



Umgehungs- und Missbrauchsverbot im Steuerrecht

Ass.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M.



Überblick

- Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen
- Die unterschiedlichen Theorien zur Bekämpfung von Umgehungen und Missbräuchen
 - Außentheorie
 - Innentheorie
 - "Zwischentheorie"?
- Umgehungs- und Missbrauchskriterien in der Rechtsprechung des VwGH



Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen



Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen

- Umgehungen und Missbräuche im Bereich des Steuerrechts sind Gestaltungen, die zu einem von der Steuerrechtsordnung nicht intendierten Steuervorteil führen:
 - Bei einer Umgehung soll die Anwendung einer bestimmten, für den Steuerpflichtigen ungünstigen Norm vermieden werden.
 - Im Falle eines Missbrauchs wird umgekehrt versucht, die Anwendung einer für den Steuerpflichtigen vorteilhaften Norm zu erschleichen.
- Umgehungen und Missbräuche sind abzugrenzen von
 - zulässiger Steuerplanung
 - kriminellen und daher finanzstrafrechtlich relevanten Verhaltensformen (insb Abgabehinterziehung)



Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen

- Steuerplanung zur Optimierung der Abgabenbelastung ist grundsätzlich zulässig:
 - Es besteht kein Gebot, einen fiskalisch ergiebigen Weg zu beschreiten.
 - Steuerpflichtige dürften Gestaltungsmöglichkeiten dergestalt einsetzen, dass sie die geringste Steuerbelastung erzielen.
 - Das gilt selbst dann, wenn der eingeschlagene Weg ausschließlich dem Zweck der Steuerersparnis dient.
 - *Fischer*: „Wer Wein trinkt, umgeht nicht die Biersteuer“.

- Das Recht, Steuern zu sparen, gilt aber nicht unbeschränkt:
 - nicht jede noch so abenteuerliche Steuersparidee ist zulässig.
 - Entscheidend ist die Mittel-Zweck-Relation.



Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen

- Unterschied zu finanzstrafrechtlich relevanten Verhaltensformen:
 - Ein umgehender bzw. missbräuchlich agierender Steuerpflichtiger kämpft immer "mit offenem Visier".
 - Der Finanzverwaltung wird der steuerlich relevante Sachverhalt vollständig offengelegt (§ 119 Abs 1 BAO) und ihr zugleich ein günstiger Subsumtionsvorschlag unterbreitet.

- Die möglichen Rechtsfolgen reduzieren sich deshalb auf die steuerliche Seite.



Theorien zur Bekämpfung von Umgehungen und Missbräuchen



Außentheorie

§ 22. (1) Durch Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Mißbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.



Außen­theorie

- § 22 BAO verkörpere einen selbständigen unbestimmten Steuerrechtssatz, der gedanklich zu jedem einzelnen Steuertatbestand (von „außen“) hinzuzufügen sei.
- Unter den Voraussetzungen einer Umgehung bzw eines Missbrauchs ermäch­te § 22 BAO konstitutiv zu einer Ausdehnung der Steuerpflicht auf einen fiktiven, einer angemessenen Gestaltung entsprechenden Sachverhalt.
- Umgehungen und Missbräuchen soll im Wege einer angemessenen wirtschaftlichen Beurteilung der zivilrechtlichen Gestaltung auf Sachverhaltsebene (und nicht durch Interpretation des in Frage stehenden Steuertatbestands) beige­kommen werden.
- Der VwGH tendiert in Richtung Außen­theorie, wenngleich er immer öfter auch innen­theoretisch argumentiert. Auch die Finanzverwaltung soll überwiegend der Außen­theorie zugeneigt sein.



Innen­theorie

- Das Problem der Gesetzesumgehung und des Missbrauchs sei keine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ein allgemeines Rechtsproblem.
- Es handle sich um eine Frage des Wirkungsbereichs des Gesetzes:
 - Bei einem Umgehungsversuch sei zu fragen, ob eine Gesetzesbestimmung auf eine rechtsförmlich nicht erfasste, aber dem Rechtssinn der Bestimmung entsprechende Gestaltung noch anzuwenden ist und daher der Umgehungsversuch misslingt, oder ob die Gesetzesbestimmung nicht anzuwenden ist und der Umgehungsversuch deshalb gelingt.
 - Bei einem Missbrauchsversuch sei umgekehrt zu fragen, ob eine der gewählten Gestaltung rechtsförmlich entsprechende, aber deren wirtschaftlichen Sinn widersprechende Bestimmung anzuwenden ist und daher der Missbrauchsversuch gelingt, oder aber, ob die missbräuchlich in Anspruch genommene Bestimmung eingeengt zu verstehen ist und daher die Gewährung ihrer Rechtsfolgen verweigert werden darf.



Innentheorie

- Die Umgehungs- und Missbrauchsbekämpfung sei somit eine Frage der Gesetzesauslegung und der Analogie.
- zivilrechtliche Formen und Gestaltungen sind für steuerliche Zwecke grundsätzlich unmaßgeblich und daher für Umgehungs- und Missbrauchsversuche ungeeignet, weil das Steuerrecht idR nicht an das Zivilrecht anknüpft, sondern wirtschaftliche Tatbestände bildet.
- In jenen Fällen, in denen das Steuerrecht hingegen formal an das Zivilrecht anknüpft, soll ein Blick hinter die Form (auf die dahinter liegenden wirtschaftlichen Vorgänge) ausgeschlossen sein.



Innentheorie

- § 22 BAO würde nur allgemeine Grundsätze zum Ausdruck zu bringen und sei deshalb mangels normativer Bedeutung überflüssig:
 - deklarative Ausführung des bereits in § 21 BAO normierten Grundsatzes der wirtschaftlichen Anknüpfung des Steuerrechts.
 - Klarstellung, dass die allgemeinen Methoden der teleologischen Auslegung und der Analogie (§§ 6 und 7 ABGB) auch im Steuerrecht zu beachten sind (auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 BAO stellt ein Element der teleologischen Interpretation dar).



Innentheorie

- Mangels normativer Bedeutung kann die Steuerpflicht nach der Innentheorie niemals auf § 22 BAO selbst, sondern nur unmittelbar auf jenen Steuertatbestand gestützt werden, dessen Umgehung in Frage steht.
- Die in Frage stehende Rechtsvorschrift könne Umgehungs- und Missbrauchssachverhalte aus eigener Kraft (von „innen“) lösen.
- Die Bestimmung des § 22 BAO sei deswegen heute längst entbehrlich, ihre ersatzlose Streichung würde wohl keine normativen Konsequenzen nach sich ziehen.
- Die Innentheorie ist in der österreichischen Lehre herrschend. Auch der VfGH scheint der Innentheorie zugeneigt zu sein.



"Zwischentheorie"?

- In ihren Reinformen können mE weder die Außen- noch die Innentheorie restlos überzeugen.
- Der Innentheorie ist insoweit uneingeschränkt zu folgen, als nach dieser Umgehungen und Missbräuche grundsätzlich im Wege der teleologischen, der wirtschaftlichen ratio legis zum Durchbruch verhelfenden Auslegung des in Frage stehenden Steuertatbestands selbst zu entgegnen ist.
- Das ergibt sich bereits aus den §§ 6 und 7 ABGB (bzw aus § 21 BAO). § 22 BAO ist *insoweit* keine normative Bedeutung beizumessen.



"Zwischentheorie"?

- Nach hA findet die teleologische Interpretation ihre Zulässigkeitsgrenze dort, wo der äußerst mögliche Wortsinn der auszulegenden Bestimmung endet.
- Bei Überschreiten dieser Grenze handelt es sich nicht mehr um eine zum Zwecke der Rechtsgewinnung vorgenommene Auslegung, sondern um ergänzende Rechtsfortbildung durch Analogie.
- Die Zulässigkeit einer ergänzenden Rechtsfortbildung durch Analogie ist methodisch an strengere Voraussetzungen geknüpft als die bloße Auslegung einer bestehenden Norm. Denn Analogie setzt als primäre Zulässigkeitsvoraussetzung das Vorliegen einer Gesetzeslücke voraus.



"Zwischentheorie"?

- Eine zur legitimen gesetzesergänzenden Rechtsfortbildung ermächtigende Gesetzeslücke liegt nur dann vor, wenn ein Rechtsfall
 - nach bereits interpretiertem Gesetz nicht beurteilt werden kann (§ 7 ABGB),
 - jedoch rechtlich einer Beurteilung iSd der Festlegung von Rechtsfolgen bedarf.
- Maßstab für das Feststellen einer Gesetzeslücke ist das gesamte Recht, das hinsichtlich des zu beurteilenden Falles eine planwidrige Unvollständigkeit iS eines nicht gewollten Mankos im Bereich der ausdrücklich gesetzten Rechtsfolgenanordnungen erkennen lassen muss.
- *Gassner* (Interpretation und Anwendung der Steuergesetze 13 f):
 - Eine Gesetzeslücke liegt nur dann vor, wenn das Gesetz nach seiner in ihm zum Ausdruck kommenden Zielsetzung unvollständig ist und entsprechend der Intention des Gesetzgebers eine Regelung zu erwarten sei.
 - Es müsse somit eine planwidrige Unvollständigkeit vorliegen, deren Beseitigung aus dem Zusammenhang, der Absicht des Gesetzgebers und dem Grundgedanken und dem Zweck des Gesetzes geboten erscheint.
 - Eine Analogie sei deshalb nur dann zulässig, wenn neben dem Zweck des Gesetzes auch die Gesetzessystematik und die historische Entwicklung des Gesetzes eine Regelung entgegen ihrem Wortlaut ergänzungsbedürftig erscheinen lassen.



"Zwischentheorie"?

- Beim Lückenerfordernis dürfte die Innentheorie mE – im Rahmen der österreichischen Steuerrechtsordnung – an ihre Grenzen stoßen:
 - Dem Vorliegen einer für die volle Entfaltung der Innentheorie im Wege der analogen Rechtsfortbildung erforderlichen Gesetzeslücke scheint die Existenz von § 22 BAO entgegenzustehen.
 - In Hinblick auf § 22 Abs 2 BAO kann mE nicht von der lückenimmanenten Annahme ausgegangen werden, dass ein beurteilungsbedürftiger Rechtsfall durch Auslegung der gesamten Steuerrechtsordnung nicht – iSd einer Festlegung von Rechtsfolgen – beurteilt werden kann.
 - Des weiteren mangelt es auch an einer Unvollständigkeit, deren Beseitigung nach der Absicht des Gesetzgebers geboten erscheinen würde:
 - Der historische Gesetzgeber dürfte davon ausgegangen sein, die Finanzverwaltung mit Verankerung einer ausdrücklichen Anti-Missbrauchsbestimmung mit einem wirksamen Instrumentarium auszustatten, um allfälligen Umgehungs- und Missbrauchspraktiken begegnen zu können.
 - Das dürfte in Hinblick auf die Verweise auf § 22 BAO in wesentlich jüngeren Bestimmungen (vgl etwa § 10 Abs 4 KStG 1988, § 94 Z 2 EStG 1988, § 44 UmgrStG, § 539a ASVG) auch weiterhin gelten.



"Zwischentheorie"?

- Der Gesetzgeber scheint auch weiterhin dem Konzept einer außentheoretischen Missbrauchsbekämpfung auf Sachverhaltsebene gegenüber einer solchen durch Erweiterung bzw Einschränkung gesetzlicher Tatbestände mittels Analogie den Vorzug zu geben:
 - klarer Beleg: die mit dem StruktAnpG 1996 (BGBl Nr 201/1996) eingeführte (mit „Grundsätze der Sachverhaltsfeststellung“ überschriebene) Bestimmung des § 539a ASVG.
 - ErlRV 72 BlgNR 20. GP 253: „Darüber hinaus soll den Sachverhalts-Beurteilungsgrundsätzen des Abgabenrechts auch im Bereich der Sozialversicherung Geltung verschafft werden (§ 539a ASVG). Damit wird es verstärkt möglich werden, ‚Umgebungsgeschäfte‘ aufzudecken“.



"Zwischentheorie"?

- Fazit:
 - Die Innentheorie dürfte zwar abstrakt betrachtet grundsätzlich in der Lage sein, die Probleme der Gesetzesumgehung und des Missbrauchs durch teleologische Interpretation einerseits und durch Analogie andererseits zufriedenstellend zu lösen.
 - In der geltenden österreichischen Steuerrechtsordnung ist sie aber aufgrund der Existenz von § 22 BAO in ihrer Entfaltung eingeschränkt.
 - Dort, wo sich die Innentheorie der rechtsfortbildenden Analogie bedienen würde, scheint sie durch § 22 BAO insofern in die Schranken gewiesen zu werden, als diese Bestimmung der im Vorliegen einer Gesetzeslücke bestehenden primären Analogievoraussetzung entgegensteht.



"Zwischentheorie"?

- Fazit:
 - Sofern ein Umgehungs- oder Missbrauchssachverhalt nicht durch (teleologische) Auslegung der in Frage stehenden Steuertatbestände selbst und somit zunächst innentheoretisch gelöst werden kann, ist mE der Umgehung bzw dem Missbrauch außentheoretisch durch Anwendung des § 22 BAO die Anerkennung zu versagen.
 - Soweit Umgehungs- und Missbrauchssachverhalte bereits durch die Methode der Gesetzesauslegung gelöst werden können, ist § 22 BAO bloß klarstellende Bedeutung beizumessen.
 - Soweit aber Umgehungen und Missbräuchen durch Auslegung der in Frage stehenden Steuertatbestände nicht beigegeben werden kann, ermächtigt § 22 BAO konstitutiv einer angemessenen Rechtsfolgenbestimmung.



"Zwischentheorie"?

- Fazit:

- Zirkelschluss der Innentheorie im österreichischen Steuerrecht:

- einerseits wird von Vertretern der Innentheorie konstatiert, § 22 BAO sei bloß deklarative Bedeutung beizumessen, *weil* Umgehungen und Missbräuchen bereits innentheoretisch im Wege der Auslegung und Analogie der in Frage stehenden Steuertatbestände wirksam begegnet werden könne,
 - andererseits setzt aber die methodische Zulässigkeit einer Analogie und somit die Innentheorie bereits voraus, dass § 22 BAO keine normative Bedeutung beizumessen ist, weil es anderenfalls an einer erforderlichen Gesetzeslücke mangeln würde.



Umgehungs- und Missbrauchskriterien in der Rechtsprechung des VwGH



Umgehungs- und Missbrauchskriterien in der Rechtsprechung des VwGH

- Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts iSd § 22 BAO versteht der VwGH in ständiger Rspr

„eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet“.

- Missbrauch iSd § 22 BAO liege somit dann vor,
 - wenn eine Gestaltung ungewöhnlich und unangemessen ist (objektives Element) und
 - kein beachtlicher außersteuerlicher Grund für die gewählte Gestaltung vorliegt (subjektives Element).



Ungewöhnlichkeit

- Das Kriterium der Ungewöhnlichkeit erweckt den Eindruck eines empirischen Begriffs.
- Kritik:
 - als „typisches Erfinderschicksal“ bestrafe die Ungewöhnlichkeit denjenigen, der erstmals eine neue Gestaltung vornimmt.
 - Umgekehrt sei es unsachlich, Gestaltungen alleine deshalb anzuerkennen, weil viele sie wählen.



Ungewöhnlichkeit

- Klarstellung des VwGH:
 - Die Ungewöhnlichkeit „einer von der Sanktion des § 22 BAO bedrohten Gestaltung [sei] im Sinne der Unangemessenheit des eingeschlagenen Weges zur Verfolgung des angestrebten Zieles zu verstehen“.
 - Kein entscheidender Parameter sei die statistische Häufigkeit des Vorkommens einer bestimmten Gestaltung im Wirtschaftsleben.
 - Gestaltungsmissbrauch bleibe ein solcher auch dann, wenn er von vielen Steuerpflichtigen in gleicher oder ähnlicher Weise betrieben wird.
- Der objektive Missbrauchstatbestand des § 22 BAO beschränkt sich daher auf das Kriterium der Unangemessenheit.



Unangemessenheit

- Das Erfordernis der Unangemessenheit wird aus § 22 Abs 2 BAO abgeleitet:

Im Falle eines Missbrauchs iSd § 22 Abs 1 BAO sind „die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären“.
- Wertender Begriff, mit unklarem Bewertungsmaßstab.
- Es ist bisher nicht gelungen, eine griffige Formel zu finden.
- Eine Gestaltung ist nicht allein deshalb unangemessen, weil sie aus steuerlichen Beweggründen gewählt wurde, sie muss nur einen vernünftigen wirtschaftlichen Zweck haben.



Unangemessenheit

- Der Gefahr, in die Falle der Unangemessenheit zu tappen, setzt sich derjenige aus, der mit einer Gestaltung
 - abenteuerliche, absonderliche, gekünstelte, komplizierte, schwerfällige, umständliche, undurchsichtige, unverständliche oder widersinnigeanstatt
 - einfacher, gerader und schnörkelloserWege beschreitet.
- Im Allgemeinen ist der einfachste Weg auch der (wirtschaftlich) sinnvollste. IdR gibt es aber nicht nur einen einfachen rechtlichen Weg, sondern stehen verschiedene mehr oder minder gleichwertige Varianten zur Verfügung.
- Die Wahl eines dieser Wege ist stets angemessen und daher unbedenklich.



Unangemessenheit

- Kritik:
 - Das Kriterium der Unangemessenheit einer rechtlichen Gestaltung sei in hohem Maße unbestimmt und daher unter dem Gesichtspunkt der Gesetzmäßigkeit bedenklich.



Steuerersparnisabsicht

- Ständige Rspr:
 - Missbrauch iSd § 22 BAO erfordert das Vorliegen einer ausschließlichen Steuerersparnisabsicht (subjektives Element).
 - Es sei zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich wäre.
- Rechtsgrundlage?
 - zT wird vertreten, das Erfordernis einer subjektiven Absicht sei aus dem Wort „Missbrauch“ selbst ableiten. Denn das Gesetz spreche bewusst vom „Missbrauch“ von Gestaltungsmöglichkeiten und nicht von deren „Fehlgebrauch“.



Steuerersparnisabsicht

- VwGH:
 - Können „außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen“.
 - Judikatur-Beispiele (demonstrativ):
 - sozialversicherungsrechtliche Vorteile,
 - zivilrechtliche Haftungsbeschränkung,
 - Überlegungen der Zukunftsplanung oder Altersvorsorge,
 - Sicherung des Steuerpflichtigen für den Fall der Ehezerüttung,
 - Liquiditätsbedürfnisse,
 - mietrechtliche Gründe.



Steuerersparnisabsicht

- Gelegentlich verlangt VwGH darüberhinaus, dass die außersteuerlichen Gründe
 - beachtlich
 - besonders
 - vernünftig
 - stichhaltig
 - einsichtigsein müssen.
- Das trägt nicht zur Vorhersehbarkeit der Entscheidung und somit zur Rechtssicherheit bei.



Steuerersparnisabsicht

- Kritik:
 - Bei Abstellen auf das Vorliegen einer Steuerersparnisabsicht hängt die steuerliche Anerkennung von Gestaltungen primär vom Ideenreichtum des Abgabepflichtigen bzw seines Beraters ab.
 - Das subjektive Missbrauchelement sei daher ein „*Eldorado für Argumentation und Prozessführung*“ (Gassner).
 - Gleiche wirtschaftliche Vorgänge werden unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob ein Steuerpflichtiger eine Gestaltung absichtlich oder aus Unwissenheit wählt.
 - Es widerspräche dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, gleiche wirtschaftliche Vorgänge, je nachdem, ob nur die Absicht der Steuervermeidung oder auch beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen, unterschiedlich zu behandeln.



Sonstiges

- VwGH:
 - Jedenfalls auszuschließen sei ein Missbrauch dann, wenn eine abgabenrechtliche Begünstigung auf einem Weg erreicht wird, der vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist:
 - Dies wird mitunter als innentheoretisches Element in der Umgehungs- und Missbrauchs-Rspr des VwGH gedeutet.
 - Wann eine Begünstigung auf einem Weg erreicht wird, der vom Gesetz vorgesehen ist, könne nämlich nur durch Interpretation des Gesetzes ermittelt werden.