

II. Der Abgabebetrag und seine Abgrenzungsschwierigkeiten

A. Einführung

In der Vergangenheit machte es aus abgabenrechtlicher Sicht kaum einen Unterschied, ob einem Rechtsgeschäft die steuerliche Anerkennung aufgrund des Vorliegens eines Umgehungsgeschäftes oder wegen der Annahme eines Scheingeschäftes nach § 23 BAO versagt wurde. Schließlich war die abgabenrechtliche Rechtsfolge stets die gleiche: Ein anderer Sachverhalt als der, der vordergründig verwirklicht worden zu sein schien, wurde der steuerlichen Beurteilung zugrunde gelegt.²⁷ Aus abgabenrechtlicher Sicht trifft dies auch heute noch zu.

Das Thema der Abgrenzung zwischen dem Schein- und dem Umgehungsgeschäft im Steuerrecht hat aber durch die Einführung des neuen Tatbestandes des Abgabebetrag im § 39 FinStrG enorm an Bedeutung gewonnen. **Denn lediglich das Scheingeschäft im Gegensatz zum Umgehungsgeschäft wird unter bestimmten Voraussetzungen als Abgabebetrag qualifiziert.** Ein Umgehungsgeschäft wird hingegen unter bestimmten Voraussetzungen „nur“ als Abgabehinterziehung nach § 33 FinStrG (dazu s Kapitel IV.B.1.c)) gewertet. Da der Abgabebetrag im Gegensatz zur Abgabehinterziehung als primäre Sanktionsform eine Freiheitsstrafe vorsieht, sieht sich ein Abgabepflichtiger dessen Vorgehensweise von der FinBeh als Scheingeschäft bewertet wird, uU mit erheblichen finanzstrafrechtlichen Konsequenzen konfrontiert. Aus Sicht eines Abgabepflichtigen macht es daher einen erheblichen Unterschied, ob die gewählte Vorgehensweise „lediglich“ als Umgehungsgeschäft oder aber als Scheingeschäft von der FinBeh gewertet wird. Dieser Umstand – nämlich die Einführung des Tatbestandes des Abgabebetrag – macht eine klare Differenzierung und Abgrenzung zwischen den beiden Rechtsfiguren auch im Steuerrecht nicht nur aus dogmatischer Sicht sondern insb aus finanzstrafrechtlicher Sicht erforderlich.

²⁷ Vgl Ehrke-Rabel in Leitner 39.

III. Das Schein- und Umgehungsgeschäft aus der Sicht des Zivilrechts

A. Einführung

Wie das vorangehende Kapitel zeigt, ist es nunmehr auch im Steuerrecht nicht nur aus dogmatischer Sicht sondern auch insb unter Berücksichtigung des Finanzstrafrechts erforderlich, klar zwischen dem Schein- und Umgehungsgeschäft zu differenzieren. Da sowohl das Scheingeschäft als auch das Umgehungsgeschäft in ihrer **Ursprungsform** dem Zivilrecht zugeordnet werden und sich die zivilrechtliche Lehre zeitlich am längsten mit den beiden Rechtsgeschäftstypen befasst hat, soll im Folgenden auf die bereits in der österreichischen Literatur und Judikatur des OGH bestehenden zivilrechtlichen E hinsichtlich des Scheingeschäftes und des Umgehungsgeschäftes und insb hinsichtlich deren Abgrenzbarkeit voneinander eingegangen werden. Die wesentlichen E werden komprimiert zusammengefasst und bieten die Grundlage für die darauf aufbauende Beurteilung im Steuerrecht. Die folgenden Ausführungen stellen lediglich einen Befund der aktuellen Rechtslage im Zivilrecht dar und sollen als Ausgangspunkt für die rechtliche Analyse der Abgrenzung zwischen Scheingeschäft und Umgehungsgeschäft im Steuerrecht dienen.

Zu Beginn soll sowohl das Scheingeschäft als auch das Umgehungsgeschäft definiert werden. Im Zuge dessen wird auf die **Wesensmerkmale**, die die beiden Rechtsinstitute kennzeichnen, eingegangen. In der zivilrechtlichen Lehre ist etwa strittig, ob eine **bestimmte Absicht der Parteien**, für das Vorliegen des einen oder des anderen Typus erforderlich ist. Auch die in der Praxis anzutreffenden **unterschiedlichen Begehungsarten der Umgehung** werden thematisiert. Klarstellend ist einleitend festzuhalten, dass Unklarheiten bzw Unstimmigkeiten auch im Zivilrecht hinsichtlich beider Rechtsfiguren existieren. Eine konkrete Befassung mit dem Umgehungsgeschäft zeigt, dass in der Lehre Einigkeit lediglich in Bezug auf die Grundsätze besteht. Ein Grund dafür mag sein, dass das Umgehungsgeschäft zivilrechtlich nicht explizit gesetzlich normiert ist, sondern als natürliche Erscheinung des Rechts

In der E²²⁸ des OGH vom 26.6.1990 ist zu lesen, dass *„das Umgehungsgeschäft nicht nur vorgegeben, sondern auch realisiert [wird], wenngleich nicht um dieses Geschäftes willen, sondern zur Sicherstellung des wirtschaftlichen Erfolges eines anderen, aus Verbotsgründen oder Zweckmäßigkeitserüberlegungen nicht abgeschlossenen Geschäftes.“* Des Weiteren führt der OGH in einer E²²⁹ vom 13.11.2002 aus, dass ein Scheingeschäft dann vorliegt, *„wenn sich der Erklärende und der Erklärungsempfänger darüber einig sind, dass das Erklärte nicht gelten soll, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes hervorrufen, die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtswirkungen jedoch nicht eintreten lassen wollen (RIS-Justiz RS 0018149 mwN).“* Bei einem Umgehungsgeschäft streben die Beteiligten also danach – so die Auffassung des Höchstgerichts – *„den Tatbestand einer bestimmten Norm zu vermeiden, bzw den einer anderen Norm zu erfüllen, deren Anwendung jedoch nach dem gesetzlichen Wertungssystem als untragbarer Widerspruch zur Sachgerechtigkeit oder Systemgerechtigkeit der Rechtsordnung erscheint.“* Das Scheingeschäft ist iSd Rsp daher nach der Absicht der Parteien in Wirklichkeit nicht gewollt, das Umgehungsgeschäft ist hingegen sehr wohl gewollt.

2. Fehlender Rechtsfolgewille

Andere Autoren wie etwa *Rummel*²³⁰ oder *Vonkilch*²³¹ sehen im **„fehlenden Rechtsfolgewillen“** jenen „archimedischen Punkt“, der das Scheingeschäft klar vom Umgehungsgeschäft abgrenzt. Denn ein Rechtsgeschäft stelle gerade dann kein Scheingeschäft, sondern ein Umgehungsgeschäft dar, wenn von den Vertragsparteien eine bestimmte Rechtsgestaltung ganz bewusst, dh gerade mit Rechtsfolgewillen gewählt wurde. Schließlich wird ein Scheingeschäft gerade dadurch definiert, dass den Parteien der sogenannte Rechtsfolgewille fehlt.²³² Von einem entsprechenden Rechtsfolgewillen kann dann ausgegangen werden, wenn das konkrete, objektiv erklärte Rechtsgeschäft von einem korrespondierenden Rechtsfolgewillen der Parteien getragen wird.

Auch in E des OGH wird teilweise auf den fehlenden Rechtsfolgewillen als entscheidendes Abgrenzungsmerkmal Bezug genommen. Etwa führt der

228 OGH 26.06.1990, 4 Ob 545/90.

229 OGH 13.11.2002, 7 Ob 254/02g.

230 In *Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 916 Rz 2.

231 In *Fenyves/Kerschner/Vonkilch*, ABGB³ § 916 Rz 20, 30.

232 Vgl die Ausführungen zum Scheingeschäft in der deutschen Rechtsordnung *Baeck*, Scheingeschäft 92 ff.

III. Das Schein- und Umgehungsgeschäft aus der Sicht des Zivilrechts

- **Scheingeschäfte** sind zivilrechtlich im § 916 ABGB normiert, sie werden definiert als empfangsbedürftige Willenserklärungen, die einem anderen gegenüber mit dessen Einverständnis bloß zum Schein abgegeben werden.
- Wird durch das Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, liegt ein **relatives Scheingeschäft** vor. Ist nach der Absicht der Parteien überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt, handelt es sich iSd Lehre um ein **absolutes Scheingeschäft**.
- Zentrale Rechtsfolge des Scheingeschäftes ist dessen **Nichtigkeit**. Diese Nichtigkeit kann bereits aus den Grundsätzen der **österreichischen Rechtsgeschäftslehre** abgeleitet werden. § 916 ABGB stellt lediglich eine Absicherung der allg Grundsätze dar.
- Wird durch das (relative) Scheingeschäft ein tatsächlich gewolltes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das relative Scheingeschäft nichtig und das verdeckte Rechtsgeschäft ist in Bezug auf Form, Erlaubtheit und Klagbarkeit nach **seiner wahren Beschaffenheit** zu beurteilen. Ein allg Grundsatz, wonach das verdeckte Rechtsgeschäft automatisch wirksam wäre, existiert nicht.
- Zivilrechtlich findet das **Umgehungsgeschäft** keinen gesetzlichen Niederschlag. Es handelt sich iSd herrschenden zivilrechtlichen Lehre um eine **natürliche Erscheinung des Rechts** und wird als ein Rechtsgeschäft, das gegen den Sinn und Zweck einer Norm verstößt, definiert. In seiner Ursprungsform kann das Umgehungsgeschäft als ein Rechtsgeschäft, das zwar nicht den Wortlaut einer Norm aber den Normzweck verletzt, verstanden werden.
- Eine **spezielle Umgehungsabsicht** ist im Zivilrecht für das Vorliegen eines Umgehungsgeschäftes nach hL nicht erforderlich. Es ist ausreichend, wenn objektiv der Sinn und Zweck einer Norm vereitelt wird.
- Auf Umgehungsgeschäfte ist § 916 ABGB nicht anwendbar. Vielmehr ist mit den Mitteln der **Analogie bzw teleologischen Reduktion** die Norm, der auszuweichen versucht wird, auf das Rechtsgeschäft anzuwenden.
- § 916 Abs 2 ABGB, wonach **gutgläubigen Dritten** Vertrauensschutz zukommt, gilt sowohl für Schein- als auch für Umgehungsgeschäfte. Gutgläubige Dritte können sich demnach sowohl auf die Umgehung bzw den Scheincharakter als auch auf das Rechtsgeschäft selbst berufen.
- Seit etwa Mitte des 19. Jhr wird im Zivilrecht zwischen dem Schein- und Umgehungsgeschäft differenziert. Im **Kriterium des „tatsächlichen Wollens der Parteien“** bzw „im fehlenden Rechtsfolgewillen“ ist der

V. Praxisbeispiel – Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften

A. Einführung

Der Wert theoretischer Analysen erweist sich an Beispielen aus der Praxis. IdS sollen die im steuerrechtlichen Kapitel dieser Abhandlung aufgezeigten Ergebnisse hinsichtlich der Abgrenzbarkeit des Scheingeschäftes vom Umwegungsgeschäft im Steuerrecht auf ihre Anwendbarkeit in der Praxis überprüft werden. Die Bewährungsprobe ist bestanden, wenn Scheingeschäfte von Umwegungsgeschäften auch im Steuerrecht an konkreten Beispielen anhand der aufgezeigten Merkmale – insbesondere nach dem tatsächlichen Willen der Parteien – abgrenzbar sind.

In der steuerlichen Praxis wird primär zwischen den §§ 22 und 23 BAO differenziert. Ob einem Sachverhalt die steuerliche Anerkennung durch die FinBeh unter dem Postulat des Vorliegens eines **Scheingeschäftes** oder unter dem Postulat des Vorliegens eines **Gestaltungsmisbrauchs** versagt werden kann. Wie das vorangestellte Kapitel zu verdeutlichen versucht hat, können die Begriffe Steuerumgehung und Gestaltungsmisbrauch – anders als der überwiegende Teil der steuerlichen Lehre behauptet – me nicht als Synonyme verwendet werden; sie bezeichnen nicht ein und dasselbe. Zwar bildet der Gestaltungsmisbrauch iSd § 22 BAO eine **Unterform der Steuerumgehung**, doch weisen nicht sämtliche Umwegungsfälle im Steuerrecht, die für einen Gestaltungsmisbrauch charakteristischen Merkmale, wie etwa die **Unangemessenheit einer Gestaltung** und eine entsprechende **Misbrauchsabsicht der Parteien**, auf. Es ist der steuerlichen Lehre daher insoweit zu widersprechen, wonach § 22 BAO sämtliche Fälle der Steuerumgehung umfasst.

Da in der steuerlichen Praxis die FinBeh die steuerliche Nichtanerkennung einer von den Abgabepflichtigen gewählten Gestaltung entweder auf § 22 BAO oder auf § 23 BAO stützt, wird in diesem Kapitel auf die Abgrenzung des Gestaltungsmisbrauchs iSd § 22 BAO als Unterform der Steuerumgehung vom Scheingeschäft eingegangen. Die Steuerumgehung, die

Wurde die Steuerzurechnungssubjektfähigkeit bejaht, gilt für diese daher ebenso wie für inländische Kapitalgesellschaften die **Zurechnung der Einkünfte kraft Rechtsform**. Dh dass alle wirtschaftlichen Geschehnisse und Wirkungen, die ihnen im Außenverhältnis von den sie beherrschenden Organen zugeordnet worden sind, bei ihnen zu entsprechenden Einkünften führen.⁵⁷⁹ Etwas anderes gilt nur im Ausnahmefall – wenn etwa die Zurechnungslehre zu einem anderen Ergebnis führt oder wegen des Vorliegens eines Scheingeschäftes oder eines Gestaltungsmissbrauchs die steuerliche Anerkennung versagt wird – und muss diese allgemeine Vermutung der Zurechnung von der FinBeh bzw von den Gerichten explizit widerlegt werden.

C. Steuerliche Vorteile der Zwischenschaltung

Aus den zivil- und gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten der Zwischenschaltung von Körperschaften ergeben sich nun einerseits in der Kombination mit der Steuersubjektfähigkeit von juristischen Personen und andererseits in der Kombination mit der Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen juristischen Personen und ihren Gesellschaftern Gestaltungsmöglichkeiten zur Optimierung steuerlicher Ergebnisse.⁵⁸⁰ Durch die Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft können insb zwei steuerliche Vorteile erzielt werden. Diese wären:⁵⁸¹

- 1.) die steuerliche Abschirmwirkung und
- 2.) das Einkauf in günstige Abkommensbeziehungen.

Die steuerliche „Abschirmwirkung“

Die Anerkennung ausländischer Gesellschaften als eigenständige Rechtsträger ist die zentrale Voraussetzung für die Entfaltung der sog **Abschirmwirkung**. Dh die Abschirmung der von der ausländischen Gesellschaft erzielten Erträge gegenüber dem steuerlichen Zugriff in Österreich ansässiger Gesellschafter.⁵⁸² Das im österreichischen Steuerrecht herrschende **Trennungsprinzip** führt nämlich zu einer faktischen Abschirmung der Vermögenssphäre der zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft

579 Tanzer, GesRZ 2005, 59.

580 Vgl die Ausführungen von Ehrke-Rabel/Kofler, ÖStZ 916, 457.

581 Hunderte Milliarden Dollar werden laut Schätzungen der OECD von weltweit agierenden Konzernen in Steueroasen und Niedrigsteuerländer verschoben und entgehen so ganz oder teilweise der Besteuerung.

582 Kofler, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften und ihre Durchbrechung aus österreichischer Sicht (2002) 39.

iSd Lehre⁶¹⁵ wird unter dem Begriff „**Briefkastengesellschaft**“ eine Kapitalgesellschaft verstanden, die keine oder nur eine sehr eingeschränkte wirtschaftliche Funktion innehat. Meist weisen derartige Gesellschaften **weder eine sachliche noch eine personelle Struktur** auf und können alleine aus faktischen Gründen – wegen fehlender Einrichtung, Organisation und Betriebsmittel – die behauptete Tätigkeit nicht ausüben. Als „Postanschrift“ wird meist der Sitz eines anderen Unternehmens etwa einer Treuhandgesellschaft gewählt. So definiert *Lechner*⁶¹⁶ die Briefkastengesellschaft als eine Gesellschaft „*die mangels eigener ‚Substanz‘ keine Funktionen erbringen kann, die eine Einkünftezurechnung begründen bzw rechtfertigen.*“ Nach dem VwGH⁶¹⁷ handelt es sich bei einer Briefkastengesellschaft „*um ein Unternehmen [...], das keinen geschäftlichen Betrieb hat und deswegen keine Leistung erbringen kann*“. Eine Briefkastengesellschaft iSd Rsp des VwGH ist demnach nichts anderes als die Kombination einer Zustelladresse mit einer Firmenbezeichnung. Die FinVerw⁶¹⁸ betont insb das **Fehlen des geschäftlichen Betriebes** als charakteristisches Merkmal einer Briefkastengesellschaft. Schließlich seien Briefkastengesellschaften zwar im Handelsregister eines Staates eingetragen, das *registered office* sei aber zumeist im Büro eines Rechtsanwaltes oder eines sonstigen Vermögenstreuhänders eingerichtet und es bestehe deshalb der Verdacht, dass die – zwar formal existierende – Gesellschaft nur auf Weisung der im Inland ansässigen Gesellschafter agiert. Welche Voraussetzungen aber konkret erforderlich sind, damit das Vorliegen einer Briefkastengesellschaft bejaht werden kann, ist nicht klar definiert. Vielmehr ist das Vorliegen einer Briefkastengesellschaft jeweils nach den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles zu beurteilen⁶¹⁹ und hat eine Abwägung sämtlicher Kriterien im Wege einer Gesamtbetrachtung zu erfolgen.

Sucht man nach einer Definition des Begriffes „**Steueroase**“ oder „Offshore-Destination“⁶²⁰, wird man bei der OECD fündig. In einem Report⁶²¹ aus dem Jahr 1998 werden folgende Kriterien für das Beurteilen

615 *Loukota*, SWI 1991, 165; *Bendlinger* in FS Alfred Brogyanyi 533; *Dziurdz/Prillinger* in *Lang/Schuch/Staringer* 93; *Renner* in FS Helmut Loukota 405.

616 In FS Alfred Brogyanyi 516.

617 VwGH 28.05.2009, 2008/15/0046; vgl auch 22.03.1995, 93/13/0076; 29.09.2004, 2001/13/0013; 17.11.2005, 2001/13/0247; 31.05.2006, 2002/13/0145; 01.06.2006, 2004/15/0066-0067; 20.09.2007, 2007/14/0007; 28.02.2012, 2008/15/0005.

618 Bspw BMF 28.04.1997, EAS 1.065.

619 So auch *Ehrke-Rabel* in *Lang/Schuch/Staringer* 40.

620 Vgl etwa die Ausführungen von *Brandl/Gahleitner/Leitner*, *Offshore-Gestaltungen im Blickpunkt: Abgabenrechtliche Grenzen und finanzstrafrechtliche Risiken*, SWK 2013, 1061 (1061).

621 OECD, *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (abgefragt am 14.12.2016).

eines Landes als Steueroase genannt: Keine oder niedrige Besteuerung, Abgrenzbarkeit zur heimischen Wirtschaft sowie Mangel an Transparenz und Informationsaustausch.

In der steuerlichen Literatur⁶²² findet sich etwa die Bezeichnung der **echten Steueroase**. Die echten Steueroasen zeichnen sich dadurch aus, dass keine einkommens- oder ertragsabhängige Besteuerung vorliegt und zu meist kapitalabhängige Pauschalbeträge vorgeschrieben werden. Dazu zählen Länder wie Monaco, Andorra, die karibischen Cayman-Inlands, Bahamas⁶²³, Bermuda, die Vereinigten Arabischen Emirate⁶²⁴ und einzelne Inseln in der Südsee, wie Nauru, Niue, Samoa, Tonga oder Vanuatu. Darüber hinaus kennt die Lehre die Bezeichnung der „**Quasi**“-**Steueroasen**, wozu bspw Liechtenstein, die Kanalinseln, Gibraltar, Isle of Man, Hong Kong⁶²⁵, Panama, Costa Rica, die British Virgin Islands, Antigua, Barbados, Liberia, Madagaskar, die niederländischen Antillen⁶²⁶ und Belize zählen. Die „**Quasi**“-Steueroasen gehen zwar von einer Ertragsbesteuerung aus, aber besteuern außer Landes erzielte Einkünfte oder Einkünfte vom Ausland aus geführter Gesellschaften, die keine Inlandsgeschäfte tätigen, nicht.⁶²⁷ Darüber hinaus gibt es **noch Länder mit bevorzugter Besteuerung** is von Begünstigungen für bestimmte Branchen⁶²⁸, dazu zählen Länder wie die Schweiz, Belgien oder die Niederlande. Irland, Ungarn, Malta und die Slowakei sind hingegen **Niedrigsteuerländer**, also Staaten mit einem niedrigen Ertragssteuertarif.⁶²⁹

Wird nun in einer Steueroase von einem inländischen Steuerpflichtigen eine Briefkastengesellschaft errichtet, besteht aus abgabenrechtlicher Sicht – generalisierend ausgedrückt – der Verdacht, dass Gewinne vom inländischen Steuerpflichtigen in die Steueroase verschoben werden, um dadurch

622 Vgl die Ausführungen von *Brandl/Gahleitner/Leitner*, SWK 2013, 1061; *Bendlinger* in FS Alfred Brogyanyi 528; *Renner*, SWK 2015, 755; *ders.*, in FS Helmut Loukota 402 f.

623 *Götzenberger*, Bahamas: Finanzdienstleistungen, Steuern, IBC und geplantes Stiftungsrecht, IStR 2003, 539.

624 *Murach*, Neuverhandlung des Doppelbesteuerungsabkommens mit den Vereinigten Arabischen Emiraten, RIW 2006, 294.

625 Gewinne aus Onshore-Aktivitäten sind in Hong Kong steuerpflichtig, Gewinne aus Offshore-Gesellschaften sind hingegen steuerfrei; s die Ausführungen in *Lechner*, Offshore-Strukturen – Abgabenrechtliche Grundsatzfragen, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2014 (2015) 1 (3).

626 Vgl etwa die Ausführungen von *Renner/Steiner*, ÖStZ 1995, 396.

627 *Schmidl/Schwaiger/Stieber* in *Macho/Schwaiger/Stieber* 3 f.

628 Bis vor wenigen Jahren hat dies Irland durch die Schaffung eines „International Financial Service Centers“ in den Dublin Docks getan. Es folgte eine Sanktionierung Irlands durch die EU-Kommission.

629 Vgl die Ausführungen von *Brandl/Gahleitner/Leitner*, SWK 2013, 1061.

die inländische Steuerbelastung zu minimieren.⁶³⁰ Allgemein kann gesagt werden, dass die Jud⁶³¹ Briefkastengesellschaften bzw Offshore-Gesellschaften in Steueroasen tendenziell ablehnend gegenüber steht. Etwa bezeichnet der VwGH⁶³² Beziehungen zu Briefkastengesellschaften als „*dunkle und undurchsichtige Geschäfte*“. Auch die steuerliche Literatur⁶³³ hegt betreffend die steuerliche Anerkennung von Briefkastengesellschaften in Steueroasen als eigenständige Rechtssubjekte massive Bedenken. Etwa vertreten Renner/Steiner⁶³⁴ die Meinung, dass durch die Einschaltung von Offshore-Gesellschaften „*aufgrund der geringen Kosten einer Firmen-gründung und deren Verwaltung sowie der nahezu unbegrenzten Möglichkeiten, unkontrolliert zu operieren, derartige Firmen ua als Spielfeld von internationalen Waffenschiebern, Versicherungsbetrügnern, Betreibern von dubiosen Gewinnspielen nach dem Schneeballsystem und nicht zuletzt auch als ‚Steuersparmodelle‘ benutzt*“ werden.

E. Die rechtliche Beurteilung von Briefkastengesellschaften – Einkünftezurechnung, Scheingeschäft oder Gestaltungsmisbrauch

Im Folgenden wird nicht auf sämtliche Zwischenschaltungskonstruktionen ausländischer Gesellschaften sondern lediglich auf die Zwischenschaltung sogenannter ausländischer Briefkastengesellschaften eingegangen.

Um die rechtliche Beurteilung von in Steueroasen gegründeten Briefkastengesellschaften zu verdeutlichen, werden einleitend drei markante Beispiele aus der Praxis, bei denen derartige Konstrukte eingesetzt wurden, dargestellt und sollen diese im Laufe der nächsten Abschnitte einer rechtlichen Beurteilung unterzogen werden.

Beispiel 1 – funktionslose Fakturierungsgesellschaft⁶³⁵

Eine österreichische Kapitalgesellschaft ist in der Erzeugung landwirtschaftlicher Produkte tätig. Diese verkauft einen Teil der von ihr erzeugten Produkte an eine

630 S Renner in FS Helmut Loukota 406.

631 Bspw VwGH 25.09.2001, 95/14/0098; 09.12.2004, 2002/14/0074 („*Dublin Dock I*“).

632 24.11.1987, 86/14/0098.

633 Bspw Loukota, ÖStZ 1990, 2; ders, SWI 1991, 164; Renner/Steiner, ÖStZ 1995, 396; Renner, Zwischenschaltung von Sitzgesellschaften, SWI 2001, 482; ders in FS Helmut Loukota 401; Wiesner, Missbräuchliche Zwischenschaltung zweier Passivgesellschaften in einer Steueroase, RWZ 2005, 9.

634 ÖStZ 1995, 396.

635 Angelehnt an Brandl/Gahleitner/Leitner, SWK 2013, 1061 ff.

Beispiel 3 – Übertragung von Markenrechten⁶³⁷

Eine österreichische AG gründete im Ausland eine Tochtergesellschaft. Die Markenrechte wurden von der AG auf diese Tochtergesellschaft übertragen und die Umsätze der Tochtergesellschaft – überwiegend aus den Lizenzgebühren, die die Muttergesellschaft an die ausländische Tochtergesellschaft hinsichtlich der Benützung der Markenrechte entrichtet – unterlagen im Ausland einer Körperschaftsteuer von 5 %.

Bei den soeben beschriebenen Fallbeispielen rund um die Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften stellt sich die Frage nach deren steuerlichen Behandlung: Wird die Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft von den österreichischen FinBeh anerkannt und werden Erträge der ausländischen Gesellschaft in Österreich daher nicht mehr besteuert?

IHa die steuerliche Anerkennung der Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften sind verschiedenste Aspekte zu beachten. Häufig wird die steuerliche Anerkennung der Zwischenschaltung einer Briefkastengesellschaft mit Hilfe der **Einkünftezurechnungslehre** oder des Vorliegens eines **Gestaltungsmisbrauchs iSd § 22 BAO** von der FinBeh bzw letzten Endes vom VwGH versagt. Denkbar wäre allerdings auch eine Versagung aufgrund des Vorliegens eines **Scheingeschäftes**. Darüber hinaus werden von der Abgabenbehörde auch noch die Begründungen in Verbindung mit Begriffen wie „Ort der Geschäftsleitung“, „inländische Betriebsstätten“ und „Verrechnungspreise“ verwendet, um die steuerliche Anerkennung einer aus der Sicht der FinBeh unerwünschten Offshore-Struktur zu verweigern.⁶³⁸ Auf die Argumentation rund um den „Ort der Geschäftsleitung“, die „inländischen Betriebsstätten“ bzw die „Verrechnungspreise“ kann hier nicht näher eingegangen werden.

Ebenfalls nicht behandelt werden können die verfahrensrechtlichen Überlegungen, die von den materiellen Fragen zu trennen sind. Denn anhand des Verhältnisses zwischen dem Amtswegigkeitsgrundsatz und der Mitwirkungsverpflichtung des Steuerpflichtigen ergeben sich Fragen, ob und in welchem Ausmaß die Behörde oder der Steuerpflichtige die maßgebenden Kriterien nachzuweisen hat.⁶³⁹ All diese verfahrensrechtlichen Über-

637 Angelehnt an *Ehrke-Rabel*, Materiell abgabenrechtliche Rechtsgrundlagen zur Korrektur von Offshore-Strukturen – Missbrauch, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2014 (2015) 61 (66).

638 Vgl etwa die Ausführungen von *Ehrke-Rabel*, Materiellrechtliche Grundlagen zur Korrektur von Offshore-Strukturen: Rechtsfolgen missbräuchlicher Steuergestaltung, SWK 2015, 478 (478).

639 S ähnliche Gedanken hinsichtlich liechtensteinischer Stiftungen *Lang*, ÖStZ 2011, 107.