

Die allgemeinen Bestimmungen der BAO

herausgegeben von

Univ.-Prof. Dr. Michael Holoubek
Univ.-Prof. Dr. Michael Lang

Linde

2012

Das Scheingeschäft nach § 23 BAO

*Michael Lang**

- I. § 23 BAO und andere „Waffen“ des Fiskus**
- II. Der Inhalt der §§ 21 bis 23 BAO**
 - 1. Die Bedeutung des § 21 BAO
 - 2. Die Bedeutung des § 22 BAO
 - 3. Die Bedeutung des § 23 BAO
- III. § 23 BAO in der Abgrenzung zu den §§ 21 und 22 BAO**
 - 1. Abgrenzungsfragen nach Maßgabe der herrschenden Lehre
 - 2. Abgrenzungsfragen nach Maßgabe der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung
 - 3. Abgrenzungsfragen in der Verwaltungspraxis
- IV. Auswirkungen auf § 39 FinStrG**

* Ich danke Herrn *Markus Seiler*, LL.M. (WU) für die Unterstützung bei der Literaturrecherche, der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur sowie für kritische Anregungen.

I. § 23 BAO und andere „Waffen“ des Fiskus

Die Vorschriften der §§ 21–23 BAO regeln die wirtschaftliche Betrachtungsweise, den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts und das Scheingeschäft. Die Anwendung dieser Regelungen wird oft aus dem Blickwinkel des intendierten Ergebnisses verstanden: Der Finanzverwaltung nahestehende Autoren betrachten die Regelungen als „Waffen“ des Fiskus, die in Fällen aggressiver Steuerplanung zum Einsatz kommen können.¹ Der Anwendung dieser Vorschriften vorgelagert ist daher gelegentlich offenbar bereits das Ziel des zur Entscheidung berufenen Organs, Steuerpflichtigen, die sich einer bestimmten Gestaltung bedient haben, den intendierten Steuervorteil zu versagen. Dementsprechend wird in der Praxis häufig gar nicht danach unterschieden, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der Sachverhalt anders zu beurteilen ist und folglich andere als die angestrebten Regelungen zum Tragen kommen sollen oder ob die intendierten Rechtsfolgen aus Gründen der Annahme eines Missbrauchs oder eines Scheingeschäftes zu versagen sind.² Häufig hat sich der VwGH daher in ein und demselben Erkenntnis mit zwei oder allen drei der genannten Rechtsgrundlagen auseinanderzusetzen, auf die sich die Behörde bei der Erlassung ihres Bescheides gestützt hat.³

Der VwGH hat sich bereits in der Vergangenheit bemüht, die §§ 21–23 BAO auseinanderzuhalten und den Anwendungsbereich dieser Vorschriften voneinander abzugrenzen.⁴ Die jüngste Rechtsentwicklung macht dies noch wichtiger: Der Gesetzgeber hat in § 39 FinStrG einen spezifischen Straftatbestand geschaffen, der an § 23 BAO anknüpft: Wer in die Gerichtszuständigkeit fallende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung, des Schmuggels, der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder der vorsätzlichen Abgabenhhehlerei „unter Verwendung von Scheingeschäften und anderen Scheinhandlungen (§ 23 BAO)“ begeht, macht sich des Abgabebetrag schuldig.⁵ Künftig kann es daher auch aus finanzstrafrechtlicher Sicht einen wesentlichen Unterschied machen, ob einer Gestaltung auf Grundlage des § 23 BAO oder – bloß – auf Grundlage des § 21 oder des § 22 BAO die Anerkennung versagt bleibt.

II. Der Inhalt der §§ 21 bis 23 BAO

1. Die Bedeutung des § 21 BAO

Nach § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgebend“. Diese Formulierung hat den

¹ Vgl. Loukota, Internationale Steuerfälle (1989) Rz 901.

² Vgl. auch Kotschnigg, Abgabebetrag oder auch: die Abgrenzung zwischen Schein- und Umgehungsgeschäft, SWK 2011, S 600 (S 600 ff).

³ Vgl. VwGH 25.10.1977, 333/75; 13.11.1985, 84/13/0127.

⁴ Vgl. VwGH 23.3.2000, 97/15/0009.

⁵ Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 (2010) 8 ff; Seiler/Seiler, Kommentar Finanzstrafgesetz³ (2011) § 39 Rz 4 ff; Fellner, Finanzstrafgesetz Kommentar (2011) § 39 Rz 1 ff; § 39 FinStrG.

VwGH veranlasst, davon auszugehen, dass die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ einen Maßstab zur Beurteilung des Sachverhalts darstellt. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise diene demnach der „*Beurteilung des Sachverhaltes, nicht aber der Auslegung gesetzlicher Bestimmungen*“.⁶ § 21 BAO stelle demnach keine Auslegungsregel für Rechtsvorschriften dar.

Dieser Auffassung zufolge bewirkt § 21 BAO offenbar, dass sich der Sachverhalt „in wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ anders darstellen könne als ohne eine derartige Betrachtungsweise. Gäbe es also keine Regelung, den Sachverhalt wirtschaftlich zu beurteilen, wäre es denkbar, dass das Ermittlungsverfahren dazu führt, dass dem weiteren Subsumtionsvorgang ein anderer Sachverhalt zugrunde zu legen ist. Kann aber das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens ohne Berücksichtigung des § 21 BAO anders sein als unter Anwendung dieser Vorschrift, bedeutet dies nichts anderes, als dass § 21 BAO die Finanzbehörden ermächtigt und verpflichtet, den Sachverhalt für Zwecke der Anwendung der abgabenrechtlichen Vorschriften zu fingieren: Der nach den sonst maßgebenden Regelungen ermittelte Sachverhalt ist durch den Sachverhalt zu ersetzen, der sich aufgrund einer „wirtschaftlichen Betrachtungsweise“ aufdrängt.

Versteht man aber § 21 BAO als Anordnung, den tatsächlichen Sachverhalt durch den in „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ ermittelten Sachverhalt zu ersetzen, müssten dem Rechtsanwender Kriterien zur Hand gegeben werden, die einer derartigen Fiktion zugrunde zu legen sind. Der Hinweis auf die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ ist zu wenig. Der Sachverhalt bleibt nämlich derselbe, ungeachtet der Art der Brille, durch die man ihn betrachtet. Lediglich unterschiedliche Aspekte des Sachverhalts können relevant sein. Dies hängt aber davon ab, aus dem Blickwinkel welcher Norm man den Sachverhalt betrachtet: Ist nach den tatbestandlichen Voraussetzungen einer Vorschrift maßgebend, ob zivilrechtliches Eigentum übergegangen ist, wird der Sachverhalt daraufhin zu untersuchen sein, ob die dafür maßgebenden Voraussetzungen gegeben sind. Kommt es hingegen auf den Übergang wirtschaftlichen Eigentums an, wird darauf abzustellen sein, ob ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und ob er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann.⁷

Daher misst die herrschende Auffassung § 21 BAO bloß auf der Tatbestandsebene Bedeutung bei: Die Vorschrift weist darauf hin, dass in weiten Bereichen des Abgabenrechts die Tatbestände wirtschaftlich anknüpfen. In einem Rechtsgebiet, das vorwiegend wirtschaftlich bedeutsame Sachverhalte erfassen will, ist es auch nicht überraschend, dass sich der Gesetzgeber bei der Formulierung der Besteue-

⁶ Vgl VwGH 27.8.1998, 98/13/0080; 22.2.2000, 95/14/0033.

⁷ So zB VwGH 4.3.2009, 2004/15/0115; 25.11.2009, 2008/15/0039; 29.7.2010, 2007/15/0248; 31.5.2011, 2008/15/0153; vgl auch *Wernndl*, *Wirtschaftliches Eigentum* (1983) 103 ff.

rungsvorschriften ebenfalls wirtschaftlich anknüpfender Tatbestände bedient. Das ist dann auch bei der Auslegung dieser Tatbestände zu berücksichtigen. Allerdings gilt dies nicht uneingeschränkt, da der Gesetzgeber gelegentlich auch an das Zivilrecht anknüpft. Dementsprechend verdeutlicht § 21 Abs 2 BAO, dass „vom Abs. 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften ... unberührt“ bleiben. § 21 BAO ist daher nichts anderes als ein Interpretationshinweis, der verdeutlicht, dass Abgabentatbestände häufig wirtschaftlich anknüpfen.⁸ Die Vorschrift ist eine Mahnung, dass dies bei der Interpretation nicht übersehen werden darf. § 21 BAO kann damit bloß die Bedeutung einer Auslegungsregel haben: Die vom Wortlaut des § 21 BAO angesprochene wirtschaftliche Betrachtungsweise kann daher nur dann und insoweit zum Tragen kommen, als der Tatbestand wirtschaftlich zu interpretieren ist.⁹

Die gerade angesprochene Regelung des § 21 Abs 2 BAO macht deutlich, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise keineswegs generell auf dem Gebiet der Abgabenvorschrift zum Einsatz kommt. Vielmehr bleiben eben „abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften ... unberührt“. Ob daher eine Vorschrift wirtschaftlich anknüpft oder nicht, ergibt sich nicht aus § 21 BAO, sondern aus den jeweiligen „Grundsätzen der Abgabenvorschriften“ und damit letztlich aus jeder einzelnen Vorschrift selbst. Somit ist im Wege der Interpretation zu klären, ob ein Abgabentatbestand wirtschaftlich oder etwa zivilrechtlich geprägt ist. Damit ist aber § 21 BAO letztlich normativ bedeutungslos, denn die Frage des Inhalts der Tatbestände der einzelnen Abgabenvorschriften ist in jedem Fall durch Auslegung dieser Vorschriften zu klären, unabhängig von der Existenz einer an die oft vom Gesetzgeber vorgenommenen wirtschaftliche Anknüpfung einzelner Abgabentatbestände mahnenden Vorschrift.

Potacs hat aus § 21 BAO geschlossen, dass die bei der Beurteilung vorzunehmenden Abwägungen, ob nach dem Willen des Gesetzgebers eine wirtschaftliche Betrachtungsweise überhaupt erfolgen soll, „eher zugunsten der ‚wirtschaftlichen Betrachtungsweise‘ ausfallen sollten“.¹⁰ Ob § 21 BAO als Zweifelsregel zugunsten einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise verstanden werden könnte, ist aber fraglich. Denn der Begriff des „Erwerbs des Eigentums“ in § 1 GrEStG oder derjenige der „Kapitalgesellschaft“ in § 1 KStG ist auch dann zivilrechtlich zu verstehen, wenn der überwiegende Teil der abgabenrechtlichen Vorschriften wirtschaftlich anknüpft. In Wahrheit kommt es auf jede einzelne Abgabenvorschrift an, die daraufhin zu untersuchen ist, ob sie zivilrechtlich oder wirtschaftlich anknüpft. Wenn auch die Mehrheit aller anderen Abgabenvorschriften wirtschaftlich geprägt sein mag, ist nicht einzusehen, warum dies auf die Beurteilung, ob zB eine bestimmte auszu- legende Regelung des Körperschaftsteuer-, Grunderwerbsteuer- oder Gebühreng-

⁸ Vgl Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) 125 ff.

⁹ Vgl Potacs, „Wirtschaftliche Betrachtungsweise“ als steuerrechtliches Interpretationsprinzip, in Urnik/Fritz-Schmied (Hrsg), FS Kofler (2009) 143 (147).

¹⁰ Vgl Potacs in Urnik/Fritz-Schmied, FS Kofler 153.

setzes zivilrechtlich oder wirtschaftlich anknüpft, Bedeutung haben soll. Wer aber dennoch im Zweifel eine wirtschaftliche Betrachtung der Steuervorschriften annehmen möchte, braucht dazu § 21 BAO nicht: Vielmehr genügt dann der empirische Hinweis auf die mehrheitlich wirtschaftlich anknüpfenden Regelungen oder darauf, dass Steuerrecht überwiegend wirtschaftlich bedeutsame Vorgänge regle.

Allenfalls könnte § 21 BAO als Hinweis des Gesetzgebers darauf, dass im Abgabenrecht der teleologischen Interpretation große Bedeutung zukomme und der Wortlaut der Vorschriften – trotz des eingriffsrechtlichen Charakters des Abgabenrechts – nicht überbetont werden dürfe und daher auch kein Analogieverbot zum Tragen komme, verstanden werden.¹¹ Wer aber von vorneherein den Wortlaut einer Vorschrift bloß als Ausgangs- und nicht als Endpunkt der Auslegung sieht,¹² bedarf einer derartigen positiv-rechtlichen Auslegungsregel nicht. Nach dem Sinn der auszulegenden Vorschrift ist nämlich immer zu fragen. Der Blick über die Grenze nach Deutschland bestätigt dies: Die frühere Regelung über die wirtschaftliche Betrachtungsweise wurde als überflüssig erachtet und in die Abgabenordnung 1977 nicht übernommen.¹³ Es ist nicht zu erkennen, dass Rechtsanwender in Deutschland seitdem einen grundlegend anderen Zugang zur Interpretation von Abgabengesetzen haben als Rechtsanwender in Österreich.

2. Die Bedeutung des § 22 BAO

Unterschiedliche Auffassungen von Rechtsprechung und Lehre bestehen auch zu § 22 BAO: Die Kontroversen drehen sich um zahlreiche Detailfragen. Im Mittelpunkt steht aber die Frage, ob § 22 BAO nach der „Außentheorie“ oder der „Innentheorie“ zu verstehen ist. Nach der Außentheorie hat § 22 BAO selbständige normative Bedeutung und tritt als eigenständiger Besteuerungstatbestand zu den anderen in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu.¹⁴ Die Vorschrift ist immer dann verwirklicht, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, dieser Weg oder die Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß ist (objektives Element). Zusätzlich muss aber der ungewöhnliche, ungebräuchliche und unangemessene

¹¹ Vgl *Potacs* in *Urnik/Fritz-Schmied*, FS Kofler 158.

¹² Vgl *Lang*, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (173 ff); *ders*, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (65 ff); *ders*, VwGH zur Anwendung des § 22 BAO auf irische IFSC-Gesellschaften, SWI 2005, 67 (67 ff); *Lang/Massoner*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen Steuerrecht (2009) 15 (48).

¹³ Vgl *Tipke*, Steuerrecht – ein systematischer Grundriß⁷ (1979) 91; *Beisse*, Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung, StuW 1981, 1 (2 ff); *Groh*, Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne, StuW 1989, 227 (229 f).

¹⁴ Vgl *Ellinger*, Anmerkungen zu dem Artikel „Ende oder neuer Anfang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise?“, ÖStZ 1975, 202 (202 ff); *Loukota*, Briefkastenfirmen und Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 1991, 164 (166).

Weg in der Absicht beschränkt werden, Abgaben zu umgehen, also die Entstehung des Abgabenspruchs zu verhindern oder hinauszuschieben (subjektives Element).

Diese Voraussetzungen sind denkbar unbestimmt und dementsprechend unbefriedigend ist ihre Anwendung in der Verwaltungspraxis und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung: Die entsprechenden Erkenntnisse des VwGH zeichnen sich meist dadurch aus, dass schon der Sachverhalt mit einer gewissen „Schieflage“ geschildert wird, sodass der VwGH dann die Ungewöhnlichkeit und die Unangemessenheit gar nicht näher prüft und begründet, sondern sich mit deren bloßer Behauptung begnügt.¹⁵ Die Auseinandersetzung mit dem vom VwGH geforderten „außersteuerlichen Grund“ spielt sich meist ähnlich ab:¹⁶ Der VwGH fordert, dass der Steuerpflichtige diese Gründe vorzutragen hat und dabei nicht auf der bloßen „Behauptungsebene“ bleiben darf.¹⁷ Die Gründe müssen „stichhaltig“ sein oder „plausibel gemacht“ werden.¹⁸ Es darf sich dabei nicht um ein „hohles Konstrukt“ handeln.¹⁹ Das Sachvorbringen zur wirtschaftlichen Funktion einer Konzerngesellschaft darf sich nicht „in Floskeln und Worthülsen“ erschöpfen, „deren inhaltliche Leere sich auch durch den Einsatz finanzwissenschaftlichen Fachidioms (...) nicht wirklich füllen“ lässt.²⁰ Dazu kommt noch, „dass sich nicht bereits jeder für bestimmte Ausnahmefälle denkbar geringfügige Vorteil der gewählten Umwegkonstruktion als beachtlicher außersteuerlicher Grund eignet“.²¹ All dies macht deutlich, dass die Akzeptanz eines außersteuerlichen Grundes eine Wertungsentscheidung verlangt und letztlich im Belieben der Behörde und dann in weiterer Konsequenz des VwGH liegt. In den Fällen, in denen der VwGH den Sachverhalt schon mit einer gewissen „Schieflage“ schildert, indem er zum Beispiel von „Briefkastengesellschaften“ in „Steueroasen“ und der „Umleitung“ von Geldern, die durch andere Gesellschaften „geschleust“ werden, spricht, stellt er dann meist auch beim Nachweis des „außersteuerlichen Grundes“ für den Steuerpflichtigen nicht erfüllbare Anforderungen auf.²² Die Rechtsanwendung verkommt auf diese Weise zur „Gefühlsjurisprudenz“.²³

Nach der Außentheorie führt die Anwendung des § 22 BAO dazu, dass bei der Abgabenerhebung von der „angemessenen“ Gestaltung auszugehen ist. Die Rechtsfolge der Missbrauchsvorschrift besteht darin, dass sich die Abgabenbehörde über den realen Sachverhalt hinwegsetzen und ihn durch den von ihr als „angemessen“ empfundenen Sachverhalt ersetzen kann. Der fiktive Sachverhalt tritt

¹⁵ Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 24.

¹⁶ Vgl die umfangreichen Nachweise bei Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 27 ff.

¹⁷ Vgl VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018.

¹⁸ Vgl VwGH 10.8.2005, 2001/13/0018, 19.1.2005, 2000/13/0176.

¹⁹ Vgl VwGH 27.9.1995, 93/13/0095.

²⁰ Vgl VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176.

²¹ Vgl VwGH 22.9.2005, 2001/14/0188.

²² Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 28.

²³ Krit Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 47.

an die Stelle des tatsächlichen Sachverhalts. Die Abgabenvorschriften werden dann auf den fiktiven Sachverhalt angewendet. Unter Zugrundelegung der Fiktion wird dann Besteuerung erhoben.

Die Reichweite dieser Fiktion geht häufig über den missbräuchlich erlangten Steuervorteil hinaus:²⁴ Im Erk v 30.4.2003, 97/13/0130 rechnete die Behörde unter Berufung auf § 22 BAO eine von einer natürlichen Person an eine Kapitalgesellschaft übertragene Liegenschaft weiterhin der natürlichen Person zu und verweigerte der Gesellschaft die Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung. Der VwGH erachtete es als unzulässig, die Rechtsfolgen des § 22 BAO auf die AfA zu beschränken:

„Diese AfA betrifft jedoch die mit der in Rede stehenden Vereinbarung zivilrechtlich übertragene Liegenschaft, ein Wirtschaftsgut, aus welchem die Beschwerdeführerin jedoch – von der belangten Behörde unbeanstandet – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt hatte. Eine Erklärung dafür, warum die belangte Behörde zwar das Wirtschaftsgut nicht der Beschwerdeführerin, sondern dem MB zurechnete, die aus der Vermietung und Verpachtung dieses Wirtschaftsgutes erfließenden Einkünfte jedoch der Beschwerdeführerin zurechnete, blieb sie schuldig.“

Im Erk v 16.12.1998, 93/13/0257 wies der VwGH darauf hin, dass *„bei Feststellung von Missbrauch die davon gekennzeichnete vertragliche Gestaltung in ihrem vollen Umfang abgabenrechtlich nicht anzuerkennen“* ist. Für veräußerte und rückgemietete Kraftfahrzeuge, die unter Anwendung des § 22 BAO weiterhin dem Betriebsvermögen des Veräußerers zuzurechnen sind, kann daher auch die angemessene Miete nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden. Der dem Erk v 26.5.2004, 99/14/0209 zugrunde liegende Fall betraf eine im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers befindliche Liegenschaft, die an dessen Ehefrau verkauft wurde. Die Behörde ging davon aus, dass durch die eingeschlagene Gestaltung die bei einer bloßen Entnahme der Liegenschaft nicht mögliche Übertragung der realisierten stillen Reserven im Wege der Veräußerung an die Ehefrau gesetzeskonform gewahrt und gleichzeitig die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Abgabenbegünstigung des § 12 EStG geschaffen werden sollten. Sie erachtete den Abschluss des Kaufvertrags als missbräuchlich. Der VwGH ging davon aus, dass sich *„bei ‚angemessener Gestaltung‘ zwar allenfalls die Vernachlässigung des Veräußerungsvorganges, aber unter gleichzeitiger Belassung des Liegenschaftsanteils im Betriebsvermögen angeboten“* hätte. Die anlässlich der Entnahme erfolgte Aufdeckung der stillen Reserven muss daher auch entfallen. In derartigen Konstellationen wäre es nicht gerade einfach, den in der Zukunft liegenden Zeitpunkt zu ermitteln, zu dem die Entnahme der – zivilrechtlich eindeutig im Eigentum der Ehefrau stehenden und nicht mehr betrieblich genutzten – Liegenschaft zu fingieren ist.

Die Reichweite der Fiktion der *„angemessenen Gestaltung“* ist oft unklar.²⁵ In mehreren Entscheidungen ging es um die Schenkung eines unter der damals für

²⁴ Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 32.

²⁵ Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 33 f.

die Veräußerung maßgebenden Beteiligungsgrenze liegenden Beteiligungsteils an die Ehefrau und die anschließende steuerfreie Veräußerung. Die damalige Rechtslage stellte für Zwecke der Beteiligungsgrenze noch nicht auf das vom Rechtsvorgänger gehaltene Beteiligungsausmaß ab. Der VwGH sah derartige Konstellationen wiederholt als Missbrauch an und rechnete den Veräußerungsgewinn dem Ehemann zu, bei dem er steuerpflichtig war. Im Erk v 27.9.1995, 93/13/0095 hatte der VwGH auch darüber zu entscheiden, wem die Erträge aus dem Veräußerungserlös in weiterer Folge zuzurechnen waren: *„War der Beschwerdeführer in steuerrechtlicher Beurteilung demnach als Veräußerer des gesamten Geschäftsanteiles im Ausmaß von 35 % anzusehen, dann folgt aus der daraus zwangsläufigen Zurechnung des gesamten Veräußerungserlöses an ihn auch die Rechtsrichtigkeit der einkommensteuerlichen Zurechnung der Einkünfte aus den Erträgen des angelegten Veräußerungserlöses allein an den Beschwerdeführer; war er allein als wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes des angelegten Kapitals anzusehen, dann hatte der Beschwerdeführer auch als Bezieher der Einkünfte aus diesem seinem Kapitalvermögen zu gelten, sodass die auch seiner Ehegattin eingeräumte Verfügungsmöglichkeit über die veranlagten Veräußerungserlöse und ihre Erträge rechtlich nicht mehr als einen einkommensteuerlich unbeachtlichen Akt der Einkommensverwendung durch den Beschwerdeführer darstellt.“*

Im Erk v 1.3.2007, 2006/15/0070 sah es der VwGH offenbar als nicht ausgeschlossen an, dass die für Zwecke der Einkommensteuererhebung angenommene Fiktion bis in das Schenkungssteuerrecht reicht und zum Entfall der durch die Übertragung der Beteiligung vom Ehemann auf die Ehefrau ausgelösten Schenkungssteuerpflicht führen kann. Der VwGH wies nämlich darauf hin, dass *„im Beschwerdefall auch nicht zu erkennen [ist], dass dem Finanzamt bei der im Jahr 1998 erfolgten Vorschreibung von Schenkungssteuer der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2001 festgestellte Sachverhalt bekannt gewesen wäre“*.

Angesichts dieser weitreichenden Fiktionen kann man darüber spekulieren, ob die Anwendung des Missbrauchstatbestandes im Falle einer zehn Jahre später erfolgenden Schenkung der Kapitalanlage, die um den Veräußerungserlös erworben wurde, durch die Ehefrau an einen Dritten noch dazu führt, dass die Behörde diesen Vorgang dann als Schenkung *des Ehemannes* an einen Dritten zu werten hat, oder ob die Behörde irgendwann wieder den tatsächlichen Sachverhalt der Besteuerung zugrunde liegen könnte.

Die Schwierigkeiten, die die Notwendigkeit einer Fiktion mit sich bringt, werden besonders in dem Erk v 18.10.2006, 2003/13/0031 zugrunde liegenden Fall deutlich:²⁶ Die österreichische L-AG gehörte zu einem Konzern, an dessen Spitze eine schwedische Gesellschaft stand. Die L-AG hatte auf Guernsey eine 100%ige Tochtergesellschaft gegründet und stattete diese Finanzierungsgesellschaft mit Eigenkapital aus. Die liquiden Mittel stammten aus Veräußerungserlösen, die die Beschwerdeführerin erzielt hatte. Darüber hinaus leistete auch die österreichische

²⁶ Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 34 f.

Muttergesellschaft der L-AG indirekte Zuschüsse an die auf Guernsey gelegene Gesellschaft. Der VwGH wertete die Einschaltung der Guernsey-Gesellschaft als Missbrauch und erachtete es als zulässig, die von der Guernsey-Gesellschaft bezogenen Zinseinkünfte der L-AG zuzurechnen. Die Zinsen, die auf den von der österreichischen Muttergesellschaft der L-AG der Guernsey-Gesellschaft geleisteten indirekten Gesellschafterzuschuss zurückzuführen waren, konnten hingegen nach Auffassung des VwGH nicht bei der L-AG erfasst werden, obwohl sie wohl im Wege von Dividenden zunächst an die L-AG ausgeschüttet worden wären. Der VwGH sah die „angemessene Gestaltung“ nicht darin, dass die Muttergesellschaft der L-AG ihre liquiden Mittel bei der L-AG veranlagt hätte, wenn deren in Guernsey gelegene Tochtergesellschaft nicht zur Verfügung stünde. Warum aber bei den von der L-AG der Guernsey-Gesellschaft zur Verfügung gestellten Mitteln die Direktveranlagung durch die L-AG als „angemessene“ Rechtsfolge anzunehmen ist, ist fraglich. Der L-AG stand ja immer noch die Alternative zur Verfügung, die Mittel über ihre österreichische Muttergesellschaft an die schwedische Konzernspitze auszuschütten, die dann die Veranlagung direkt oder auch über die Guernsey-Gesellschaft oder in anderer Weise durchführen hätte können. Dann wären die Zinsen keinesfalls in Österreich steuerpflichtig gewesen. Der VwGH hat diese Alternative nicht aufgegriffen: *„Den Ausführungen in der Beschwerde, eine ‚Umgehung‘ der österreichischen Steuerpflicht wäre durch Verlagerung liquider Mittel an die Konzernspitze wesentlich einfacher zu bewerkstelligen gewesen, ist entgegen zu halten, dass nicht fiktive, sondern tatsächlich verwirklichte Sachverhalte zu beurteilen sind.“* Diese Begründung überzeugt nicht unbedingt: Die Anwendung des § 22 BAO – verstanden im Sinne der vom VwGH offenbar präferierten Außentheorie – erfordert ja *jedenfalls*, statt des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung eine Fiktion zugrunde zu legen, und die Frage besteht nur darin, von welcher der meist mehreren Möglichkeiten fiktiver Sachverhalte auszugehen ist.

Ähnlich problematisch sind die vom VwGH in seinem Erk v 22.9.2005, 2001/14/0188 angestellten Überlegungen:²⁷ Eine österreichische Kapitalgesellschaft hatte eine Finanzierungsgesellschaft auf Jersey errichtet. Diese Finanzierungsgesellschaft hatte die Mittel genutzt, um eine deutsche Konzerngesellschaft mit Fremdkapital auszustatten. Die von der Jersey-Gesellschaft bezogenen Zinsen wurden im Wege von Dividenden an die österreichische Gesellschaft ausgeschüttet. Nach damaliger Rechtslage waren Auslandsdividenden unter der Voraussetzung der internationalen Schachtelbeteiligung ungeachtet der Art der Einkünfte, die die ausländische Gesellschaft bezog, und des dortigen Steuerniveaus in Österreich steuerfrei. Der VwGH sah die Gestaltung als missbräuchlich an. Er unterstellte als „angemessene“ Gestaltung die Gewährung von Darlehen durch die österreichische Muttergesellschaft an die deutschen Konzerngesellschaften. Die Möglichkeit, es als angemessen zu erachten, dass die österreichische Gesellschaft,

²⁷ Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 35 f.

die ja die Jersey-Gesellschaft mit Eigenmitteln ausstattete, statt dessen ihren deutschen Töchtern direkt Eigenkapital zur Verfügung stellt – was ebenfalls Steuerfreiheit der Dividenden in Österreich zur Folge hätte –, zog der VwGH nicht in Betracht: „Dass die angemessene Gestaltung im Beschwerdefall die Ausstattung der Töchtergesellschaften mit Eigenkapital gewesen wäre, ist im Beschwerdefall nicht zu erkennen. Wie die Beschwerdeführerin zutreffend an anderer Stelle der Beschwerde ausführt, steht es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Steuerpflichtigen grundsätzlich – soweit keine ‚Krise‘ im Sinne des Eigenkapitalersatz-Gesetzes vorliegt – frei, ob er sein Unternehmen mit Eigen- oder Fremdkapital ausstattet (vgl. für viele das schon angeführte hg. Erkenntnis vom 20.3.1974, 72/1157). Wenn die belangte Behörde die von der Beschwerdeführerin getroffene Wahl der Finanzierungsform auch bei Anwendung der Rechtsfolge des § 22 Abs. 2 BAO unangetastet gelassen hat, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden.“ Warum der VwGH, der keine Schwierigkeiten darin sieht, die über die ausländische Finanzierungsgesellschaft gelaufenen Transaktionen insgesamt zu negieren, im Hinblick auf die Unterscheidung zwischen Eigen- und Fremdkapital so großen Respekt vor der Finanzierungsfreiheit des Steuerpflichtigen hat, bleibt unerfindlich. Der VwGH zögert sonst auch nicht, den von ihm unter Berufung auf § 22 BAO angenommenen Fiktionen große Reichweite zuzumessen. Die Entscheidung verblüfft vor allem deshalb, da die Finanzierungsentscheidung des Steuerpflichtigen – also der österreichischen Gesellschaft – gerade darin bestand, Eigenkapital zur Verfügung zu stellen.²⁸ Das Fremdkapital wurde den deutschen Konzerngesellschaften hingegen von der mit diesem Eigenkapital ausgestatteten Jersey-Gesellschaft zur Verfügung gestellt.

Das Erk v 19.1.2005, 2000/13/0176 zeigt ebenfalls die Schwierigkeiten auf, die mit der Notwendigkeit, eine „angemessene“ Gestaltung zu fingieren, verbunden sind.²⁹ Gesellschafter der beschwerdeführenden österreichischen Gesellschaft waren mehrere andere österreichische Kapitalgesellschaften („Investoren“), die über Liquidität verfügten und diese der Beschwerdeführerin im Wege von Eigenkapital zur Verfügung stellten. Sie erhielten zuvor ihre Anteile von einer Konzerngesellschaft einer österreichischen Bank, die das „Modell“ in einem Prospekt bewarb. Die Beschwerdeführerin stattete mit dem von den Investoren erhaltenen Kapital wiederum eine in Hongkong gelegene Tochtergesellschaft mit Eigenmitteln aus, die von dieser veranlagt wurden. Die von der Hongkong-Gesellschaft erzielten Zins-einnahmen wurden im Wege von Dividenden an die Beschwerdeführerin und dann weiter an die Investoren ausgeschüttet. Die an diesem „Modell“ Beteiligten hegten die Hoffnung, dass die Dividenden – nach damaliger Rechtslage – von der Beschwerdeführerin und von den Investoren steuerfrei bezogen werden könnten. Der VwGH betrachtete die Konstruktion als Missbrauch und rechnete die Zinsen der

²⁸ Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 35 f.

²⁹ Zu einer ähnlichen Konstellation vgl VwGH 24.7.2007, 2007/14/0029.

Beschwerdeführerin zu. Den Einwand, dass als „angemessene“ Gestaltung auch die Zurechnung der von der Hongkong-Gesellschaft erzielten Zinsen direkt an die Investoren angesehen werden könnte, entkräftete der VwGH nicht einmal, sondern erachtete dies sogar ausdrücklich für möglich: „Aus dem in der Beschwerdeschrift referierten Vorhaben verschiedener Abgabenbehörden, den vorliegenden Sachverhalt auch zum Anlass einer Besteuerung bei den einzelnen Investoren zu nehmen, lässt sich für eine Rechtswidrigkeit des hier angefochtenen Bescheides von vornherein nichts gewinnen, in welchem Zusammenhang zusätzlich darauf zu verweisen ist, dass ein rechtskräftiger Abgabenbescheid, mit dem gegen ein Steuersubjekt ein bestimmter Abgabenanspruch geltend gemacht wurde, der Geltendmachung eines auf der selben Tatbestandsverwirklichung beruhenden Abgabenanspruches gegen ein anderes Steuersubjekt grundsätzlich nicht entgegen steht (siehe die hg. Erkenntnisse vom 15.7.1998, 93/13/0269, 0270, und vom 19.11.1998, 97/15/0001).“ Die Investoren kann wohl mit zumindest vergleichbarer Berechtigung der Vorwurf treffen, sie hätten sich der Zwischenschaltung einer österreichischen Gesellschaft und einer Hongkong-Gesellschaft bedient, um ihre liquiden Mittel steuerfrei zu veranlagern, wie dieser Vorwurf in dem dem Erk zugrunde liegenden Fall der zwischengeschalteten österreichischen Gesellschaft selbst zum Verhängnis geworden ist. Eine weitere Möglichkeit, den Sachverhalt zu fingieren, würde nämlich im Ergebnis auch die Investoren treffen. Der das „Modell“ entwickelnden Bank oder deren Konzerngesellschaft könnten die von der Hongkong-Gesellschaft bezogenen Zinsen ebenfalls zugerechnet werden, wenn man davon ausgeht, dass sie „Mastermind“ der Konstruktion war.³⁰ Konsequenz wäre dies aber nur dann, wenn man gleichzeitig ein Darlehen der Investoren an die Bank oder deren Konzerngesellschaft fingiert und beim Schuldner der Zinsen dementsprechend Betriebsausgaben abzieht, die bei den Investoren als steuerpflichtige Einnahmen ankommen würden. Diese Fiktion würde somit letztlich auch die Investoren treffen. Vor diesem Hintergrund völlig unterschiedlicher denkbarer Fiktionen erscheint jede angenommene „angemessene“ Gestaltung letztlich als völlig willkürlich gewählt.

Nicht immer kommt es aber zu derartigen Fiktionen: Zorn hat zu Recht darauf hingewiesen, dass nach der Rechtsprechung des VwGH ein Missbrauch jedenfalls dann ausgeschlossen ist, wenn der Steuerpflichtige einen steuerlichen Vorteil auf einem Weg erreicht, den das Gesetz ausdrücklich vorsieht.³¹ Zwar verwendet der VwGH derartige Sentenzen immer seltener,³² er hat sich aber auch nicht von ihnen distanziert. Mit diesen Formulierungen bringt der VwGH zum Ausdruck, dass die besondere Steuerpflicht aufgrund des § 22 BAO jedenfalls dann nicht in Betracht kommt, wenn als das Ergebnis der Interpretation der anzuwendenden Steuervor-

³⁰ Vgl Lang in Brugger, Einkünftezurechnung und § 22 BAO, SWI 2008, 24 (26).

³¹ Vgl Zorn, Die Zurechnung von Einkünften unter dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in Beiser ua (Hrsg), FS Doralt (2007) 527 (539).

³² Ähnlich auch Tanzer, Rechtsmissbrauch und Scheingeschäft – Zur Abgrenzung der §§ 22 und 23 (1) BAO, in Tanzer (Hrsg), FS Stoll (2005) 39 (48).

schriften die Besteuerung ausgeschlossen ist. Dabei kann aber nicht maßgebend sein, ob das Auslegungsergebnis alleine auf den Wortlaut gestützt werden kann oder unter Berücksichtigung systematischer, teleologischer oder historischer Aspekte erzielt wird.³³ Genauso wenig kann von Bedeutung sein, ob es um ausdrücklich als Begünstigungs- oder Befreiungsvorschriften bezeichnete oder um andere Regelungen geht.³⁴ Es handelt sich nämlich bloß um eine Frage der Gesetzestechnik, ob Besteuerungstatbestände zunächst sehr umfassend beschrieben werden, um sie durch eine Befreiung wieder einzuschränken, oder ob sie von vorneherein eng formuliert werden.³⁵ Ist aber die Anwendung des § 22 BAO als selbständiger Besteuerungstatbestand ausgeschlossen, wenn die Auslegung der entsprechenden Steuervorschriften keine Steuerpflicht nach sich zieht, werden die anderen „Voraussetzungen“ der Missbrauchsvorschrift – also die Ungewöhnlichkeit, die Unangemessenheit und der außersteuerliche Grund – bedeutungslos. Ergibt sich nämlich die Steuerpflicht bereits ohnehin aus der jeweiligen Abgabenvorschrift, bedarf es nicht des § 22 BAO. Führt die Interpretation der Regelung aber zu keiner Steuerpflicht, kann auch nicht mehr unter Berufung auf § 22 BAO besteuert werden. Lediglich die Interpretation der jeweiligen gesetzlichen Vorschrift – und nicht der unbestimmte Steuerrechtssatz des § 22 BAO – gibt darüber Auskunft, ob ein Sachverhalt von einer Gesetzesbestimmung noch erfasst ist oder nicht.

Dieses Verständnis des § 22 BAO entspricht exakt jenem der in der Lehre herrschenden Innentheorie.³⁶ Nach der Innentheorie ist das in § 22 BAO angesprochene Umgehungsproblem nicht eine Besonderheit des Steuerrechts, sondern ein allgemeines Rechtsproblem, das sich auf allen Gebieten der Rechtsordnung in grundsätzlich gleicher Weise stellt.³⁷ Gesetzesumgehung ist nichts anderes als ein Problem des Wirkungsbereichs des Gesetzes. Denn bei jedem Umgehungsversuch geht es um die Frage, ob eine Gesetzesbestimmung auf ihn noch anzuwenden ist und er daher misslingt oder ob die Gesetzesbestimmung nicht anzuwenden ist und

³³ Vgl. Lang, ÖStZ 1994, 176.

³⁴ Vgl. Lang, ÖStZ 1994, 176 f.; ders., ÖStZ 2001, 65.

³⁵ Vgl. Ruppe, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes (1971) 28 ff.; Stoll, Das Steuerschuldverhältnis in seiner grundlegenden Bedeutung für die steuerliche Rechtsfindung (1972) 104; Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 75 f.

³⁶ Grundlegend Gassner, Interpretation 115 ff.; Stoll, Leasing – Steuerrechtliche Beurteilungsgrundsätze² (1977) 26 ff.; Gassner, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung?, ÖStZ 1981, 262 (263 ff.); Tanzer, Die gewinnmindernde Abzugsfähigkeit von Geldstrafen im Abgabenrecht (1983) 84 ff.; Ruppe, Gesellschafterdarlehen als verdecktes Eigenkapital in Körperschaftssteuer- und Bewertungsrecht, in Doralt ua (Hrsg.), FS Bauer (1986) 305 (311); Lechner, Die Gewinnpoolung (1986) 189 f.; Wernndl, Der Geschäftsführervertrag im Abgabenrecht, SWK 1987, A I 135 (139); Lang, ÖStZ 1994, 173; ders., ÖStZ 2001, 65; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁶ (2011) Rz 109.

³⁷ Grundlegend Gassner, Interpretation 115 ff.; ders., ÖStZ 1981, 263 ff.; ders., Der Stand der Umgehungslehre des Steuerrechts, WBI 1987, 5 (5 ff.); Stoll, BAO-Kommentar (1994) 240 ff.; Lang, ÖStZ 1994, 178 f.; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II Rz 432; Ritz, BAO Kommentar⁴ (2011) § 23 Tz 6 ff.

der Umgehungsversuch doch gelingt. Darüber gibt die Interpretation der jeweiligen Gesetzesbestimmung Auskunft, die darüber entscheidet, ob ein bestimmter Sachverhalt von einer Bestimmung noch erfasst wird oder nicht. § 22 BAO hat demnach die Bedeutung festzuhalten, dass die zivilrechtlichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten grundsätzlich irrelevant und daher für Umgehungsversuche ungeeignet sind, weil das Steuerrecht in der Regel nicht an das Zivilrecht anknüpft, sondern wirtschaftliche Tatbestände bildet. § 22 BAO führt daher lediglich den bereits in § 21 BAO anklingenden Grundsatz der wirtschaftlichen Anknüpfung des Steuerrechts aus und betont damit die Notwendigkeit einer Interpretation, die den wirtschaftlichen Sinn und Zweck der Steuervorschriften beachtet. Die Steuerpflicht kann demnach nie auf § 22 BAO, sondern nur auf den jeweiligen Steuertatbestand gestützt werden. Als bloßer Interpretationshinweis hat § 22 BAO keine selbständige normative Bedeutung.³⁸ Die Vorschrift ist daher entbehrlich.

3. Die Bedeutung des § 23 BAO

Nach § 23 Abs 1 BAO sind „*Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen ... für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.*“ Im Schrifttum wird zwischen absoluten und relativen Scheingeschäften unterschieden: Ein absolutes Scheingeschäft liegt vor, wenn überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt ist. Ein relatives Scheingeschäft bezweckt etwa als verdecktes Rechtsgeschäft ein Rechtsgeschäft anderer Art (zB Schenkung statt Kauf) oder ein Rechtsgeschäft derselben Art, aber mit teilweise anderen, nur vorgetäuschten Bedingungen.³⁹

§ 916 ABGB bringt zum Ausdruck, dass Scheingeschäfte schon zivilrechtlich unwirksam sind. Wirksam ist gegebenenfalls das verdeckte Geschäft. § 23 Abs 1 BAO unterstreicht, dass Scheinhandlungen auch für steuerliche Zwecke irrelevant sind: Entscheidend ist nur der Sachverhalt, der sich tatsächlich ereignet hat. Täuscht der Abgabepflichtige die Existenz einer Handlung vor, die aber in der Realität gar nicht gesetzt wurde, ist das für die Abgabenerhebung ohne Bedeutung. Für diese Einsicht hätte es aber einer Regelung wie jener des § 23 BAO nicht bedurft. Allenfalls könnte in § 23 Abs 1 BAO zum Ausdruck kommen, dass die Abgabenverwaltung nicht als Dritter im Sinne des § 916 Abs 2 ABGB gilt: Einem Dritten, der im Vertrauen auf die zum Schein abgegebene Erklärung Rechte erworben hat, kann die Einrede des Scheingeschäftes nämlich an sich nicht entgegengesetzt werden. Ist zwar eine Urkunde errichtet worden, das darin beurkundete Rechtsgeschäft aber niemals zustande gekommen, kann die Abgabenbehörde daher die Steuerpflicht nicht darauf stützen, dass sie vertraut hat, dass das von den Parteien vorgetäuschte Rechtsgeschäft tatsächlich abgeschlossen wurde. Diese Konsequenz ergibt sich

³⁸ Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 15 ff.

³⁹ Ritz, BAO § 23 Tz 3.

aber schon daraus, dass die Abgabenbehörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat und an keinerlei Parteienvorbringen gebunden ist.

§ 23 Abs 1 BAO hat vor allem Konstellationen vor Augen, in denen es um zivilrechtlich anknüpfende Steuervorschriften geht: Ist der Bestand eines Rechtsgeschäftes für die Besteuerung erheblich, weist die Vorschrift darauf hin, dass ein bloß vorgetäushtes Rechtsgeschäft irrelevant ist. Aber auch bei der Subsumtion unter wirtschaftlich anknüpfende Tatbestände kann die Sachverhaltsermittlung erschwert werden, wenn Handlungen oder Geschäfte bloß zum Schein vorgetäuscht werden: Wenn Steuerpflichtige durch einen bloß vorgetäuschten Mietvertrag den Eindruck erwecken wollen, dass Umstände vorliegen, die darauf hindeuten, dass sie eine Wohnung innehaben, darf das die Beurteilung, ob tatsächlich ein Wohnsitz gemäß § 26 BAO vorliegt, nicht beeinflussen.

Ein Blick auf die Entstehung der Vorgängervorschrift des § 6 SteueranpassungsG zeigt, dass die Regelung über das Scheingeschäft von Anfang an entbehrlich war: Die Gesetzesbegründung zu dem bereits unter der nationalsozialistischen Diktatur entstandenen SteueranpassungsG macht deutlich, dass es den Machthabern vor allem um die Reichsfluchtsteuer ging.⁴⁰ Diese Regelungen wurden umgestaltet und zur Unterdrückung, Entrechtung und Vernichtung von Regimegegnern eingesetzt. Die Gesetzesbegründung zitiert ein Urteil aus 1931, in dem der RFH bei der Interpretation des Begriffs des Wohnsitzes einen zu formalen Standpunkt eingenommen hätte.⁴¹ Obwohl die Gesetzesverfasser erwähnen, dass der RFH 1934 ohnehin von diesem Verständnis wieder abgerückt ist,⁴² sahen sie es offenbar als notwendig an, durch die Verankerung der Unbeachtlichkeit des Scheingeschäftes sicherzustellen, dass eine bloße Aufrechterhaltung einer „Scheinwohnung“ im Inland nicht vor der Reichsfluchtsteuer schützen könne. Somit war die Regelung über das Scheingeschäft bereits 1934 und selbst vor dem Hintergrund der Ziele des nationalsozialistischen Regimes entbehrlich.

Was nur vorgetäuscht ist, gilt nicht: Stellt sich zB heraus, dass ein Rechtsgeschäft, das als langfristiges unverzinsliches Darlehen ausgegeben wird, letztlich eine freigebige Zuwendung ist, dann sind die dafür maßgebenden Regelungen anzuwenden.⁴³ Keine andere Konsequenz käme zum Tragen, wenn § 23 Abs 1 BAO nicht der Rechtsordnung angehören würde. Um Gesellschafterleistungen an eine Körperschaft, die in die Gestalt von Mitgliedsbeiträgen gekleidet sind, obwohl es sich um Gegenleistungen für bestimmte Leistungen der Körperschaft handelt, als steuerpflichtige Einnahmen zu erfassen, bedarf es der Regelung des Scheingeschäftes nicht.⁴⁴ Die Steuerpflicht ist – worauf *Stoll* hinweist⁴⁵ – bei richtigem Verständnis der materiell-rechtlichen Tatbestände aus diesen selbst zu gewinnen, also im konkreten Fall aus dem Einnahmenbegriff. § 23 Abs 1 BAO ist daher überflüssig.

⁴⁰ RStBl 1934, 1398 ff.

⁴¹ Vgl RFH 13.7.1933, RStBl 1933, 996 f.

⁴² Vgl RFH 20.9.1934, RStBl 1934, 1388 f.

⁴³ *Stoll*, BAO-Kommentar 267; im Ergebnis etwa auch VwGH 17.12.1973, 1702/72.

⁴⁴ Vgl VwGH 13.12.1957, 2462/56.

⁴⁵ *Stoll*, BAO-Kommentar 267.

Das zuletzt erwähnte Beispiel zeigt aber auch, dass § 23 Abs 1 BAO zwar keine normative Bedeutung hat, die Regelung aber – anders als *Stoll* meint⁴⁶ – doch schaden könnte: Die Existenz einer Regelung über das Scheingeschäft könnte die Verwaltungspraxis und gelegentlich auch die Rechtsprechung dazu verleiten, von einer am Telos der materiell orientierten Vorschriften ausgerichteten Interpretation abzugehen und nicht anhand des aus diesem Auslegungsvorgang gewonnenen Ergebnisses zu entscheiden, ob Steuerpflicht vorliegt oder nicht, und statt dessen unter Berufung auf die Regelungen über das Scheingeschäft einen anderen Sachverhalt zu fingieren: Der Sachverhalt, der schwierige Auslegungsfragen aufgeworfen hätte, wird dann gar nicht der Besteuerung zugrunde gelegt. Für die Verwaltung ist das der vordergründig einfache Weg, aus rechtsstaatlicher Sicht hingegen ist die Erhebung von Steuern auf Grundlage von fiktiven Sachverhalten unerträglich.

Ein Beispiel für die „Schädlichkeit“ des § 23 BAO bietet auch das Erk v 23.3.2000, 97/15/0009. Es ging um die Frage, ob es einem Steuerpflichtigen gelungen ist, noch Ende 1988 eine Liegenschaft zu veräußern. Die damals geltende fünfjährige Spekulationsfrist wäre für ihn abgelaufen gewesen und eine noch 1988 erfolgte Veräußerung wäre nicht besteuert worden. Im Falle einer Veräußerung im Jahre 1989 wäre der Vorgang unter die dann durch Gesetzesänderung auf zehn Jahre verlängerte Spekulationsfrist gefallen und wieder steuerpflichtig gewesen. Die Behörde nahm ein Scheingeschäft an und verlegte mit dieser Begründung den Veräußerungszeitpunkt in das Jahr 1989. Der VwGH verwarf diese Begründung und beschied der Behörde, die Rechtslage verkannt zu haben: *„Aus den Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde ergibt sich nämlich, dass der Eigentümer des Palais in der Tat einen Kaufvertrag mit der GmbH schließen wollte, weil gerade durch einen solchen, im Dezember 1988 geschlossenen Kaufvertrag die Steuerpflicht vermieden werden konnte.“* Der VwGH stellte aber nun selbst Überlegungen zum Sachverhalt an und gelangte zum Ergebnis, dass aufgrund der im Vertrag enthaltenen auflösenden Bedingungen 1988 noch keine Veräußerung zustande gekommen war und für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums erst der 1989 geschlossene „Nachtrag zum Kaufvertrag“ entscheidend war. Die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit waren daher nicht gegeben. Die Existenz des § 23 BAO hat die Behörde offenbar in Versuchung geführt, ohne viel Ermittlungs- und Begründungsaufwand die von ihr intendierte Vorschreibung der Steuerpflicht auf § 23 BAO zu stützen und dabei letztlich auch die von ihr vermuteten Motive des Steuerpflichtigen in den Vordergrund zu stellen. Hätte sie ihre Energie hingegen auf die Sachverhaltsermittlung und die Begründung konzentriert, warum § 30 EStG anwendbar ist, hätte sie ihren Bescheid von Mutmaßungen über die letztlich nicht beweisbaren Absichten frei gehalten, damit möglicherweise die Akzeptanz der Entscheidung erhöht und den Steuerpflichtigen vielleicht sogar abgehalten, das Höchstgericht zu befragen. Die Wahrscheinlichkeit, dass sie gleich von vorneherein die letztlich vom VwGH als richtig erkannte Begründung zugrunde gelegt hätte,

⁴⁶ *Stoll*, BAO-Kommentar 269.

wäre größer gewesen, wenn ihr § 23 BAO als vermeintliche Rechtsgrundlage ihrer Entscheidung gar nicht zur Verfügung gestanden wäre.

III. § 23 BAO in der Abgrenzung zu den §§ 21 und 22 BAO

1. Abgrenzungsfragen nach Maßgabe der herrschenden Lehre

Die Regelungen der §§ 21–23 BAO gehören zum allgemeinen Teil der Bundesabgabenordnung. Zahlreiche Regelungen des allgemeinen Teils sind vor allem historisch zu erklären. Sie sind reichsdeutschen Ursprungs und fanden in den 1920er oder den frühen 1930er Jahren Eingang in die damalige deutsche Rechtsordnung. Damals bestand die Sorge, dass sich die steuerliche Rechtsanwendung in Formalismen erschöpfen werde.⁴⁷ Dementsprechend erachtete es der Gesetzgeber für notwendig, ausdrücklich klarzulegen, dass sich die wirtschaftliche Anknüpfung von Steuervorschriften auch in einer entsprechenden, am Ziel und Zweck der jeweiligen Regelungen orientierten Auslegung niederschlagen müsse. Der Wortlaut der Regelungen kann nicht alleine maßgebend sein, um ihren Inhalt zu ermitteln. Daher können Steuervorschriften auch nicht dadurch umgangen werden, dass der Sachverhalt so gestaltet wird, dass die Gestaltung außerhalb des Wortlauts der Vorschriften liegt. Noch weniger kann die Anwendung der Steuergesetze vermieden werden, indem der Steuerpflichtige Rechtsgeschäfte oder andere Handlungen vor-täuscht. Scheinhandlungen sind nicht maßgebend. Das Verfahren muss auf die Ermittlung des sich tatsächlich ereignenden Sachverhaltes abzielen. Die – richtig verstandenen – Vorschriften der §§ 21–23 BAO sind daher als Handlungsanleitungen zu verstehen, die sich bei methodisch zutreffender Auffassung ohnehin aus den materiellrechtlichen und verfahrensrechtlichen Vorschriften ergeben. Auslegungs- und Anwendungshinweise, die auf Grundlage des heute bestehenden methodischen Verständnisses besser in ein Lehrbuch passen, wurden damals noch in das Gesetz selbst aufgenommen.

Vor diesem Hintergrund stellt sich kein Abgrenzungsproblem zwischen den Vorschriften der §§ 21 f und denjenigen des § 23 BAO. Gemeinsam mit anderen Regelungen der BAO bringen sie das bei der Rechtsauslegung und -anwendung erforderliche Grundverständnis zum Ausdruck. Sie ergänzen sich gegenseitig: Während die Regelungen über die wirtschaftliche Betrachtungsweise und den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts primär die wirtschaftlich anknüpfende Grundhaltung des Gesetzgebers betonen und so verdeutlichen, dass die Auslegung von Steuervorschriften in besonderer Weise der Berücksichtigung von deren Ziel und Zweck verpflichtet sein muss, spricht § 23 BAO die Notwendigkeit an, den tatsächlichen Sachverhalt zu ermitteln: Die Besteuerung darf nicht bloß vorgetäuschte Handlungen zugrunde legen. Ein Konkurrenzproblem zwischen diesen Vorschriften stellt sich daher nicht.

⁴⁷ Vgl. Lang, ÖStZ 2001, 68.

2. Abgrenzungsfragen nach Maßgabe der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung

Die Rechtsentwicklung seit den 1920er-Jahren zeigt auf, dass die Kodifikation von Grundsätzen der Auslegung und Anwendung – rückblickend betrachtet – nicht der Weisheit letzter Schluss war und sich teilweise sogar als kontraproduktiv erwiesen hat. Die als klarstellend intendierten Regelungen haben in der Verwaltungspraxis ein Eigenleben entwickelt. Vielfach hat die Verwaltungspraxis die Existenz besonderer Vorschriften zum Anlass genommen, bei der Rechtsanwendung formal vorzugehen und zum Beispiel dem Wortlaut der Regelungen ein besonderes Gewicht beizumessen, um dann in Konstellationen, in denen die Gewährung von Steuervorteilen als nicht opportun empfunden wurde, die genannten Regelungen als normativ bedeutsam zu verstehen und sie als vermeintliche Besteuerungsgrundlage in Stellung zu bringen. Diese Vorgangsweise war und ist der rechtsstaatlichen Durchdringung des Abgabenrechts keineswegs förderlich: Wer den Regelungen über die wirtschaftliche Betrachtungsweise und den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten die Wertungen entnehmen möchte, die über die Steuerwürdigkeit entscheiden, muss scheitern. Diese Wertungen könnten nämlich nur den materiellsteuerrechtlichen Besteuerungstatbeständen entnommen werden, die die Behörden im Falle der Anwendung der Regelungen der §§ 21 f BAO aber gerade nicht als anwendbar erachteten. Stattdessen wurde und wird die Steuerpflicht auf das „*gesunde Rechtsempfinden*“ der zur Vollziehung berufenen Organwalter gestützt.⁴⁸ In vielen Fällen schaffte es auch die Rechtsprechung nicht, mit einer kraftvollen Auslegung der materiellrechtlichen Steuervorschriften das Auslangen zu finden, weshalb sich auch in der höchstgerichtlichen Rechtsprechung Beispiele finden lassen, in denen dieses behördliche Vorgehen gebilligt wurde.

Versteht man – wie dies in der Rechtsprechung des VwGH bedauerlicherweise vereinzelt anklingt – die Regelungen der §§ 21 und 22 BAO als Besteuerungstatbestände, sollten sich Abgrenzungsfragen zu § 23 BAO eigentlich dennoch nicht stellen: Der Regelung über die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird vom VwGH Bedeutung auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung beigemessen. Wer zwischen einem ohne und mit Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ermittelten Sachverhalt unterscheidet, macht im Ergebnis nichts anderes, als der Besteuerung einen Sachverhalt zugrunde zu legen, der sich ohne die vermeintlich von § 21 BAO geforderte wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht ergäbe. Diesem Verständnis zufolge ordnet § 21 BAO an, die materiellrechtlichen Steuervorschriften auf einen nach wirtschaftlichen Grundsätzen – also anders als sonst – ermittelten Sachverhalt anzuwenden. Der der Besteuerung zugrunde gelegte Sachverhalt ist somit zu fingieren. Nichts anderes ergibt sich aber aus § 22 BAO, wenn man die Regelung nach der Außentheorie versteht: Die Abgaben sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und

⁴⁸ Vgl. Loukota, SWI 1991, 168; krit. Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 47 f.

Verhältnissen „angemessenen“ rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Die Abgabenbehörde wird somit in den Fällen der §§ 21 und 22 BAO – dem hier kritisierten Verständnis zufolge – ermächtigt, den fiktiven Sachverhalt an die Stelle des tatsächlichen Sachverhalts zu setzen.

§ 23 BAO behandelt hingegen den umgekehrten Fall: Diese Vorschrift ermächtigt die Behörde nicht selbst zur Fiktion, sondern befiehlt ihr, Versuche der Steuerpflichtigen, einen fiktiven Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen, zu ignorieren. Sie darf sich nicht davon abhalten lassen, den tatsächlichen Sachverhalt zu ermitteln und diesen danach zu untersuchen, ob und welche Steuervorschriften auf ihn anzuwenden sind. § 23 BAO verbietet somit der Behörde, die Besteuerung auf Grundlage einer bloßen Fiktion vorzunehmen. Während die §§ 21 und 22 BAO – zumindest dem Verständnis einzelner höchstgerichtlicher Entscheidungen zufolge – die Fiktion anordnen, verbietet § 23 BAO dies.

3. Abgrenzungsfragen in der Verwaltungspraxis

Die §§ 21 und 22 BAO einerseits und § 23 BAO andererseits haben aber gemeinsam, dass sie in der Praxis im Regelfall zum Nachteil des Steuerpflichtigen in Stellung gebracht werden. Die §§ 21 und 22 BAO ermächtigen zur Fiktion zu Lasten des Steuerpflichtigen, während § 23 BAO die Fiktion zu seinen Gunsten ausschließt. Demzufolge stellen sich in der Verwaltungspraxis oft Abgrenzungsprobleme. Die Abgabenbehörde, die – zu Recht oder zu Unrecht – vermutet, dass sie die ihrem „Rechtsempfinden“ entsprechende Steuerpflicht nicht auf die eigentlich maßgebenden materiellrechtlichen Besteuerungstatbestände stützen kann,⁴⁹ zieht statt dessen die „Waffen“ der §§ 21–23 BAO heran und bedient sich dabei häufig des gesamten Arsenal.⁵⁰

Daher passiert es nicht selten, dass die Behörde in einem ersten Schritt einer vom Steuerpflichtigen gesetzten Gestaltung unter Berufung auf § 23 BAO die Anerkennung versagen will, indem sie die Auffassung vertritt, dass die Rechtsgeschäfte oder anderen Handlungen nur zum Schein gesetzt wurden, also nur vorgetäuscht sind. Statt dessen wäre von dem Rechtsgeschäft auszugehen, das die Parteien ernstlich gewollt hätten, das durch das Scheingeschäft verdeckt wurde. Für den Fall, dass der Nachweis des Scheingeschäftes scheitert und die Behörde das von ihr als fiktiv angenommene Rechtsgeschäft als real akzeptieren muss, bringt sie in einem gedanklich nachgelagerten Schritt die Vorschriften der §§ 21 und 22 BAO in Stellung und versucht nun ihrerseits, einen fingierten Sachverhalt der Besteuerung zugrunde zu legen, der dem Sachverhalt entspricht, von dem sie ursprünglich vermutet hat, dass es sich ohnehin um den wahren, sich tatsächlich ereigneten Sachverhalt handelt.

⁴⁹ Zum „Rechtsempfinden“ vgl. *Loukota*, SWI 1991, 164.

⁵⁰ Zum Begriff der „Waffen der Finanzverwaltung“ vgl. *Loukota*, Internationale Steuerfälle Rz 901.

Die Behörde zielt somit auf dasselbe Ergebnis ab, nämlich darauf, der Besteuerung den von ihr als wahr vermuteten Sachverhalt zugrunde zu legen. Die Voraussetzungen, die sie dabei zu erbringen hat, sind aber völlig unterschiedlich. Die Anwendung des § 23 BAO steht unter keiner Angemessenheitsprüfung, es geht einzig darum, die Parteien der Täuschung zu überführen. Allerdings trägt die Beweislast für den Scheincharakter einer Handlung derjenige, der sich auf diesen beruft.⁵¹ Das ist die Behörde. Andere Maßstäbe kommen zumindest bei der Anwendung des § 22 zum Tragen. Voraussetzung ist die Unangemessenheit und die Ungewöhnlichkeit des Rechtsgeschäftes sowie die Steuerersparnisabsicht. Der VwGH ist gelegentlich gewillt, dem Steuerpflichtigen die Beweislast für die außersteuerlichen Motive aufzubürden.⁵² Da innere Vorgänge letztlich nicht zu beweisen sind, ist die Behörde im Vorteil. Wer in solchen Konstellationen die Beweislast zum Tragen hat, geht im Regelfall nicht als Sieger vom Platz.

IV. Auswirkungen auf § 39 FinStrG

In der Praxis können somit die Vorschriften der §§ 21 und 22 BAO einerseits und diejenige des § 23 BAO andererseits kaum voneinander getrennt werden. Die Rechtsprechung des VwGH bemüht sich hingegen darum, nach den Anwendungsbereichen dieser Vorschriften zu unterscheiden. Diese Differenzierung ist vor dem Hintergrund des einleitend erwähnten § 39 FinStrG von besonderer Bedeutung. Denn lediglich die „*Verwendung von Scheingeschäften und anderen Scheinhandlungen*“ kann den Abgabebetrag nach sich ziehen, nicht aber die Anwendung der Regelungen über die wirtschaftliche Betrachtungsweise und den Missbrauch. Daher wird es in der Praxis in Zukunft in höherem Maße darauf ankommen, auf welche Vorschrift die Abgabenbehörde die Steuerpflicht stützt. Steuerpflichtige werden schon im Hinblick auf ein späteres finanzstrafrechtliches Verfahren dem Vorwurf, dass Rechtsgeschäfte oder andere Handlungen nur vorgetäuscht wurden, engagierter entgegnetreten als der Annahme, dass die Handlung unangemessen, ungewöhnlich und überwiegend vom Ziel der Steuerersparnis getragen ist. Die Rechtsprechung wird die Grenzen der nunmehr auch für finanzstrafrechtliche Zwecke maßgebenden Voraussetzung deutlich ziehen.

Vor dem Hintergrund der hier als zutreffend erkannten Auffassung, dass § 23 BAO normativ bedeutungslos ist, stellt sich jedoch die Frage, ob die finanzstrafrechtliche Relevanz des Scheingeschäftes zielführend ist. Wenn § 23 BAO nicht geeignet ist, eine Steuerpflicht auszulösen, dann sollte diese Vorschrift noch weniger geeignet sein, Grundlage einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung zu sein. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass die Anwendung des § 39 FinStrG ein Finanzvergehen erforderlich macht. Wer also nicht bloß seiner Steuererklärungs-

⁵¹ Ritz, BAO § 23 Rz 2.

⁵² Vgl Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten 27 f.

pflicht nicht nachkommt, sondern gegenüber der Abgabenbehörde auch vortäuscht, dass die maßgebenden Rechtsgeschäfte so beschaffen sind, dass gar keine Steuerpflicht besteht, kann in den Anwendungsbereich des § 39 FinStrG fallen. Den Nachweis, dass ein Scheingeschäft vorliegt und das Rechtsgeschäft oder die Handlung nur vorgetäuscht ist, hat dabei die Behörde zu führen.

Die zuletzt angestellte Überlegung könnte es auch rechtspolitisch rechtfertigen, Finanzvergehen in derartigen Fällen qualifiziert zu bestrafen: Wer nicht bloß keine oder eine unrichtige Steuererklärung abgibt, sondern auch noch Rechtsgeschäfte vortäuscht, wendet eine höhere kriminelle Energie auf. Er unterscheidet sich auch von demjenigen, den der Vorwurf des Missbrauchs nach § 22 BAO trifft: Dabei geht es – sowohl nach innen- als auch nach außenrechtlichem Verständnis – um Steuerpflichtige, die ihre Gestaltungen so eingerichtet haben, dass der von ihnen verwirklichte Sachverhalt zumindest außerhalb des Wortlauts der Steuervorschrift oder innerhalb des Wortlauts der Befreiungsvorschrift angesiedelt war. Deren Fall lag zumindest an den tatbestandlichen Grenzen der Steuervorschriften. Im Falle eines Scheingeschäftes täuscht der Steuerpflichtige die Abgabenbehörde nachweislich über den Sachverhalt und ist sich somit offenkundig bewusst, dass der eigentlich verwirklichte Sachverhalt Besteuerung auslöst.⁵³ Auch aus generalpräventiven Gründen kann es gerechtfertigt sein, Steuerpflichtige im Wege eines qualifizierten Straftatbestandes davon abzuhalten, nicht bloß die Abgabe einer Steuererklärung zu unterlassen oder sie falsch auszufüllen, sondern die Abgabenbehörde über den maßgebenden Sachverhalt dazu auch noch durch Simulation eines Rechtsgeschäftes zu täuschen. Denn in Fällen, in denen die an einem Rechtsgeschäft Beteiligten zusammenwirken, um der Abgabenbehörde zu suggerieren, dass ein anderer Sachverhalt vorliegt, fällt es der Behörde besonders schwer, den Sachverhalt, der sich tatsächlich ereignet hat, festzustellen.

Insgesamt gilt aber dennoch: Eine Welt ohne die §§ 21–23 BAO wäre eine – aus dem Blickwinkel rechtsstaatlicher Postulate – bessere Welt! Mit der Anknüpfung an § 23 BAO hat der Finanzstrafgesetzgeber dem Steuerrecht nichts Gutes getan: Sie wird zwangsläufig dazu führen, dass Rechtsanwendung und Rechtsprechung sich stärker auf die tatbestandlichen Grenzen des § 23 BAO – und damit indirekt auch auf jene der §§ 21 und 22 BAO – konzentrieren. Stattdessen sollte die Finanzverwaltung ihre Energien aber auf die Sachverhaltsermittlung und die Ermittlung des Inhalts der materiellrechtlichen Steuervorschriften lenken. Davon – und nicht von der „Anwendung“ der §§ 21–23 BAO – sollte abhängen, ob Steuerpflicht besteht.

⁵³ Ähnlich T. Leitner, Die Abgrenzung zwischen Schein- und Umgehungsgeschäft, SWK 2012, 75 (81).