

## ÖSTERREICHISCHE NOTARIATSKAMMER



An das  
Bundesministerium für Finanzen  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

Österreichische  
Notariatskammer

Wien, am 17.5.2018  
GZ:210/18

**BMF-010000/0009-IV/1/2018**

Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugetz, das Kapitalabfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz, das Zollrechts-Durchführungsgesetz, das Gesundheits- und Sozialbereichs-Beihilfengesetz, das Sozialministeriumservicegesetz, das Bundesstraßen-Mautgesetz 2002 und das EU-Amtshilfegesetz geändert werden (Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018);

Entwurf einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung bei Bildungsleistungen (USt-BildungsleistungsVO - UStBLV);

Begutachtungsverfahren

Sehr geehrte Damen und Herren!

Die Österreichische Notariatskammer dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018) und erlaubt sich, nachstehende ergänzende

### **Stellungnahme**

abzugeben:

#### **Zu Artikel 9 - Änderung der Bundesabgabenordnung:**

##### **Missbrauchstatbestand (§ 22 BAO):**

Grundsätzlich begrüßt die Österreichische Notariatskammer, den Missbrauch in § 22 BAO umfassend und abschließend gesetzlich zu regeln.



Österreichische Notariatskammer

Landesgerichtsstraße 20, 1011 Wien, Telefon: +43/1/402 45 09, Telefax: +43/1/406 34 75  
DVR 0042846, kammer@notar.or.at, www.notar.at

www.parlament.gv.at

In § 22 Abs. 1 BAO idF JStG 2018 wird der Verweis auf die „*Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes*“ durch „**Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts**“ ersetzt. Durch eine Ergänzung des § 22 BAO in einem neuen Abs. 2 soll im Zuge des JStG 2018 - in Umsetzung des Art. 6 RL EU 2016/1164 - der **Missbrauchstatbestand erstmals gesetzlich definiert** werden. Wenngleich in den Erläuterungen darauf hingewiesen wird, dass die neue Definition des Missbrauchs begriffs die **höchstgerichtliche Judikatur** widerspiegelt und die **bestehende Auslegungstradition** so weit wie möglich beibehalten werden soll, verwendet die neue Legaldefinition in § 22 BAO dennoch eine Wortwahl, die sowohl der herrschenden Rechtsprechung also auch der bisherigen Verwaltungspraxis bei der Auslegung des § 22 BAO widerspricht:

- Gemäß § 22 Abs. 2 BAO erster Satz idF JStG 2018 liege nämlich Missbrauch vor, „...wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist.“ Nach der Rechtsprechung des VwGH erfüllt aber nicht ein einziger Rechtsschritt alleine, sondern stets **nur eine Kette von Rechtshandlungen** den Sachverhalt, mit dem die Rechtsfolgen des § 22 Abs. 2 BAO idgF bzw. Abs. 3 idF JStG 2018 verbunden sind (VwGH 10.12.1997, 93/13/0185, VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0220).
- § 22 Abs. 2 Satz 2 BAO idF JStG 2018 sieht eine Gestaltung dann als „**ungewöhnlich und unangemessen**“ an, wenn diese unter Außerachtlassung der damit verbundenen **Steuerersparnis** nicht mehr sinnvoll erscheint, „...weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft.“ Künftig soll Missbrauch also bereits dann unterstellt werden können, wenn **nur einer der wesentlichen Zwecke** darin besteht, einen **steuerlichen Vorteil** zu bewirken. Auch das widerspricht der bisherigen höchstgerichtlichen **Rechtsprechung**, wonach unter Rechtsmissbrauch eine rechtliche Gestaltung verstanden wurde, „...die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre **Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet**“ (VwGH 18.10.2006, 2003/13/0031). Im Übrigen ist auch unklar, was dem „**Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts**“ entspricht bzw. zuwiderläuft (z.B. Umgründungen)?
- **Verhältnis zu anderen Missbrauchsnormen:** Zu klären wäre schließlich auch noch das Verhältnis von § 22 BAO idF JStG 2018 zu anderen mit der Richtlinienumsetzung einhergehenden materiellen Rechtsnormen, insbesondere betreffend **§ 10a KStG** idF JStG 2018 (z.B. kann bei Nichtschlagendwerden der Hinzurechnungsbesteuerung, etwa wegen Unterschreitung der Drittelpflicht niedrigbesteuerter Passiveinkünfte, dennoch ein Missbrauch iS § 22 BAO vorliegen?).
- Im letzten Satz von § 22 Abs. 2 BAO-Entwurf sollte es abschwächend heißen: "beachtliche" (=VwGH) statt "triftige" (= Art 6 ATAD) wirtschaftliche Gründe. Der neue § 22 BAO stellt ohnedies eine frei geschöpfte Mixtur aus VwGH-Judikatur zu § 22 BAO idgF und der ATAD dar.
- Dem zweiten Absatz von § 22 BAO-Entwurf könnte noch - eben im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH - ein weiterer Satz angefügt werden: "Kein Missbrauch ist auch anzunehmen, wenn ein gesetzlich vorgesehener Weg beschritten wird."

Für den neu eingefügten § 22 Abs. 2 BAO gibt es keine Inkrafttretensbestimmung. Wir regen an, in einer Inkrafttretensbestimmung klarzustellen, dass der neugefasste § 22 BAO auf Sachverhalte anzuwenden ist, die nach der Kundmachung des Gesetzes verwirklicht werden.

Mit vorzüglicher Hochachtung



Hon.-Prof. Univ.-Doz. DDr. Ludwig Bittner  
(Präsident)