxation, CML Rev. 2001, 677 (677 ff); *Nijkamp*, Landmark agreement on EU tax package: new guidelines stretch scope of EU Code of Conduct, EC Tax Rev. 2001, 147 (147 ff); *Meussen*, The EU-fight against harmful tax competition: future developments, EC Tax Rev. 2002, 157 (157 ff); *Schön*, Tax Competition in Europe – General Report, in *Schön* (Hrsg), Tax Competition in Europe (2003) 1 (1 ff); *Cattoir*, A history of the „tax package“: The principles and issues underlying the community approach, Taxation Paper No 10 (2007).

128) *Leitner*, Finanzstrafrechtliche Grenzen internationaler Steuergestaltungen aus österreichischer Sicht, in *Leitner/Dannecker* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2003 (2004) 189 (210); *Toifl*, Finanzstrafrechtliche Folgen von missbräuchlichen Steuergestaltungen, JSt 2006, 73 (75).

129) *Brandstetter*, Das Bestimmtheitsgebot im (Steuer-)Strafrecht, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2005, 159 (174).

130) *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³, Rz 951; *Toifl*, JSt 2006, 73 f.

131) BGH 27. 1. 1982, 3 StR 217/81, NStZ 1982, 206.

132) Vgl dazu ausführlich *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³, Rz 951; *Leitner* in *Leitner/Dannecker* 189 (212).

133) *Plückhahn*, Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT 1997, Band III/2, 37 (45); kritisch *Brandstetter* in *Leitner* 159 (161).

134) Siehe zB die OECD-Berichte „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue“ (1998), „Towards Global Cooperation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices“ (2000), „The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report“ (2001), „Guidance in Applying the 1998 Report to Preferential Tax Regimes (Consolidated Application Note)“ (2004), und „The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2006 Update on Progress in Member Countries“ (2006); siehe auch *Katsushima*, Harmful Tax Competition, Intertax 1999, 396 (396 f); *Hofbauer*, Aktuelles aus dem Bereich „Harmful Tax Competition“ – Der 2004-Progress Report, SWI 2004, 238 (238 ff).

135) Siehe zB die Mitteilung der Kommission „Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union – Maßnahmenpaket zur Bekämpfung

136) Für eine Abgrenzung zum „fairen“ Steuerwettbewerb siehe zB *Pinto*, EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken? Intertax 1998, 386 (386 ff); *Schön* in *Schön* 1 (6 ff); für einen Vergleich der Bemühungen von OECD und EU siehe zB *Osterweil*, OECD Report on Harmful Tax Competition and European Union Code of Conduct Compared, ET 1999, 198 (198 ff).

137) Siehe auch den zusammenfassenden Bericht „Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion“ (2009). – Siehe auch die Begründungserwägungen der Kommission zum Vorschlag einer (geänderten) Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, KOM (2009)29 endg.

138) „Improving Access to Bank Information for Tax Purposes“ (2000), „Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2003 Progress Report“ (2003), und „Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2007 Progress Report“ (2007).

139) Sog „Tax Information Exchange Agreement – TIEA“; siehe auch den Bericht „Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2008 Assessment by the Global Forum on Taxation“ (2008).

140) Siehe Art 5 Abs 4 lit 1 des Musterabkommens zum Informationsaustausch in Steuersachen (2002).

141) Art 26 Abs 2 lit a OECD-MA.

142) Art 26 Abs 5 OECD-MA idF Update 2005.

eigenes steuerliches Interesse an der Beschaffung der erbetenen Informationen hat; andererseits kann der ersuchte Staat die Auskunftleistung nicht ausschließlich mit der Begründung ablehnen, dass sich die erbetenen Informationen in den Händen eines Kreditinstituts befinden und daher aufgrund bestehender Ermittlungsbeschränkungen (Bankgeheimnis) nicht beschafft werden können. Die Verpflichtung zur Auskunftleistung erstreckt sich daher auf alle Auskünfte, die zur Erfüllung dieser Zwecke im um Amtshilfe ersuchenden Staat voraussichtlich erheblich („foreseeably relevant“) sind, ohne dass es auf einen Verdacht eines Finanzstrafdelikts ankäme.

Diese von der OECD erarbeiteten Standards für eine effektive Amtshilfe finden auch durch Staatengruppen (zB G20 und G8) massive Unterstützung¹⁴³⁾ und auch die EU-Kommission hat unlängst einen an den OECD-Standards orientierten Vorschlag für eine neue Richtlinie des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung vorgelegt.¹⁴⁴⁾ Zusätzlich zu diesem in den vergangenen Monaten dramatisch intensivierten internationalen Druck auf nationale Bankgeheimnisse haben einzelne Staaten begonnen, über „Defensivgesetzgebungsmaßnahmen“ nachzudenken,¹⁴⁵⁾ wobei Deutschland unlängst einen großen Schritt in diese Richtung durch die Erlassung eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung¹⁴⁶⁾ getan hat.

Dieser Druck ist auch am österreichischen, auch gegenüber den Abgabenbehörden geltenden Bankgeheimnis des § 38 BWG¹⁴⁷⁾ nicht spurlos vorübergegangen. Wengleich das Bankgeheimnis vor dem Hintergrund des österreichischen Systems einer Kapitalertragsbesteuerung mit Abgeltungswirkung und mangels einer Vermögensbesteuerung für die innerstaatliche Steuersystematik nur bedingt als „Problemzone“ anzusehen ist, war Österreich aus international-steuerrechtlicher Sicht im

März 2009 letztlich zum Einlenken gezwungen. Der bisherige österreichische Vorbehalt zum 2005 eingefügten Art 26 Abs 5 OECD-MA¹⁴⁸⁾ wurde zurückgezogen¹⁴⁹⁾ und in einer entsprechenden Pressemitteilung des BMF vom 13. 3. 2009¹⁵⁰⁾ darauf hingewiesen, dass keine formale Änderung des innerstaatlichen Bankgeheimnisses erfolgen, sondern in Doppelbesteuerungsabkommen „*ein formal anderer Weg des Informationsaustausches gewählt*“ werden soll. Der rechtliche Status Quo in Österreich gestattet zwar eine Durchbrechung des Bankgeheimnisses, allerdings nur „*im Zusammenhang [...] mit eingeleiteten Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen*“.¹⁵¹⁾ Wengleich damit auch vergleichbare ausländische verwaltungsbehördliche Verfahren gemeint sind,¹⁵²⁾ bedarf es zum Eingreifen dieser Durchbrechung nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung einer besonderen „Einleitung“ des behördlichen Strafverfahrens durch einen schriftlichen, gesondert anfechtbaren Verwaltungsakt,¹⁵³⁾ weshalb zB der bloße Einleitungsvermerk nach § 397 der deutschen AO nicht genüge.¹⁵⁴⁾ Auch vor diesem Hintergrund wird daher deutlich, dass die österreichische Rechtslage in diesem Punkt nicht den internationalen Transparenzstandards entspricht.¹⁵⁵⁾ Österreich hat sich daher zur Übernahme des OECD-Standards und damit zum Austausch von Informationen auf Ersuchen bereit erklärt, die zur Durchführung des jeweiligen Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung „voraussichtlich erheblich sind“, ohne dass es auf das Vorliegen eines Verdachts oder gar eines eingeleiteten Verfahrens wegen vorsätzlicher Finanzvergehen bedürfte. Österreich bemüht sich derzeit, mit seinen Abkommenspartnern bestehende Abkommen an den neuen Standard anzupassen bzw bei Neuverhandlungen diesen Standard zu implementieren; mit einigen Staaten werden auch TIEAs verhandelt. Österreich ist es dadurch gelungen, bis September 2009 mehr als die – in einem ersten Schritt – erforderliche Anzahl von 12 Abkommen zu unterzeichnen, um von der „grauen Liste“ der OECD gestrichen zu werden.¹⁵⁶⁾

Diese Bemühungen auf internationaler Ebene müssen freilich durch eine innerstaatliche Rechtsgrundlage begleitet sein, bindet doch ein Doppelbesteuerungsabkommen lediglich die beteilig-

143) Siehe die Zusammenstellung in dem Bericht „Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion“ (2009), sowie zB „Improving Access to Bank Information for Tax Purposes – The 2007 Progress Report“ (2007), 8 und 11 f.

144) KOM(2009)29 endg.

145) So wurden in der Staatengemeinschaft beispielsweise als legitime Abwehrmaßnahmen die Erhöhung der Quellensteuer in Bezug auf ein breites Spektrum von Zahlungen an nicht-kooperative Jurisdiktionen, die Versagung des Betriebsausgabenabzugs an in nicht-kooperativen Jurisdiktionen ansässige Empfänger, die Einführung verstärkter Offenlegungspflichten, die Versagung von Steuerbefreiungen für Beteiligungsgewinne und die Kündigung der Abkommen mit Ländern und Gebieten, die sich weigern, einen effektiven Auskunftsaustausch zu praktizieren, erwogen; siehe dazu die Zusammenfassung der Schlussfolgerungen der Zweiten Konferenz zum Kampf gegen internationalen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung durch mehr Transparenz und effektiven Auskunftsaustausch für Steuerzwecke Berlin (23. Juni 2009).

146) DBGBl I 2009/48, 2302.

147) Das österreichische Bankgeheimnis entwickelte sich vor dem Hintergrund der Nachkriegswirtschaft ab 1945 zunächst von einem faktischen Verzicht der Finanzverwaltung auf die abgabenrechtliche Auskunftspflicht der Banken über den Wegfall der ununterbrochenen Aufzeichnungspflicht der Banken (BGBl 1948/151) zur gesetzlichen Verankerung, zunächst in § 23 KWG (BGBl 1979/63) und nachfolgend in § 38 BWG (BGBl 1993/532 idF BGBl I 2007/108; siehe zur Rechtsentwicklung auch *Luther*, Österreichisches Bankgeheimnis – das unbekannte Wesen oder Was Sie schon immer über das österreichische Bankgeheimnis wissen wollten, FJ 1989, 162 (162 ff); *Fellner*, Steuerhinterziehung und Bankgeheimnis, RdW 2000/215, 244 (244 ff)). Nach dieser Bestimmung dürfen „Kreditinstitute, ihre Gesellschafter, Organmitglieder, Beschäftigte sowie sonst für Kreditinstitute tätige Personen dürfen Geheimnisse, die ihnen ausschließlich auf Grund der Geschäftsverbindungen mit Kunden anvertraut oder zugänglich gemacht worden sind, nicht offenbaren oder verwerten“; diese Verpflichtung zur Wahrung des Bankgeheimnisses wird nach § 38 Abs 2 nur unter besonderen Umständen durchbrochen, etwa „im Zusammenhang mit einem Strafverfahren auf Grund einer gerichtlichen Bewilligung (§ 116 StPO) gegenüber den Staatsanwaltschaften und Strafgerichten und mit eingeleiteten Strafverfahren wegen vorsätzlicher Finanzvergehen, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, gegenüber den Finanzstrafbehörden“.

148) Wie auch die anderen „Bankgeheimnisstaaten“ Belgien, Luxemburg und Schweiz hatte Österreich einen Vorbehalt zur Neufassung des Art 26 Abs 5 OECD-MA abgegeben. Dieser lautete: „Austria reserves the right not to include paragraph 5 in its conventions. However, Austria is authorised to exchange information held by a bank or other financial institution where such information is requested within the framework of a criminal investigation which is carried on in the requesting State concerning the commitment of tax fraud.“

149) Siehe zB den Bericht „Overview of the OECD's Work on Countering International Tax Evasion“ (2009), 2.

150) Dazu krit *Perl*, Bankgeheimnis für Ausländer vor dem Aus, SWK 2009, T 87 (T 87 ff); *Fellner*, Neue Entwicklungen beim Bankgeheimnis – Fehlgriff statt Kunstgriff, RdW 2009/259, 315 (317).

151) Siehe dazu etwa *Loukota*, Bankgeheimnis und internationale Amtshilfe, SWI 2002, 362 (362 ff); *Klein*, Das österreichische Bankgeheimnis, Anwalt aktuell Mai/Juni 2009, 34 (34 ff).

152) VwGH 21. 10. 1983, 82/17/0087; VfGH 20. 3. 1986, B 410/85; VwGH 27. 2. 1992, 86/17/0169.

153) VwGH 26. 7. 2006, 2004/14/0022, ÖStZB 2007/75, 92 = RdW 2006/593 m Anm *Zorn*; siehe zB auch VfGH 11. 12. 1986, G 119/86; VwGH 5. 4. 1989, 88/13/0021; VwGH 23. 5. 1990, 89/13/0237; VwGH 14. 2. 1991, 90/16/0210; VwGH 16. 2. 1994, 91/13/0203, ÖStZB 1994, 390; vgl diese Anforderungen implementierend auch §§ 83 Abs 2, 152 Abs 1 FinStrG.

154) VwGH 26. 7. 2006, 2004/14/0022, ÖStZB 2007/75, 92 = RdW 2006/593 m Anm *Zorn*; siehe dazu auch *Arnold*, Bankgeheimnis: Ausländische verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren am (qualifizierten) Prüfstand der Rechtsstaatlichkeit, ÖBA 2007, 722 (722 ff); *Huber*, Steuerstrafverfahren deutscher Finanzbehörden durchbricht österreichisches Bankgeheimnis nicht! SWK 2006, S 774 (S 774 ff).

155) Siehe auch die Kritik bei *Fellner*, RdW 2009/259, 315 (317).

156) Abrufbar unter <http://www.oecd.org/dataoecd/50/04/3606256.pdf>.

ten Staaten, begründet aber für sich keine Verpflichtung oder Berechtigung der Bank, vom Geheimnisschutz abzusehen. Zu diesem Zwecke wurde im Juni 2009 im Nationalrat ein Amtshilfe-Durchführungsgesetz (ADG)¹⁵⁷⁾ mit umfassenden und instruktiven Erläuterungen eingebracht, dessen ausgewiesenes Ziel es ist, „dem neuen Standard der Amtshilfeleistung ohne Beeinträchtigung der für den rein innerstaatlichen Rechtsbereich geltenden Rechtsgrundsätze hinsichtlich der Schutzwirkung des Bankgeheimnisses zum Durchbruch zu verhelfen“, und solcherart innerstaatliche Spezialnormen zu schaffen, um „lediglich für Zwecke der internationalen Amtshilfe den allgemeinen Bestimmungen des § 38 des Bankwesengesetzes (BWG) in dem von der OECD verlangten eingeschränkten Umfang [zu] derogieren“. Nach heftigen politischen Diskussionen wurde das ADG vom Nationalrat in einer Sondersitzung am 1. 9. 2009¹⁵⁸⁾ mit dem in § 38 Abs 5 BWG vorgesehenen Quorum¹⁵⁹⁾ beschlossenen¹⁶⁰⁾ und schafft solcherart eine nationale Rechtsgrundlage für die Finanzverwaltung, auf Basis jener Abkommen, die bereits den neuen Transparenzstandard enthalten, Bankinformationen für Zwecke der internationalen Amtshilfe zu erlangen. Der Rechtsschutz des Einzelnen wird durch die Eröffnung des Rechtswegs gewährleistet. Eine – verfassungsrechtlich womöglich bedenkliche – Rückwirkung wird durch entsprechende In-Kraft-Tretens-Bestimmungen in den völkerrechtlichen Abkommen ausgeschlossen.

6. Herausforderungen der Zukunft

6.1. Planungssicherheit als Rechtsproblem

Für die dargestellten unterschiedlichen Aspekte, die eine Gratwanderung zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung bestimmen, gilt der Befund, dass die wirtschaftliche Realität eine Vielschichtigkeit von Sachverhaltskonstellationen aufweist, deren steuerrechtliche Beurteilung sich nach zum Großteil höchst unbestimmten Gesetzestatbeständen richtet. Komplexe Sachverhalte lassen sich steuerrechtlich oftmals nur anhand der zum Teil schillernden und daher nur eingeschränkt mit Sicherheit bestimmbar allgemeinen Steuerprinzipien – wie etwa die Einkünftezurechnung, den Betriebsausgaben- und Betriebsvermögensbegriff, Verteilungspflichten, wirtschaftliche Betrachtungsweise und Scheingeschäft – beurteilen. Sie laufen dann immer noch Gefahr, vor dem Hintergrund allgemeiner oder spezieller Antimissbrauchsbestimmungen oder auch durch die Entwicklungen der internationalen Rahmen-

bedingungen anders als vom Abgabepflichtigen beabsichtigt beurteilt zu werden.

Der Abgabepflichtige, der seine wirtschaftlichen Aktivitäten oft unter Einsatz beachtlicher finanzieller Mittel setzt, hat ein durchaus legitimes Interesse daran, bereits vor der Umsetzung seiner wirtschaftlich motivierten Pläne deren steuerrechtliche Konsequenzen zu kennen. Planungssicherheit ist somit ein berechtigtes Anliegen von Abgabepflichtigen, das auch die Entscheidung für oder gegen einen Wirtschaftsstandort maßgeblich beeinflussen kann.

Vollständige Planungssicherheit ist in einer schnelllebigen und globalisierten Welt uE nicht erreichbar. Sie könnte aber in Österreich durch die Schaffung bindender Auskünfte der Finanzbehörden um ein Vielfaches erhöht werden.¹⁶¹⁾

Steuerpflichtige, die sich über die steuerrechtlichen Konsequenzen eines von ihnen geplanten wirtschaftlichen Vorhabens Gewissheit verschaffen wollen, wenden sich auch in Österreich an das jeweils zuständige Finanzamt, in Einzelfällen auch an den BMF. Im Regelfall erteilen die Finanzämter und auch der BMF eine Auskunft darüber, ob der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen steuerrechtlichen Beurteilung seines Vorhabens zuzustimmen ist. Anders als in einigen europäischen Staaten entfalten diese Auskünfte keine Bindungswirkung. Auskünfte werden nämlich als bloße Wissenserklärungen nicht als Bescheid qualifiziert.¹⁶²⁾ Daher kann sich der Adressat einer Auskunft weder vollständig auf ihre Richtigkeit verlassen, noch kann er gegen sie ein Rechtsmittel erheben. Derartige Auskünfte können – mangels Bescheidcharakters – außerdem jederzeit zurückgenommen oder geändert oder im Zuge der Veranlagung durch das Finanzamt schlicht nicht berücksichtigt werden.¹⁶³⁾

Der Abgabepflichtige hat daher grundsätzlich in keinem Fall einen Anspruch auf Erlassung eines auskunftskonformen Bescheids. Sein Vertrauen in die Richtigkeit der Auskunft kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen durch den Grundsatz von Treu und Glauben geschützt sein.¹⁶⁴⁾ Voraussetzung ist nach der hA,¹⁶⁵⁾ dass die Auskunft von der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde erteilt, der Abgabepflichtige den in der Auskunft dargelegten Sachverhalt auch tatsächlich verwirklicht und damit im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft disponiert hat und dass ihm durch das Abweichen des Finanzamts von der in der Auskunft vorgenommenen steuerrechtlichen Beurteilung ein Schaden erwachsen ist. Da der Grundsatz von Treu und

157) Antrag der Abgeordneten Dkfm. Dr. Günter Stummvoll, Kai Jan Krainer, Kolleginnen und Kollegen betreffend ein Bundesgesetz über die Umsetzung der OECD-Grundsätze der internationalen abgabenrechtlichen Amtshilfe (Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG), 681/A (24. GP), abgeändert in 323 BlgNR 24. GP; siehe auch Gruber/Vondrak, Initiativantrag zum Amtshilfe-Durchführungsgesetz eingebracht, SWK 2009, T 153 (T 153 ff).

158) Am 8. 7. 2009 wurde im Plenum des Nationalrates der Antrag auf Rückverweisung des Initiativantrags betreffend das Amtshilfe-Durchführungsgesetz (ADG) an den Finanzausschuss einstimmig beschlossen; im Finanzausschuss am 27. 8. 2009 wurde das ADG unter Berücksichtigung eines Abänderungsantrages (siehe 323 BlgNR 24. GP) mit Stimmenmehrheit angenommen und im Plenum des Nationalrates am 1. 9. 2009 mit 136 Ja-Stimmen (gegenüber 34 Nein-Stimmen) mit der erforderlichen qualifizierten Mehrheit beschlossen. Der Bundesrat hat am 3. 9. 2009 beschlossen, keinen Einspruch zu erheben.

159) Das österreichische Bankgeheimnis ist aufgrund der Verfassungsbestimmung des § 38 Abs 5 BWG mit einer erhöhten Bestandskraft versehen, kann es doch „vom Nationalrat nur in Anwesenheit von mindestens der Hälfte der Abgeordneten und mit einer Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen Stimmen abgeändert werden.“

160) Kundgemacht in BGBl I 2009/102 vom 8. 9. 2009.

161) Die gewünschte oder vermeintliche Bindungswirkung von Auskünften wurde im Schrifttum laufend diskutiert. Vgl für viele: Ruppe, Auskünfte und Zusagen durch Finanzbehörden, ÖStZ 1979, 50; Achatz, Das Auskunftspflichtgesetz – Rechtsnatur und Rechtswirkungen von behördlichen Auskünften insbesondere im Steuerrecht, NZ 1988, 213; Stoll, Finanzbehördliche Rechtsauskünfte (Bindung, Vertrauensschutz, Unverbindlichkeits-Vorbehalt), ÖStZ 1998, 444; Achatz/Kofler, Haftung für fehlerhafte Rechtsauskünfte im Steuerrecht, in Holoubek/Lang (Hrsg), Organhaftung und Staatshaftung in Steuersachen (2002) 197 f; Ehrke, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Steuerrecht? (2003); Fraberger, „Ruling“ – Die verbindliche Absprache von Rechtsfragen mit dem Finanzamt bereits auf Basis der momentanen Rechtslage möglich?, ÖStZ 2003, 369; Fellner, Vereinbarungen im Steuerrecht, SWK 2005, S 986; Werndl, Sind Vereinbarungen im Steuerrecht verfassungskonform? ÖStZ 2006, 499.

162) ZB VwGH 24. 4. 1968, 999/67, ÖStZB 1968, 149; 25. 6. 1985, 85/14/0028, ÖStZB 1986, 51; 14. 12. 2000, 95/15/0028; LStR 1999 Rz 1240 f; Doralt, EStG, § 90 Tz 5; Ritz, Lohnsteuerauskunft gemäß § 90 EStG 1988, ÖStZ 1999, 321. – Vgl dazu ausführlich Ehrke, Verbindliche Auskünfte (2003) 43 ff.

163) Vgl a Doralt, EStG, § 90 Tz 5.

164) ZB VwGH 27. 6. 1974, 303/74; VwGH 3. 11. 1986, 85/15/0270; VwGH 3. 5. 2000, 99/16/0034; VwGH 7. 6. 2001, 98/15/0065; BMF, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126.

165) ZB VwGH 8. 9. 1992, 82/14/0091, ÖStZB 1993, 325; 14. 7. 1994, 91/17/0170; BMF, Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁶ (2006) Rz 371.

Glauben keinesfalls das Legalitätsprinzip ausschalten kann,¹⁶⁶ ist grundsätzlich ausgeschlossen, dass aufgrund einer (rechtswidrigen) Auskunft ein (rechtswidriger) auskunftskonformer Bescheid ergeht. Aus der Rechtsprechung des VwGH ergibt sich, dass bei Ermessensentscheidungen das Ermessen zugunsten des Abgabepflichtigen zu üben ist, wenn dieser sein Verhalten nach einer entsprechenden Auskunft gerichtet hat. Das bedeutet im Ergebnis, dass in diesen Fällen eine auskunftskonforme, jedoch unter Umständen rechtswidrige steuerrechtliche Behandlung aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben beizubehalten ist. Die Frage, ob eine der Auskunft entsprechende Behandlung letztendlich auch tatsächlich nach Verwirklichung des auskunftskonformen Sachverhalts stattfinden wird, artet damit für den Abgabepflichtigen in eine Art Glücksspiel aus: Hält sich die Abgabenbehörde im Veranlagungsbescheid an die Auskunft, so hat der Abgabepflichtige gewonnen. Sämtliche Rechtskraftdurchbrechungen, die die Abgabenbehörde von Amts wegen vornehmen kann, liegen in ihrem Ermessen.¹⁶⁷ Ist das Ermessen aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben zugunsten des Abgabepflichtigen zu üben, läuft dies auf eine Aufrechterhaltung des (rechtswidrigen) auskunftskonformen Bescheids hinaus.¹⁶⁸ Hält sich die Abgabenbehörde im Veranlagungsbescheid hingegen nicht an die Auskunft, kann der Grundsatz von Treu und Glauben aufgrund des Legalitätsprinzips nicht zu einer Abänderung des Bescheids führen. Der Abgabepflichtige hat jedoch die Möglichkeit, auf Basis der VO BGBl II 2005/435 einen Antrag auf Nachsicht zu stellen. Dieser ist – abgesehen vom administrativen Aufwand – mit zwei Unsicherheiten belastet: Einerseits handelt es sich bei der Nachsicht wiederum um eine Ermessensentscheidung, andererseits soll die Nachsicht nach den RL des BMF zum Grundsatz von Treu und Glauben lediglich im Ersatz des Vertrauensschadens bestehen. Dieser wird in besagten Richtlinien¹⁶⁹ als „die Differenz zwischen jener Abgabenschuld, die sich aus dem im Vertrauen auf die Auskunft gesetzten Verhalten ergibt und der Abgabenbelastung, die aus dem Verhalten resultiert wäre, das der Abgabepflichtige gesetzt hätte, wenn ihm die richtige Auskunft erteilt worden wäre“. Die Höhe des Vertrauensschadens ist bei dieser Definition davon abhängig, welches Verhalten der Abgabepflichtige gesetzt hätte, wäre die Auskunft von vornherein richtig gewesen. Der Vertrauensschaden besteht somit in der Verpflichtung, eine Person, die auf die Gültigkeit einer Auskunft vertraut hat, so zu stellen, wie sie ohne das Vertrauen stünde.¹⁷⁰ Im Ergebnis ist damit für den Abgabepflichtigen nicht sicher, dass er so gestellt wird wie er gestanden hätte, hätte sich die Abgabenbehörde an die Auskunft gehalten.¹⁷¹

Die fehlende Bindungswirkung von Auskünften führt gerade bei komplexen wirtschaftlichen Sachverhalten zu einer erheblichen Planungsunsicherheit. Die Einführung eines bindenden

Auskunftsverfahrens würde diese Unsicherheit vermindern und die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Österreich maßgeblich steigern. Unbestritten ist, dass ein solches Rechtsinstitut für den Legisten eine große Herausforderung darstellt: So sind verbindliche Auskünfte mit dem österreichischen Rechtsstaatsverständnis, das traditionell von der Geschlossenheit des Rechtsquellensystems ausgeht, in Einklang zu bringen. Es ist zu entscheiden, ob dem Abgabepflichtigen gegen eine abschlägige Auskunft ein Rechtsmittel einzuräumen ist, ob sein Ersuchen um Auskunft kostenpflichtig sein soll, ob die Auskunft nur die Abgabenbehörde oder auch den Abgabepflichtigen binden soll. Dass diese Fragen lösbar sind und dass bindende Auskünfte auch ohne großen administrativen und verfahrensverzögernden Aufwand umsetzbar sind, zeigen andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union. Dem Vernehmen nach soll in beschränkten Teilbereichen (zB der Verrechnungspreisproblematik) bereits in naher Zukunft ein Rulingverfahren in Österreich eingeführt werden.

6.2. Internationale „Steuerarbitrage“

Selbst in globalisierten und teilweise hochintegrierten Märkten differieren die einzelnen nationalen Steuersysteme. Diese Unterschiede können zu Situationen führen, in denen grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige in solider Übereinstimmung mit den Vorschriften der verschiedenen Staaten agieren, aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Tatbestände und Rechtsfolgen aber steuerliche Vorteile erlangen, die bei rein nationaler Tätigkeit nicht zur Verfügung stehen.¹⁷² Wenngleich die Definitionen einer derartigen „internationalen Steuerarbitrage“ im Detail variieren,¹⁷³ entsteht sie im Wesentlichen, „wenn dieselbe Transaktion in zwei oder mehr Steuerrechtsordnungen einer unterschiedlichen Besteuerung unterworfen werden“.¹⁷⁴ Die steuerplanerische Nutzung¹⁷⁵ dieser Divergenzen wird zwar bisweilen als „aggressive Steuerplanung“ charakterisiert,¹⁷⁶ unterscheidet sich aber dennoch konzeptionell klar sowohl vom Ausnutzen eines (unfairen) Steuerwettbewerbs als auch von missbräuchlichen Gestaltungen.¹⁷⁷

Die Erscheinungsformen internationaler Steuerarbitrage sind daher ebenso vielfältig wie die unterschiedlich definierten Steuervorteile (zB Verlustverwertung, beschleunigte Abschreibung, Abzug von Zinszahlungen, Schachtelprivilegien etc), die in den beteiligten Steuerrechtsordnungen bestehen.¹⁷⁸ Steuerarbitrage bietet Steuerpflichtigen die – durchaus elegante – Möglichkeit zur

166) ZB VwGH 3. 7. 1980, 1289/77, 1683/80; VwGH 27. 2. 1983, 81/15/0120; VwGH 25. 6. 1985, 85/14/0028; VwGH 18. 9. 2000, 2000/17/0048; Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 2006/126.

167) Sowohl bei den Rechtskraftdurchbrechungen nach §§ 293 ff BAO handelt es sich um Ermessensentscheidungen als auch bei der Wiederaufnahme von Amts wegen gem § 303 Abs 4 BAO.

168) Vgl dazu ausführlich mit Beispielen *Ehrke-Rabel*, Zur Bindungswirkung von finanzbehördlichen Rechtsauskünften unter besonderer Berücksichtigung der Richtlinien des BMF zum Grundsatz von Treu und Glauben, in FS Doralt 19 (30 ff).

169) Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, AÖF 126/2006, Pkt 3.3. – Diese Schadensdefinition wurde aus dem Erlass zum Grundsatz von Treu und Glauben aus dem Jahr 1995 (BMF AÖF 1995/70) übernommen.

170) *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³, 289.

171) Vgl dazu ausführlich *Ehrke-Rabel* in FS Doralt 31 f.

172) Siehe die Empfehlungen der Ausschüsse zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008), BR-Drs 544/1/07, 76: „Diese Situation kann von dem Steuerpflichtigen zu einer ganzen oder teilweisen Nichtbesteuerung genutzt werden – ein Vorteil, der bei Durchführung dieser Transaktion in nur einer Steuerrechtsordnung nicht bestehen würde“.

173) Für einen Überblick siehe *Kofler/Kofler*, Internationale Steuerarbitrage, in *Brähler/Lösel* (Hrsg), Deutsches und internationales Steuerrecht – Gegenwart und Zukunft, FS Djanani (2008) 381 (382 ff).

174) Siehe die Begründung zu § 138a Abs 2 AO des Gesetzesentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (Stand: 25. 6. 2007) sowie BR-Drs 544/1/07, 76.

175) Internationale Steuerarbitrage wurde sogar als das „tax planning of the future“ bezeichnet; siehe *Rosenbloom*, International Tax Arbitrage and the „International Tax System“, 53 Tax Law Review 2000, 137 (166).

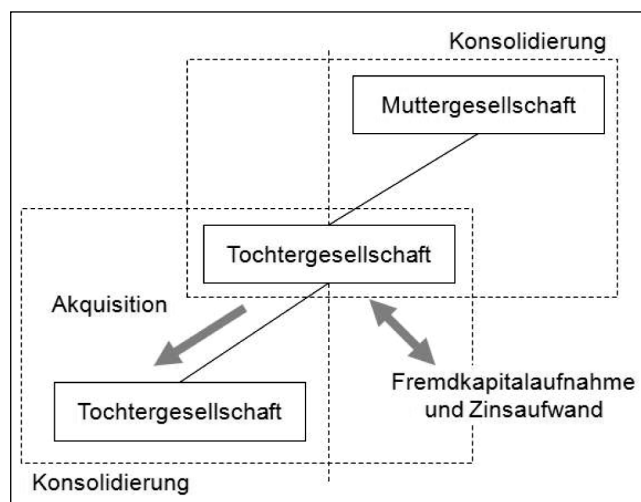
176) Siehe für eine Übersicht *Steiner*, Aggressive Steuerplanung – oder wo das Geld hinfließt, SWI 2007, 308 (308 ff).

177) Vgl nur *Boyle*, Cross-Border Tax Arbitrage – Policy Choices and Political Motivations, BTR 2005, 527 (528).

178) Für eine Auflistung möglicher Arbitragesituationen siehe auch § 138 Abs 2 des Gesetzesentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (Stand: 25. 6. 2007) sowie die Erläuterungen in BR-Drs 544/1/07, 77 f.

Reduktion ihrer weltweiten Steuerlast ohne signifikante Änderungen in der Struktur oder Lokalisierung ihrer wirtschaftlichen Operationen. Vor einer geschickten und mit wirtschaftlicher Substanz erfolgenden Nutzbarmachung bestehender Unterschiede sind auch Staaten mit sophistizierten Steuersystemen nicht immun, zumal Arbitrage weder auf der Einschaltung von Niedrigsteuerregimen beruht, noch unter dem Gesichtspunkt missbräuchlicher Steuerplanung auf Bedenken stoßen sollte.¹⁷⁹⁾ Steuerarbitrage kann vielmehr „zulässigerweise die Möglichkeiten nutzen, die sich aus dem fairen Steuerwettbewerb der Staaten ergeben“.¹⁸⁰⁾ Internationale Steuerarbitrage tritt daher *a prima vista* als natürliches Nebenprodukt nicht harmonisierter oder koordinierter Steuersysteme in globalisierten Märkten auf, wobei selbst relativ kleine Unterschiede substantielle Arbitragemöglichkeiten bieten können.¹⁸¹⁾ Diese entstehen beispielsweise dadurch, dass ein Steuersubjekt in mehreren Staaten als unbeschränkt steuerpflichtig angesehen wird (zB doppelte Konsolidierung von Verlusten), dass Zahlungen in mehreren Jurisdiktionen unterschiedlich eingeordnet werden (zB Unterschiede in der Qualifikation als Eigen- oder Fremdkapital und der entsprechenden Zahlungsströme), dass Gesellschaften in verschiedenen Jurisdiktionen unterschiedlich charakterisiert werden (zB Umqualifikation von Zahlungsströmen durch Einschaltung hybrider Gesellschaften), oder dass Wirtschaftsgüter aufgrund unterschiedlicher Zuordnungskonzepte in mehreren Jurisdiktionen berücksichtigt werden (zB „Double-Dip-Leases“).¹⁸²⁾

Grafik 6



„Dual Consolidated Loss“ – Staaten knüpfen die unbeschränkte Steuerpflicht von Gesellschaften oftmals an unterschiedliche Kriterien (zB statutarischer Sitz oder Ort der Geschäftsleitung). Ist es solcherart möglich, durch einen einmaligen Aufwand (zB Zinszahlungen für eine fremdfinanzierte Unternehmensakquisition) in einer doppelt-an-

sässigen Gesellschaft diesen Aufwand durch die Konsolidierung in zwei Staaten zu verwerten, liegt ein Fall der internationalen Steuerarbitrage vor

Erst in den letzten zwei Jahrzehnten ist das Phänomen der internationalen Steuerarbitrage vermehrt in den Fokus sowohl der Wissenschaft¹⁸³⁾ als auch der nationalen Steuerverwaltungen und Gesetzgeber gerückt. Unklar ist freilich nach wie vor, ob bzw in welchen Situationen internationale Steuerarbitrage konzeptionell überhaupt als (steuerpolitisches) Problem anzusehen ist. So wirft sich bereits am Ausgangspunkt die – berechnete – Frage auf, auf Basis welcher steuerpolitischen Überlegungen ein Staat darüber besorgt sein sollte, dass ein Steuerpflichtiger oder eine nahe stehende Person steuerliche Vorteile in einem anderen Staat genießt.¹⁸⁴⁾ Einer möglichen Unbedenklichkeitsbescheinigung für internationale Steuerarbitrage werden allerdings verschiedene Überlegungen entgegengehalten, die von der Annahme eines Prinzips der Einmalbesteuerung als Baustein eines „internationalen Steuerregimes“ über Argumente der Effizienz und Gerechtigkeit bis zu staatlichen Fiskalinteressen rangieren.¹⁸⁵⁾

In der Rechtswirklichkeit ist die Reaktion der Staaten und internationalen Organisationen auf das Phänomen der internationalen Steuerarbitrage beschränkt, inkonsistent und keineswegs international koordiniert. Lediglich punktuell haben einige Staaten einzelne Arbitragevorgänge einer gesetzlichen Regelung zugeführt, freilich zumeist ohne gleichermaßen die negativen Effekte divergierender Steuersysteme und daraus resultierende Doppelbesteuerungseffekte systematisch einzubeziehen. Solcherart stellt das Phänomen der internationalen Steuerarbitrage nationale Gesetzgeber vor spezifische Probleme, die sich in der Zukunft auch für das österreichische Steuerrecht vermehrt aufwerfen werden. Die Frage, ob bzw wie darauf (legistisch) reagiert werden sollte, entzieht sich freilich einer Generallösung. Denn selbst wenn gewisse Formen der internationalen Steuerarbitrage konzeptionell Bedenken hervorrufen könnten, lässt sich ein sinnvoller Pfad für gesetzgeberische Reaktionen nur schwer identifizieren. Allerdings wird bzw wurde in mehreren Staaten die Einführung von Meldepflichten im Hinblick auf Arbitragertransaktionen überlegt,¹⁸⁶⁾ wenngleich diese Maßnahmen keine unmittelbaren materiell-steuerrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen würden. Vielmehr sollte es der

179) Siehe zB Rosenbloom, 53 Tax Law Review 2000, 137 (143): „The beauty of international tax arbitrage, when practiced most skillfully, is that none of the objections to aggressive or abusive tax planning should apply anywhere because, from the vantage point of any single country, there is neither aggressiveness nor abuse“.

180) Siehe die Begründung zu § 138a Abs 2 AO des Gesetzesentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (Stand: 25. 6. 2007), sowie BR-Drs 544/1/07, 76.

181) Siehe zB die ausführliche Untersuchung zur divergierenden Behandlung des Disagios in den USA und Japan bei Ring, One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage, 44 Boston College Law Review 2002, 79 (90 ff).

182) Siehe zu diesen Formen auf Kofler/Kofler in FS Djanani 381 (388 ff mwN).

183) Siehe insb West, Foreign Law in U.S. International Taxation: The Search for Standards, 3 Florida Tax Review 1996, 147; Rosenbloom, 53 Tax Law Review 2000, 137; Harter, International Tax Arbitrage: Is It a Problem? Whose Problem Is It?, 41 Tax Management Memorandum, Apr. 24, 2000, 139; Ring, One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage, 44 Boston College Law Review 2002, 79; Shaviro, Money on the Table?: Responding to Cross-Border Tax Arbitrage, 3 Chicago Journal of International Law 2002, 317; Kane, Strategy and Cooperation in National Responses to International Tax Arbitrage, 53 Emory Law Journal 2004, 89; Shaviro, More Revenues, Less Distortion? Responding to Cross-Border Tax Arbitrage, 1 NYU Journal of Law and Business 2004, 113; Boyle, BTR 2005, 527; Rosenzweig, Harnessing the Costs of International Tax Arbitrage, 26 Virginia Tax Review 2007, 555; Avi-Yonah, Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime, Bulletin for International Taxation 2007, 130 = Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No. 73 (January 2007); siehe zuletzt auch Kofler/Kofler in FS Djanani 381 (381 ff).

184) Rosenbloom, 53 Tax Law Review 2000, 137 /137 ff, insb 147 und 154).

185) Siehe zu den entsprechenden Argumenten Kofler/Kofler FS Djanani 381 (396 ff mwN).

186) So der deutsche Gesetzesentwurf zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (Stand: 25. 6. 2007) sowie BR-Drs 544/1/07, 64 ff, der aber letztlich nicht in das Jahressteuergesetz 2008 (dBGBI 2007 I 3150) aufgenommen worden. Vgl dazu etwa Kessler/Eicke, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138a AO durch das JStG 2008 – Transparente Perspektiven für die Finanzverwaltung, BB 2007, 2370 (2370 ff).

Finanzverwaltung dadurch ermöglicht werden, „*legale, jedoch unerwünschte Gestaltungen früher als bisher [zu] erkennen und entsprechende Maßnahmen auf Verwaltungsebene [zu] ergreifen oder Maßnahmen gesetzgeberischer Art*“ anzuregen.¹⁸⁷⁾ Dennoch bleibt festzuhalten, dass das Phänomen der internationalen Steuerarbitrage mehr und mehr in den Fokus der nationalen Gesetzgeber rückt und Staaten wie die USA, das Vereinigte

Königreich oder Australien Vorreiterrollen übernommen haben; vor allem dem „Joint International Tax Shelter Information Centre“ (JITSIC) dieser drei Staaten und Kanada wird in diesem Bereich erhebliche Bedeutung zugeschrieben.¹⁸⁸⁾ Überdies bleibt abzuwarten, ob internationale Steuerarbitrage zukünftig vermehrt in das Blickfeld internationaler Bemühungen innerhalb der OECD rückt.¹⁸⁹⁾

187) Siehe die Begründung zu § 138a AO des Gesetzesentwurfs zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen (Stand: 25. 6. 2007), und BR-Drs 544/1/07, 69.

188) Siehe dazu zB *Boyle*, BTR 2005, 527 (533 ff).

189) Siehe diesbezüglich vor allem die „Seoul Declaration“ (Sept. 2006) und das nachfolgende „Cape Town Communiqué“ (Jan. 2008), abrufbar unter www.oecd.org.



Die Autoren:

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel, Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik an der Johannes-Kepler-Universität in Linz.

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M., lehrt und forscht an der Johannes-Kepler-Universität Linz und ist Mitarbeiter in der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.



Artikelrundschau

Dr. Eva Drauschbacher/Dr. Christa Lattner
Zeitraum: August 2009 – Teil 1

Allgemeines – national, Gesetzesentwürfe, Steuerpolitik

■ ÖStZ 2009/917, 472

Übersicht über den Stand wichtiger aktueller Gesetzesvorhaben

(RdW 2009, S. IV)

Tabellarische Auflistung von im BGBl verlautbarten Gesetzen, von Gesetzesvorschlägen und Begutachtungsentwürfen – Stand 5. 8. 2009.

■ ÖStZ 2009/918, 472

Zur Verschärfung der Quotenregelung ab der Veranlagung 2007

(Pülzl, SWK 22/2009, T 171)

Ab dem Veranlagungsjahr 2007 wurde die Quotenvereinbarung um das einzelfallbezogene Kriterium der Übermittlung bestimmter Erklärungen über Finanzonline erweitert („subjektbezogene Quotenanpassung“). In diesem Zusammenhang stell(t)en sich neben zahlreichen Übergangsproblemen auch viele grundlegende Fragen. Eine davon wird im Beitrag aufgegriffen.

■ ÖStZ 2009/919, 472

Steuern: Rückgang um über fünf Prozent im ersten Halbjahr

(SWK 23/24/2009, T 177)

Laut einer APA-Meldung sind die Steuereinnahmen bis Juni hinter das erste Halbjahr 2007 zurückgefallen, wobei die Körperschaftsteuer um fast 30 % eingebrochen ist.

■ ÖStZ 2009/920, 472

Das Korruptionsstrafrechtsänderungsgesetz 2009

(Schuschnigg, SWK 23/24/2009, W 95)

Mit dem Beschluss über die neuen Bestimmungen des Antikorruptionsstrafrechts im öffentlichen Bereich hat der Gesetzgeber einer weit verbreiteten Rechtsunsicherheit Rechnung getragen und die Bestimmungen des Strafgesetzbuchs wesentlich präzisiert.

■ ÖStZ 2009/921, 472

Rechts- und Praxisfragen zu Unternehmensanleihen

(Thurnher/Meusburger, SWK 23/24/2009, W 101)

Der Beitrag bereitet das Wesen der Anleihe sowie die rechtlichen und praxisrelevanten Fragen einer Anleihebegebung auf. Ziel ist es, die Anleihe interessierten Unternehmen und deren Beratern näher zu bringen.

Allgemeines – international, EU-Recht, Auslandsbeziehungen

■ ÖStZ 2009/922, 472

Internationaler Rundblick

(Schiebel/Nagy, RWZ 2009/66, S. 241)