



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Rechtsprechung des EuGH im Bereich des
Steuermisbrauchs, mit dem Fokus auf den Bereich
der Richtlinien zu den direkten Steuern und der
dazugehörenden Grundfreiheitenjudikatur“

verfasst von / submitted by

Mag. Agata Helena Ikonik

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2024 / Vienna 2024

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Hans Blasina

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	iv
1 Beschreibung der Master-Thesis	1
2 Forschungsfrage	2
3 Einleitung	3
3.1 Steuerrecht und Unionsrecht	3
3.2 Primär- und Sekundärrecht	5
3.3 Harmonisierung durch den EuGH	6
3.4 Grundfreiheiten.....	7
3.4.1 Diskriminierungsverbot.....	8
3.4.2 Direkte und indirekte Diskriminierung	8
3.4.3 Rechtfertigung	9
3.4.4 Verhältnismäßigkeit	9
3.5 Allgemeine Rechtsgrundsätze	9
3.6 Sekundärrecht	10
3.7 Unionsrechtskonforme Auslegung	11
4 Der EuGH	12
4.1 Arten der Entscheidung	13
4.2 Vorabentscheidungsverfahren	13
5 Mutter-Tochter-Richtlinie.....	14
5.1 Allgemeines	14
5.2 Charakteristika der Richtlinie	16
5.3 Steuerhinterziehung und Missbrauch	17
5.4 Die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Grundfreiheiten	17
6 Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04 .	19
6.1 Sachverhalt	19
6.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes	21
6.2.1 Grundfreiheiten und direkte Steuern	21
7 Missbrauchsbegriff.....	27
7.1 Subjektive und objektive Elemente des Missbrauchsbegriffs	28
7.1.1 Reale wirtschaftliche Tätigkeit.....	28
8 Rechtssache Egiom und Enka, C-6/16.....	31
8.1 Sachverhalt	31
8.2 Rechtliche Beurteilung	31
8.3 Beweislastumkehr.....	32
9 Rechtssache T Danmark, C-116/16.....	34
9.1 Sachverhalt	34
9.2 Rechtliche Beurteilung	34

9.3	Grundsätze des nationalen Rechts als Bestimmung gem. Art 1 Abs 2 MTRL	36
9.4	Allgemeine Bestimmungen und Judikatur des Mitgliedstaates.....	36
9.5	Verbot des Rechtsmissbrauchs auf Unionsebene	37
9.6	Sind Durchleitungseinheiten missbräuchlich?.....	40
9.7	Doppelbesteuerungsabkommen als Rechtsquelle.....	41
9.8	Definition des Begriffes „Nutzungsberechtigter“	42
9.9	Missbrauch durch Doppelbesteuerungsabkommen bei Durchleitung	43
9.10	Beweislast.....	45
9.11	Noch fehlende Definitionen und Auslegungen des EuGH.....	46
10	Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie.....	48
10.1	Allgemeines	48
10.2	Charakteristika der Richtlinie	49
10.2.1	Erwägungsgründe.....	49
10.3	Steuerhinterziehung und Missbrauch	50
11	Rechtssache N Luxembourg, C-115/16.....	52
11.1	Sachverhalt	52
11.2	Rechtliche Beurteilung	52
11.2.1	Keine direkte Verpflichtung von Einzelnen.....	53
11.2.2	Nutzungsberechtigter	53
11.2.3	OECD-Musterabkommen und Definition des Nutzungsberechtigten.....	54
11.2.4	Durchleitungsgesellschaften.....	55
11.2.5	Beweislast.....	56
12	Rechtssache Lexel.....	57
12.1	Sachverhalt	57
12.2	Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes	58
12.3	Rechtliche Beurteilung	58
12.3.1	Rechtfertigungsgrund: Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung... ..	59
12.3.2	Rechtfertigungsgrund: Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen MS .	60
12.3.3	Rechtfertigungsgrund: Gesamtbetrachtung.....	61
12.4	Kritische Würdigung der Entscheidung	61
13	Rechtssache „Viva Telecom Bulgaria“, C-257/20	64
13.1	Sachverhalt	64
13.2	Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes	64
13.3	Rechtliche Beurteilung	64
13.4	Anwendung der Grundfreiheiten aufgrund fehlenden Sekundärrechts	66
13.5	Kritische Würdigung der Entscheidung	68
13.6	Diskriminierungstatbestände der ZLRL	69

14 Fusionsrichtlinie	71
14.1 Allgemeines	71
14.2 Charakteristika der Richtlinie	72
14.3 Missbrauchsverbot.....	72
14.3.1 Missbrauchsbeginn.....	72
15 Rechtssache Leur-Bloem, C-28/95	74
15.1 Sachverhalt	74
15.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes	74
15.3 Rechtliche Beurteilung	74
15.4 Kritische Würdigung der Entscheidung	76
16 Rechtssache Kofoed, C-321/05	78
16.1 Sachverhalt	78
16.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes	78
16.3 Rechtliche Beurteilung	78
16.4 Kritische Würdigung der Entscheidung	81
17 Rechtssache Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08	82
17.1 Sachverhalt	82
17.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes	82
17.3 Rechtliche Beurteilung	82
18 Rechtssache Foggia - SGPS, C-126/10.....	84
18.1 Sachverhalt	84
18.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes	84
18.3 Rechtliche Beurteilung	84
18.4 Kritische Würdigung der Entscheidung	85
19 Resümee.....	86
20 Literaturverzeichnis.....	89
20.1 Rechtsquellen.....	89
20.2 Monografien und Kommentare	89
20.3 Beiträge in Sammelwerken.....	89
20.4 Beiträge in Fachzeitschriften	90
20.5 EuGH-Judikatur.....	91
20.5.1 Entscheidungen	91
20.5.2 Schlussanträge.....	92
21 Abstracts	93
21.1 Abstract (deutsch).....	93
21.2 Abstract (englisch).....	94

Abkürzungsverzeichnis

AETR	Accord Européen sur les Transports Routiers (Europäisches Übereinkommen über die Arbeit des im internationalen Straßenverkehr beschäftigten Fahrpersonals)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive (Anti-Steuervermeidungsrichtlinie)
C	Court (Kennung für Rechtssachen des Europäischen Gerichtshofs)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ECLI	European Case Law Identifier (Europäischer Rechtsprechungs-Identifikator)
EG	Europäische Gemeinschaft
EuG	Europäisches Gericht
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUV	Vertrag über die Europäische Union
FRL	Fusionsrichtlinie
GA	Generalanwalt/-anwältin
KESt	Kapitalertragsteuer
KÖSt	Körperschaftsteuer
Ltd	Limited Company (beschränkt haftende Gesellschaft)
MS	Mitgliedstaat
MTG	Mutter-Tochter-Gesellschaft
MTRL	Mutter-Tochter-Richtlinie
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
USt	Umsatzsteuer
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
ZLRL	Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie

1 Beschreibung der Master-Thesis

Auf dem Gebiet des Steuerrechts gestaltet sich das Verhältnis zwischen nationalem Recht und Unionsrecht schwierig, da die einzelnen Staaten nur in beschränktem Maße bereit sind, ihre Steuerhoheit unionsrechtlich regeln zu lassen. Wobei es zentrale Unterschiede zwischen direkten und indirekten Steuern gibt. Dies gilt vor allem für die USt, die die wichtigste der indirekten Steuern darstellt. Diese wurde unionsrechtlich bis auf wenige Kleinigkeiten harmonisiert. Im Bereich der direkten Steuern gibt es keine direkte Gesetzgebungskompetenz, weder im EUV noch im AEUV. Aus diesem Grund greift die Union bei regelungsbedürftigen Materien auf das Primärrecht zurück, und da vor allem auf die Grundfreiheiten und auf das Beihilfenverbot. Im Bereich des Sekundärrechts erfolgt ein Rückgriff auf das Zollrecht, des Weiteren sind noch Richtlinien zu nennen, die zur Harmonisierung und Regulierung des Steuerrechts sowie zur Vermeidung von Steuermisbrauch in der Union erlassen wurden.¹

Von weit größerer Bedeutung ist im Bereich der direkten Steuern jedoch die Rechtsprechung des EuGH. Im Unterschied zu unserem kontinentaleuropäischen Rechtssystem orientiert sich das Europarecht – auch im Bereich des Steuerrechts – mehr am angloamerikanischen Case-Law-System. Deshalb findet sich zu Beginn der Arbeit eine kurze Einleitung, in der auf die wichtigsten Besonderheiten des Unionsrechts eingegangen wird.

Ein weiterer Abschnitt soll den Entscheidungsformen des EuGH gewidmet sein: Dieser kann ähnlich wie der VwGH und der VfGH in unterschiedlicher Zusammensetzung aktiv werden, woraus sich spezifische Konsequenzen für das jeweilige Verfahren und die Bedeutung der einzelnen Rechtsprechung ergeben.

Zentraler Inhalt der Master-Thesis wird die Rechtsprechung des EuGH im Bereich der indirekten Steuern sein, wobei der Fokus auf den drei wesentlichen Richtlinien sowie der dazugehörigen Rechtsprechung im Bereich des Primärrechts liegt.

Folgende Richtlinien werden bearbeitet:

- Besteuerung grenzüberschreitender Konzerne (Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. MTRL)
- Zahlung von Zins- und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten (Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie bzw. ZLRL)
- Grenzüberschreitende Umgründungen (Fusionsrichtlinie bzw. FRL)

¹ Vgl. *Schaumburg*, Dimension des Europäischen Steuerrechts, in: *Schaumburg/Englisch* (Hg.), *Europäisches Steuerrecht*², S. 3–4.

2 Forschungsfrage

Meine zentrale Forschungsfrage betrifft die EuGH-Rechtsprechung im Bereich des steuerlichen Missbrauchs. Als Methode dient dabei vor allem die Recherche und Kontextualisierung bereits bestehender Judikatur und der in der Folge entstandenen Veröffentlichungen in Kommentaren, Lehrbüchern und Zeitschriften.

Ich möchte in erster Linie die Konsequenzen der untersuchten Rechtsprechung aufzeigen. Die Rechtsprechung des EuGH hat in den meisten Fällen große Auswirkungen auf nationales Recht, es kommt aber auch vor, dass ein Ausspruch in einem Judikat wie eine besondere Einschränkung des nationalen Rechts wirkt, es bei genauerer Betrachtung jedoch realiter nur wenige Auswirkungen geben kann.

Ein weiterer Aspekt der Arbeit wird sein, wie sich die Rechtsprechung des EuGH im Laufe der Zeit verändert hat, ob dadurch die Steuersouveränität der Staaten eher erhalten geblieben ist, weiter eingeschränkt wurde oder vielleicht Judikate entstanden sind, die eine Rechtsmeinung des EuGH revidiert haben, wodurch den Mitgliedstaaten (MS) Rechtsetzungsbefugnisse zurückgegeben wurden.

3 Einleitung

3.1 Steuerrecht und Unionsrecht

Der Begriff „Europäisches Steuerrecht“ ist umstritten, wobei das Sekundärrecht der Union mit seinen verschiedenen Rechtsakten, also Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse und Durchführungsakte, zweifellos eine Art Europäisches Steuerrecht konstituiert. Anders als das Völkerrecht, das nur zwischen Staaten Anwendung findet, können Einzelne sich grundsätzlich vor nationalen Behörden auf Unionsrecht berufen. Zum Teil entfaltet das Unionsrecht unmittelbare Wirkung und genießt Anwendungsvorrang vor dem nationalen Recht.²

Die Kompetenzverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten ist in den Verträgen normiert, wobei drei Arten der Kompetenzverteilung unterschieden werden: die ausschließlichen Zuständigkeiten (Art 2 Abs 1 AEUV), die geteilten Zuständigkeiten (Art 2 Abs 2 AEUV) und die Zuständigkeiten für die Koordinierung der Wirtschaftspolitik (Art 2 Abs 4 AEUV).³

Für die Umsatzsteuer und die sonstigen indirekten Steuern normiert Art 113 AEUV eine Kompetenzbestimmung, aus der sich ergibt, dass die Vorschriften über die indirekten Steuern sekundärrechtlich geregelt werden können. Regelungen, die die direkten Steuern betreffen, sind dagegen nur auf der allgemeinen Kompetenzgrundlage des Art 115 AEUV erlaubt. Dies hat zur Folge, dass die Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern stark vom Primärrecht geprägt ist.⁴ An speziellen rechtlichen Normen mangelt es jedoch bei den direkten Steuern meist sowohl im Primär- als auch im Sekundärrecht.⁵ Aus diesem Grund nimmt der EuGH mit seiner Rechtsprechung eine zentrale Rolle im Steuerrecht ein. Viele seiner Entscheidungen aus den letzten Jahrzehnten sind Grundlage der zurzeit bestehenden Richtlinien im Bereich der direkten Steuern.⁶ Weiters betreibt er durch sein Auslegungsmonopol eine Art Gesetzgebung (stille Harmonisierung).

Da grundsätzlich die Staaten die Steuerhoheit innehaben sollten, ist es manchmal schwer verständlich, weshalb der EuGH über Materien entscheidet, die der Union von ihren Mitgliedstaaten nicht übertragen worden sind. Prinzipiell läge damit ein Verstoß gegen das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art 5 Abs 2 EUV) vor.⁷ Die Aufgabe des EuGH ist es, über Verstöße gegen Unionsrecht zu urteilen und unklare Begriffe des Unionsrechts auszulegen. Deshalb dürfte er grundsätzlich nur über Rechtssachen entscheiden, die einen Verstoß gegen

² Vgl. Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union¹, C.H. Beck, S. 2.

³ Vgl. Geringer, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz, Linde, S. 22f.

⁴ Vgl. Kofler, Ist der Spuk des Europäischen Steuerrechts bald vorbei?, in: Schön/Heber (Hg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Springer, S. 1.

⁵ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 2.

⁶ Vgl. Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht¹, C.H. Beck, S. 317f.

⁷ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 2.

Unionsrecht darstellen. Gibt es aber aufgrund der begrenzten Einzelermächtigung oder aufgrund der geteilten Kompetenzen kein der Union übertragenes Rechtsgebiet, dürfte der EuGH über derartige Rechtsfragen auch keine Entscheidungen fällen.

Im Zusammenhang mit den direkten Steuern beruft sich der unionsrechtliche Gesetzgeber auf die ausschließliche Kompetenz, Regelungen zu treffen, die für das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich sind (Art 3 (1) AEUV). Diese Regelungen können nach Art 288 AEUV Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse oder Stellungnahmen sein. Rechtsgrundlage für die meisten Regelungen der direkten Besteuerung ist Art 115 AEUV (allgemeine Harmonisierungskompetenzen). Hierbei ist zu beachten, dass diese Regelung einen besonderen Gesetzgebungsprozess vorsieht, der dem Europäischen Parlament nur ein Anhörungs-, jedoch kein Mitbestimmungsrecht gewährt, wie es bei der ordentlichen Gesetzgebung der Fall wäre. Gleichzeitig steht diese Gesetzgebungskompetenz unter dem Vorbehalt, dass Regelungen nur dann erlassen werden können, wenn nationale Regelungen das Funktionieren des Binnenmarktes gefährden.⁸

Schwierig ist dabei die Auslegung, wann eine nationale Regelung in der Lage ist, das Funktionieren des Binnenmarktes zu gefährden, also welche Art oder Intensität der Beeinträchtigung dafür gegeben sein müsste. Folgt man der Rechtsprechung des EuGH, kommt es vor allem darauf an, dass die Regelungen, die aufgrund Art 115 AEUV getroffen werden, die jeweilige nationale Regelung zielgerichtet verbessern; die alleinige Betroffenheit reicht demnach nicht aus. Auch einzelne Unterschiede in den Rechtssystemen sind nicht ausreichend, um eine Rechtsetzung nach Art 115 AEUV zu ermöglichen.⁹

Ergänzend normiert der Art 352 AEUV eine Vertragsabrundungskompetenz. Sie kann zur Anwendung kommen, wenn ein Tätigwerden erforderlich wird, um eines der Ziele der Union zu verwirklichen. Im Bereich des Ertragssteuerrechts wurde jedoch noch keine Regelung über den Art 352 AEUV erlassen.¹⁰

Des Weiteren müssen die allgemeinen Grenzen der Verträge beachtet werden. Werden diese Voraussetzungen erfüllt, reicht es nach der Rechtsprechung des EuGH schon aus, dass eine Norm geeignet ist, das Funktionieren des Binnenmarktes zu gefährden.¹¹ Schon anhand der Grundfreiheitenprüfung, die der nationalen Grundrechteprüfung sehr ähnlich ist, ist ersichtlich,

⁸ Vgl. Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 318.

⁹ Vgl. Leidenmühler, Art 115 AEUV, in: Jaeger/Stöger (Hg.), EUV/AEUV, Manz (Stand 1.10.2018, rdb.at).

¹⁰ Vgl. Geringer, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz, S. 26.

¹¹ Vgl. Leidenmühler, Art 115 AEUV.

dass die Prüfung dieser Geeignetheit zur Gefährdung keine besonders hohe Hürde darstellt. Einer gesonderten Prüfung der Verhältnismäßigkeit bedarf es nicht.

3.2 Primär- und Sekundärrecht

Im Unionsrecht wird wie erwähnt zwischen Primär- und Sekundärrecht unterschieden. Primärrecht ist in den Mitgliedstaaten direkt anzuwenden und genießt immer Vorrang vor nationalem Recht. Das Primärrecht beinhaltet vor allem die Verträge EUV, AEUV und die Grundrechtecharta, aber auch die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts. Im Sekundärrecht wird zwischen Verordnungen, Richtlinien, Empfehlungen, Stellungnahmen und Beschlüssen unterschieden. Verordnungen entfalten sowohl unmittelbare Wirkung als auch unmittelbare Geltung und bedürfen aufgrund des daraus entstehenden Anwendungsvorrangs keiner Umsetzung. Richtlinien hingegen entfalten nur unmittelbar Wirkung und bedürfen somit der Umsetzung, gem. Art 288 (3) AEUV. Bei der Umsetzung sind die Staaten nur an Ziel und Zweck der Richtlinie gebunden, ihre Normierung im nationalen Recht bleibt den Staaten somit selbst überlassen.

Hinsichtlich des Steuerrechts scheinen die Regelungen jedoch so genau und bestimmt zu sein, dass der Art 288 (3) keine Anwendung findet und die Regelungen de facto so, wie sie genannt sind, ins nationale Recht übertragen werden und zur Anwendung kommen.¹² Dies könnte einen Verstoß gegen das Unionsrecht darstellen, weil den Staaten ihr Recht verweigert wird, Richtlinien nach ihren Vorstellungen umzusetzen. Eine Bekämpfung ist jedoch sehr unwahrscheinlich, da die unionsrechtlichen Regelungen durch die Mitgliedstaaten beschlossen werden (Minister rat). Es gibt keine Form der unionsrechtlichen Gesetzgebung ohne den Rat.

Steuerliche Abkommen einzelner Mitgliedstaaten mit der Union gibt es keine, deshalb hat der EuGH auch keine Rechtsprechungsbefugnis bei der Auslegung steuerrechtlicher Abkommen zwischen den Staaten, jedoch kann man den EuGH in einer Vertragsklausel als Schiedsgericht einsetzen. Ein Beispiel dafür wäre das DBA zwischen Deutschland und Österreich.¹³ Vertragsabschlusskompetenzen kommen der Union aufgrund von Art 3 (1) AEUV zu, wobei dies nur bei Materien des eigenen Zuständigkeitsbereiches möglich ist. Das Steuerrecht fällt nicht darunter. Es ist fraglich, ob es eine implizite Vertragsabschlusskompetenz gibt, nämlich gem. Art 3 (2) AEUV. Diesem Artikel zufolge, der die AETR-Rechtsprechung kodifiziert, ist die Union ausschließlich zuständig, wenn der Abschluss einer internationalen Übereinkunft in einem Gesetzgebungsakt der Union vorgesehen ist, wenn er notwendig ist, damit sie ihre interne

¹² Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 2.

¹³ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 3.

Zuständigkeit ausüben kann, oder soweit er gemeinsame Regeln beeinträchtigt oder deren Tragweite ändern kann. Art 216 konkretisiert jedoch Art 3 AEUV, auch wenn die Terminologie nicht dieselbe ist. Nach Art 216 kann die Union auch für den Abschluss internationaler Verträge zuständig sein.¹⁴

3.3 Harmonisierung durch den EuGH

Gem. Art 26 AEUV erlässt die Union Maßnahmen, um den Binnenmarkt zu verwirklichen. Mit der Bezeichnung Union ist der Europäische Gesetzgeber gemeint. Dieser hat die Aufgabe, Hemmnisse, die den Binnenmarkt einschränken können, zu beseitigen. Dies wird auch Rechtsangleichung oder Harmonisierung genannt. Wird die Harmonisierung von den dafür vorgesehenen Rechtssetzungsorganen durchgeführt, so wird diese auch als Positivintegration bezeichnet.¹⁵

Je kontroverser ein Thema ist, desto schwerer fällt es den Gesetzgebungsorganen der Union, gemeinsame Regelungen zu treffen. In solchen Rechtsbereichen wird vermehrt der EuGH tätig, indem er Regelungen des nationalen Rechts auf Unionsrechtskonformität prüft. Dies wird auch als Negativintegration bezeichnet.¹⁶

In seiner Funktion als Gerichtshof bewegt sich der EuGH mit seiner Rechtsprechung insofern schon immer im Rahmen der Auslegung des Unionsrechtes, als er das Unionsrecht de facto fortentwickelt, was auch stille Harmonisierung genannt wird. Die weitesten Fortentwicklungen entstanden dadurch, dass ein nationales Recht, ob der Union übertragen oder nicht, eine der vier Grundfreiheiten eingeschränkt hat. Das ist auch im Bereich des Steuerrechts geschehen, und vor allem in Verbindung mit nationalen Regelungen, die direkte Steuern betrafen. Jede der 4 bzw. 5 Grundfreiheiten (je nach Zählung) wurde schon vom EuGH als Rechtsgrundlage dafür genannt, dass steuerrechtliche Regelungen einzelner Mitgliedstaaten nicht mehr angewandt werden durften (negative Integration, also ohne Rechtsvorschriften).

Diese Praxis des EuGH führte dazu, dass sehr viele Regelungen der einzelnen Mitgliedstaaten einen Verstoß gegen das Unionsrecht darstellten. Ausgleichend wirkt in diesem Bereich seine Missbrauchsrechtsprechung, die verhindert, dass nicht jeder der Verstöße auch dazu führt, dass die betroffene Norm in den Mitgliedstaaten unanwendbar wird.¹⁷

Dieses Verhalten des EuGH wurde von den Staaten früher niemals beanstandet. Wobei man wohl sagen sollte: nicht nur nie beanstandet, sondern eher wohlwollend zur Kenntnis

¹⁴ Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht, S. 5.

¹⁵ Vgl. *Jaeger*, Materielles Europarecht², LexisNexis, S. 8.

¹⁶ Vgl. *Jaeger*, Europarecht, S. 8.

¹⁷ Vgl. *Tumpel/Luketina*, Europäisches Steuerrecht³, LexisNexis, S. 109.

genommen. Dies führte dazu, dass der EuGH die Harmonisierung immer weiter vorantrieb. Bis zur Erweiterung 2007 wurde dem EuGH nachgesagt, dass er die Kommission im Bereich der Harmonisierung in den Schatten stellt. Er galt als Motor der Harmonisierung. Erst in der jüngeren Vergangenheit wurden vermehrt Stimmen laut, die diese Art der Kompetenzüberschreitung kritisierten. Darunter sind vor allem jene Staaten, die ehemals kommunistisch regiert waren und in den Kompetenzüberschreitungen einen Eingriff in ihre sozusagen gerade erst zurückerlangte Souveränität sahen. Die Tatsache, dass bei ihrem Unionsbeitritt sämtliche EuGH-Rechtsprechung Teil des Beitrittsvertrages war, scheinen sie jedoch zu ignorieren. Aufgrund dieser Disharmonie zwischen den „alten MS“ und den „neuen MS“ hat der EuGH begonnen, seine eigene Judikatur zum Teil zurückzunehmen oder zumindest deren Anwendung einzuschränken und somit zu erschweren. Diese Art der Kontrolle über den EuGH ist per se nichts Schlechtes – er wird dadurch gezwungen, sich mit seiner eigenen Rechtsprechung erneut auseinanderzusetzen und ist somit einem Checks-and-Balances-System unterworfen, das eine zentrale Rolle für die Kontrolle der einzelnen Rechtsetzungs- und Rechtsdurchsetzungsorgane spielt.

3.4 Grundfreiheiten

Die Grundfreiheiten werden in Art 26 AEUV geregelt und dienen der Definition des Binnenmarktes, also eines Raumes „ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital“ gewährleistet werden soll. Ziel ist es, die wirtschaftlichen Vorgänge in den MS nicht von einzelstaatlichen Regelungen der MS abhängig zu machen.¹⁸ Aus diesen Regelungen hat der EuGH in seiner Rechtsprechung Prinzipien entwickelt, wie z. B. das Ursprungslandprinzip, Marktzutrittsschranken und Beschränkungsverbote. Das Beschränkungsverbot ist auch für das Steuerrecht von besonderer Relevanz, weil sich der EuGH bei der Anwendung der Grundfreiheiten darauf beruft. Demzufolge sind grundsätzlich solche Regulationsunterschiede zu vermeiden, die eine wirtschaftliche Tätigkeit in einem anderen MS weniger attraktiv machen.¹⁹

Die Grundfreiheiten bezwecken somit einen freien Standortwettbewerb. Sind die steuerrechtlichen Regelungen günstiger, bedeutet dies einen wesentlichen Standortvorteil. Aufgrund der binnenmarktrechtlichen Regelungen ist es demnach grundsätzlich legitim, aufgrund von steuerrechtlichen Vorteilen die Niederlassung in einem anderen MS zu wählen. Daraus folgt

¹⁸ Vgl. Jaeger, Europarecht, S. 1.

¹⁹ Vgl. Jaeger, Europarecht, S. 2.

ebenso, dass dies noch keinen Missbrauch darstellen kann. Der EuGH hat den Missbrauchsbegriff deshalb bis jetzt sehr restriktiv ausgelegt.²⁰

Aufgrund des Grundsatzes „lex specialis derogat legi generali“ sind Grundfreiheiten nur subsidiär anzuwenden: Wenn somit spezifisches Sekundärrecht anzuwenden ist, geht dieses den Grundfreiheiten vor.²¹

3.4.1 Diskriminierungsverbot

Ein steter Begleiter der Grundfreiheiten ist das in Art 18 AEUV genannte allgemeine Diskriminierungsverbot. Beachtenswert ist dabei vor allem, dass darin nur Diskriminierungstatbestände aufgrund der Staatsbürgerschaft geregelt sind. Ebenfalls zu berücksichtigen ist, dass Art 18 AEUV nur direkte und indirekte Diskriminierungen als verboten ansieht und somit nicht auf sonstige Beschränkungen anzuwenden ist.²²

3.4.2 Direkte und indirekte Diskriminierung

Unter direkter Diskriminierung wird verstanden, dass die Ungleichbehandlung sich direkt aus der Norm herauslesen lässt. Ein Beispiel wäre etwa, wenn am Bodensee nur Personen mit österreichischer Staatsbürgerschaft Bootsanlegestellen mieten dürften. Verstöße dieser Art kommen nur sehr selten vor. Indirekte Diskriminierung bedeutet, dass durch die Art der Regelung dasselbe Ergebnis entsteht, ohne dass man sich explizit auf die Staatsbürgerschaft bezieht. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn die Sprache, der Wohnsitz oder der Ort, an dem der Bildungsnachweis erbracht wurde, eine Voraussetzung darstellt.²³

Von der Diskriminierung zu unterscheiden sind Beschränkungen. Bei Beschränkungen handelt es sich um Normen, die geeignet sind, den Binnenmarkt und somit die Ausübung einer Grundfreiheit zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. Dies gilt auch dann, wenn die Beschränkungen sowohl Österreicher:innen als auch Unionsbürger:innen treffen würden, für die Unionsbürger:innen dadurch jedoch ein größerer Nachteil entstehen würde als für die Österreicher:innen.²⁴ Beschränkungen als Verstöße gegen die Grundfreiheiten sind eine „Erfindung“ des EuGH und ein wichtiges Beispiel für dessen spezielle Form der Fortentwicklung des Unionsrechts.

²⁰ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 5.

²¹ Vgl. Jaeger, Europarecht, S. 20.

²² Vgl. Jaeger, Europarecht, S. 19.

²³ Vgl. Jaeger, Europarecht, S. 20.

²⁴ Vgl. Jaeger, Europarecht, S. 20.

3.4.3 Rechtfertigung

Wird ein Eingriff in eine Grundfreiheit aufgrund einer Diskriminierung oder einer Beschränkung festgestellt, bedeutet dies nicht „automatisch“, dass dieser Eingriff auch tatsächlich verboten ist. Die einzelnen Grundfreiheiten wurden mit Rechtfertigungsmöglichkeiten ausgestattet, auf die sich ein Mitgliedstaat bei Nichtbefolgung des Unionsrechts berufen kann.

3.4.4 Verhältnismäßigkeit

Ist ein Rechtfertigungsgrund einschlägig, wird geprüft, ob dieser geeignet, erforderlich und verhältnismäßig ist und daher in angemessener Weise verfolgt wird. Hierbei ist besonders zu beachten, dass es bei der Verhältnismäßigkeitsprüfung kein „Schwarz-Weiß-Schema“²⁵ gibt. Bei besonders schlüssiger oder kreativer Argumentation erkennt der EuGH die Rechtfertigung auch an. Die drei Voraussetzungen sind kumulativ zu verstehen: Kann also auch nur eine der Voraussetzungen nicht begründet werden, ist die Maßnahme unverhältnismäßig und der Eingriff somit rechtswidrig.²⁶

Im Steuerrecht ist der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eine sogenannte Schranken-Schranke – vor allem auch bei der Missbrauchsbekämpfung.²⁷ Von Schranken-Schranken spricht man deshalb, weil die Verhältnismäßigkeit neben den in den Grundfreiheiten genannten Schranken, also jenen Rechtfertigungsgründen, welche zu jeder einzelnen Grundfreiheit mitnormiert wurden, eine weitere Schranke darstellt, die dazu führen kann, dass Unionsrecht keine Anwendung findet.

3.5 Allgemeine Rechtsgrundsätze

Allgemeine Rechtsgrundsätze stehen im Unionsrecht im Primärrang und genießen somit Geltungs- und Anwendungsvorrang vor nationalem Recht. Sie durchbrechen auch den Grundsatz der Subsidiarität, sodass sie auch bei der Vollharmonisierung des Rechtsgebietes, wie etwa bei der Mehrwertsteuersystemrichtlinie RL, einzuhalten sind. Sie können somit nicht durch Sekundärrecht verdrängt werden (Rs. Cussens, C-251/16). Aus diesem Grund sind allgemeine Rechtsgrundsätze immer zu beachten, sie gelten unabhängig von Verordnungen, Richtlinien oder Verträgen und können subjektive Rechte einräumen.²⁸

²⁵ Jaeger, Europarecht, S. 84

²⁶ Vgl. Jaeger, Europarecht, S. 84.

²⁷ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 35.

²⁸ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, T Danmark, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 75.

3.6 Sekundärrecht

Zum Sekundärrecht gehören wie weiter oben erwähnt Verordnungen, Richtlinien, Empfehlungen, Stellungnahmen sowie Beschlüsse. Die größte rechtliche Bedeutung kommt den Verordnungen und den Richtlinien zu.²⁹

Das Sekundärrecht der Union wird meist mit der Zustimmung des Parlaments und des Rates auf Vorschlag der Kommission erlassen. Dies wird auch als ordentliches Gesetzgebungsverfahren bezeichnet. Bei Regelungen die direkten Steuern betreffend wird dieses jedoch nicht angewandt, hier erlässt der Rat die Rechtsakte allein, das Parlament hat nur ein Anhörungsrecht.³⁰ Dies ermöglicht es dem Rat, also den zuständigen Minister:innen der einzelnen MS, im Bereich der direkten Steuern ohne Zustimmung des Parlamentes Regelungen in Form von Sekundärrechtsakten zu erlassen. An diesem Umstand erkennt man, dass die steuerliche Souveränität der MS in den Regelungen der Gesetzgebungskompetenzen höhere Beachtung findet, denn es entscheiden nur die MS selbst über gemeinsame Gesetzgebungsakte, die Zustimmung eines demokratisch gewählten Unionsorgans bleibt aus. Somit sind Organe, die frei und ohne Einwirkung seitens der MS agieren können, nicht an der Beschlussfassung beteiligt. Einschränkend ist zu erwähnen, dass die Kommission das Initiativrecht hat und somit einzelne Regelungen vorschlagen muss.

Im Gegensatz zum Primärrecht, das immer Anwendungsvorrang genießt, muss beim Sekundärrecht zwischen den Rechtsakten unterschieden werden. Während Verordnungen wie das Primärrecht Vorrang vor nationalen Normen genießen, ist dies bei Richtlinien nicht der Fall. Richtlinien geben nur Ziele vor, die der nationale Gesetzgeber auf Grundlage der innerstaatlichen Normen umzusetzen hat. Zentral ist dies für den Rechtsschutz der Unionsbürger:innen, denn Richtlinien richten sich im Gegensatz zu den Verordnungen an die MS und nicht an die Rechtsunterworfenen, sie haben somit unmittelbare Wirkung, aber keine unmittelbare Geltung. Das bedeutet, dass sich Bürger:innen auf ein Recht, dass die Richtlinie gewährt, nur dann berufen können, wenn diese innerstaatlich in einer Rechtsnorm umgesetzt wurde. Um zu vermeiden, dass aufgrund mangelnder Umsetzung durch einen MS den Rechtsunterworfenen Nachteile erwachsen, hat der EuGH in seiner Rechtsprechung Möglichkeiten geschaffen, dass sich auch Unionsbürger auf Richtlinien berufen können. Dies ist aber erst dann möglich, wenn die Umsetzungsfrist abgelaufen ist, die Regelung in der Richtlinie ausreichend genau und bestimmt ist und sie dem bzw. der Einzelnen Rechte verleiht. Es muss also zwischen Richtlinien unterschieden werden, die ausreichend genau und bestimmt sind, und solchen, die es nicht sind. Diese

²⁹ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 6.

³⁰ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 6f.

Unterscheidung nennt Kokott in ihrem Werk „Das Steuerrecht der Europäischen Union“ theoretisch. Sie begründet dies wie folgt: *„Die Regelungen vor allem im Steuerrecht sind meist schon so genau und bestimmt, dass der mitgliedsstaatliche Gesetzgeber diese einfach nur noch übernimmt, dies geht weit über die Definition der Richtlinie hinaus, die grundsätzlich nur Ziele normieren sollte.“* Auch die direkte Anwendung nach Ablauf der Umsetzungsfrist nennt sie als Beispiel, wobei sie wohl meint, dass die Umsetzungsfrist so etwas wie Legisvakanz ist. Denn auch Verordnungen müssen nicht direkt nach der Veröffentlichung in Kraft treten.³¹

Wird eine Richtlinie nicht ordnungsgemäß umgesetzt, können Rechte nur gegenüber dem Staat geltend gemacht werden, nicht jedoch gegen andere Private. Für diesen Fall bleibt nur die Staatshaftung.³² Um den Adressatenkreis so weit wie möglich zu gestalten, ist der Begriff Staat sehr weit zu fassen, sodass auch zum Teil staatliche Betriebe darunterfallen.

Eine weitere Ausnahme, wie eine Anwendung doch im Rahmen privatrechtlicher Streitigkeiten geltend gemacht werden kann, ist die richtlinienkonforme Auslegung einer bereits im nationalen Recht bestehenden Norm durch nationale Gerichte.³³

3.7 Unionsrechtskonforme Auslegung

Die unionsrechtskonforme Auslegung beschreibt die Auslegungsmethoden der Union. Diese passen sich jedem nationalen Recht an, da die Modalitäten der Rechtsdurchsetzung für das Unionsrecht dieselben sein müssen wie jene des nationalen Rechts. Fällt also eine unionsrechtliche Regelung in den Bereich des Zivilrechts, dann müssen für die Auslegung des Unionsrechts alle Auslegungsmöglichkeiten des nationalen Zivilrechts auch für das Unionsrecht angewandt werden. Dies gilt auch für die richtlinienkonforme Interpretation. Zur Auslegung können alle Gesetze des nationalen Rechts herangezogen werden, es muss sich dabei somit nicht um Regelungen handeln, die auf ein bestimmtes Rechtsgebiet anzuwenden sind. Folglich ist festzustellen, dass bei den Auslegungsmethoden aufgrund des Äquivalenz- und des Effektivitätsgrundsatzes nur auf jene zurückgegriffen werden kann, die auch im nationalen Recht angewendet werden können, bei den auszulegenden Rechtsnormen ist man hingegen nicht an einzelne Rechtsgebiete gebunden.³⁴

³¹ Kokott, Das Steuerrecht, S. 6.

³² Vgl. EuGH 19.11.1991, C-6/90, Francovich, ECLI:EU:C:1991:428.

³³ Vgl. Jaeger, Einführung in das Europarecht³, Facultas, S. 21–24.

³⁴ Vgl. Jaeger, Europarecht, S. 277.

4 Der EuGH

„ARTIKEL 19 EUV (vgl. auch Art 251ff. AEUV)

(1) Der Gerichtshof der Europäischen Union umfasst den Gerichtshof, das Gericht und Fachgerichte. Er sichert die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge.

Die Mitgliedstaaten schaffen die erforderlichen Rechtsbehelfe, damit ein wirksamer Rechtsschutz in den vom Unionsrecht erfassten Bereichen gewährleistet ist.“

Wie aus Art 19 hervorgeht, ist der Gerichtshof nicht alleine der EuGH. Er setzt sich zusammen aus dem EuGH, dem EuG und zahlreichen Fachgerichten. Für den EuGH und das EuG gibt es eine klar normierte Zuständigkeitsverteilung. Es wurde ein System gewählt, das dem EuG ganz spezielle Bereiche zuweist und dem EuGH für sämtliche anderen Bereiche Zuständigkeit verleiht.³⁵

EuG-Zuständigkeiten sind:

- Nichtigkeitsklagen von Organen und MS betreffend die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen (Primärrechtskonformität von Sekundärrechtsakten)
 - Ausnahme: Interinstitutionelle Klagen, also Klagen betreffend horizontale Kompetenzüberschreitung, sind dem EuGH vorbehalten.
- Schadenersatzklagen gegen die Union
- Vertragsschiedsklauseln und Dienstrechtssachen
- Gutachten zu Unionsrechtskonformität beabsichtigter völkerrechtlicher Abkommen der EU
- Schiedsklauseln in Verträgen der MS untereinander sowie eine Reihe weiterer Einzelzuständigkeiten

Zum EuGH kommen vor allem:

- Vorabentscheidungsverfahren
- Vertragsverletzungsverfahren
- Gutachten³⁶

³⁵ Vgl. Jaeger, Einführung Europarecht, S. 76f.

³⁶ Vgl. Jaeger, Einführung Europarecht, S. 77.

4.1 Arten der Entscheidung

Sowohl der EuGH als auch das EuG kann in einer Kammer von 3, 5 oder 15 Richter entscheiden, wobei es in Einzelfällen und nur am EuG auch einen Einzelrichter geben kann. Die Anzahl der Richter orientiert sich an der Komplexität der Rechtssache. Die Große Kammer entscheidet nur über Amtsenthebungsverfahren sowie über Rechtssachen von außergewöhnlicher Bedeutung.³⁷

4.2 Vorabentscheidungsverfahren

Die zentralen Entscheidungen, welche in dieser Arbeit behandelt werden, sind solche, die aufgrund eines Vorabentscheidungsverfahrens entschieden wurden. Diese Verfahren dienen dem Individualschutz und sollen die richtige Anwendung von Unionsrecht garantieren. Der EuGH entscheidet nur über eine spezielle Rechtsfrage des nationalen Gerichts zur Vereinbarkeit von nationalem Recht mit Unionsrecht. Der EuGH trifft nicht die Entscheidung im Ausgangsverfahren. Die Zuständigkeit für die Entscheidung in der Rechtssache verbleibt bei den nationalen Gerichten, diese müssen auch aus der Entscheidung des EuGH die für das Verfahren relevanten Schlüsse ziehen.

Das Vorabentscheidungsverfahren wird auch als Dialogverfahren bezeichnet, weil durch die Einbringung von Rechtsmeinungen, Stellungnahmen und Vorschlägen zur Problembehandlung zwischen dem EuGH, möglichen anderen am Verfahren beteiligten Staaten sowie den Gegnern im Ausgangsverfahren ein sogenannter Dialog entsteht, der zu einer gemeinsamen Erarbeitung des Rechtsproblems führen soll. Mit Dialogverfahren ist jedoch nicht gemeint, dass tatsächlich diskutiert wird, der Dialog findet rein durch das Einbringen von Stellungnahmen durch die Parteien und den Generalstaatsanwalt statt.³⁸

³⁷ Vgl. *Jaeger*, Einführung Europarecht, S. 77f.

³⁸ Vgl. *Jaeger*, Einführung Europarecht, S. 90.

5 Mutter-Tochter-Richtlinie

5.1 Allgemeines

Die MTRL ist eine Richtlinie der Europäischen Union, die den Art 115 AEUV (Art 94 EGV alt) zur Grundlage hat. Dieser Artikel ist zugleich die zentrale Rechtsgrundlage für Rechtsakte der Union im Bereich der direkten Steuern.³⁹ Es handelt sich wie schon im Einführungsteil beschrieben um eine der außerordentlichen Rechtsetzungskompetenzen der Union. Das heißt, sie ermächtigt die MS nur dann dazu, Rechtsetzungsbefugnisse auszuüben, wenn sich ein Nicht-tätig-Werden auf das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken würde.⁴⁰ Die MTRL wurde geschaffen, um das Funktionieren des Binnenmarktes, der Niederlassungs- und der Kapitalverkehrsfreiheit zu gewährleisten.⁴¹

Hierbei wurde vor allem gesehen, dass die Funktion des Binnenmarktes beeinträchtigt werden würde, wenn es aufgrund nationaler steuerrechtlicher Regelungen zu einer Benachteiligung von Gesellschaften käme, die grenzüberschreitend tätig sind. Jedoch muss vorausgeschickt werden, dass Personen, die sich an Unternehmen in Drittstaaten beteiligen, nicht von der Richtlinie umfasst sind.⁴² Eine Beeinträchtigung des Binnenmarktes wurde meist deshalb angenommen, weil der Zusammenschluss einzelner Gesellschaften in den Mitgliedstaaten notwendig ist, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Union zu schaffen. Steuerliche Vorschriften sollten nicht der Grund dafür sein, dass Unternehmen ihren Sitz in anderen MS begründen oder ihr Kapital in ein bestimmtes Unternehmen investieren. Durch solche gesetzlichen Regelungen komme es zu einer Beschränkung, Benachteiligung und Verfälschung des Binnenmarkts. Aus diesem Grund sei die Union berechtigt, in die Steuersouveränität der Staaten einzugreifen.⁴³

Der erste Kommissionsvorschlag zur MTRL wurde im Jahr 1969 eingebracht. Dieser Vorschlag wurde mehrmals überarbeitet, bis die Richtlinie 1970 im Rat beschlossen wurde. Durch die mehrfache Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie kam es sukzessive zu zahlreichen neuen Regelungen. Dieses Wissen ist bei der Bearbeitung einzelner Urteile relevant, vor allem da die letzte Änderung erst 2015 vorgenommen wurde. Zentrale Änderungen betrafen etwa den Umstand, dass die Betriebsstätte bei der Klärung der Frage, ob ein Staat die Vorteile einer Mutter-Tochter-Gesellschaft (MTG) gewähren muss, ein wesentlicher Teil der Beurteilung wurde, oder

³⁹ Vgl. Mutter-Tochter-Richtlinie 2011/96/EU.

⁴⁰ Vgl. Art 115 AEUV.

⁴¹ Vgl. *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, S. 316.

⁴² Vgl. *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, S. 317.

⁴³ Vgl. *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, S. 319.

die Normierung einer Missbrauchsklausel, die am anderen Ende des Spektrums den Staaten das Recht gibt, Unternehmen die Vorteile der MTG zu verweigern.⁴⁴

In den Erwägungsgründen wird das wie folgt beschrieben:

„Zusammenschlüsse von Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten können notwendig sein, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Union zu schaffen und damit das Funktionieren eines solchen Binnenmarktes zu gewährleisten. Sie sollten nicht durch Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen, insbesondere aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten, behindert werden. Demzufolge müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für diese Zusammenschlüsse geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Binnenmarktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen.“⁴⁵

Dieser Erwägungsgrund verdeutlicht, wie die Rechtsprechung des EuGH Teil einer Richtlinie wird. Denn genau diese Argumentation wendet der EuGH schon seit Jahrzehnten an, um in steuerlichen Fragen einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten zu argumentieren. Auch wenn Erwägungsgründe keine Normen der Richtlinie sind, sind sie die wichtigsten Auslegungsregeln der Richtlinie, ihnen kommt somit zentrale Bedeutung zu.

Erwägungsgrund 7 der MTRL erklärt, dass der MS nicht unbedingt eine Steuerbefreiung vorsehen muss, es kann genauso zu einer Anrechnung der geleisteten Steuer kommen. Eine derartige Lösung hat auch Österreich mit den §§ 10 und 10a KESStG gewählt.

Die zentrale Intention der Mutter-Tochter-Richtlinie ist, dass die Gewinnausschüttungen der Mutter an die Tochter nicht besteuert werden. Dadurch soll vor allem Doppelbesteuerung vermieden werden. Wesentliche Auswirkung der Richtlinie ist somit, dass Dividendenzahlungen und Gewinnausschüttungen nur bei der Tochter zu erfassen sind. Sie regelt jedoch nur Gewinnausschüttungen von verbundenen Unternehmen in der Union.⁴⁶

Die MTRL nennt weiters das Ziel, ein gemeinsames Steuersystem zu erschaffen und dadurch die Unterschiede zwischen rein nationalen Unternehmen und grenzüberschreitenden Unternehmen zu beseitigen.⁴⁷ Auch wenn in letzter Zeit die Stimmen lauter werden, die eine Mindest-KESSt in der Union fordern, ist eine solche wohl noch in weiter Ferne, handelt es sich dabei doch um einen langjährigen Streitpunkt zwischen den MS.

⁴⁴ Vgl. Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie. Kommentar¹, LexisNexis, Kapitel B, Rn. 4–7.

⁴⁵ MTRL 2011/96/EU, ErwGr 5.

⁴⁶ Vgl. Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 316.

⁴⁷ Vgl. MTRL 2011/96/EU, ErwGr 6.

Voraussetzung ist, dass die im Einkommensteuergesetz genannten EU-Kapitalgesellschaften an einer österreichischen Kapitalgesellschaft mit mindestens 10 % beteiligt sind und zumindest ein Jahr gehalten werden. Werden sie das nicht, sind sie von der KEST-Befreiung nicht umfasst. In manchen Fällen kann es aber dazu kommen, dass trotz Erfüllung aller Voraussetzungen der Abzug der KEST erfolgen muss. (§ 94 EstG). Dies ist der Fall bei offenkundig verdeckten Ausschüttungen und bei Missbrauch.⁴⁸ Des Weiteren bedarf es einer förmliche Ansässigkeitsbescheinigung für die dividendenempfangende EU-Muttergesellschaft.

5.2 Charakteristika der Richtlinie

Die Richtlinie folgt einem typischen Aufbau unionsrechtlicher Richtlinien, indem die Regelungstatbestände in Art 1 Abs 1, 2 und 3 genannt sind sowie in Art 4 und 5 die daraus resultierenden Rechtsfolgen. Sie regelt wie bereits erwähnt vor allem die Entlastung von Unternehmen durch die Vermeidung von Doppelbesteuerung.⁴⁹

In der MTRL finden sich keine Regelungen, die den örtlichen Anwendungsbereich betreffen, in Art 9 sind jedoch die Mitgliedstaaten genannt und auch die Materialien verweisen darauf, dass ihr örtlicher Anwendungsbereich das Staatsgebiet der MS sein soll. Nicht umfasst sind San Marino, Monaco, der Vatikanstaat und Andorra, weil diese nicht von Art 355 (3) AEUV umfasst sind. Die Sonderstellung Gibraltars, auf die sich Kofler in seinem Kommentar aus dem Jahr 2011 noch bezieht, wurde vom EuGH in C-458/18, GVC Services, vom 2. April 2020 aufgehoben und eine Anwendbarkeit der MTRL verneint. Nach dem Brexit ist die Thematik vollends irrelevant.⁵⁰

Der persönliche Anwendungsbereich bezieht sich auf Gesellschaften in einem bestimmten Mitgliedstaat. Hierfür wurden drei Kriterien geschaffen, die kumulativ vorliegen müssen: Die Gesellschaft muss eine Rechtsform aufweisen, die im Anhang genannt ist, sie muss abkommensrechtlich in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässig sein und sie muss, ohne eine Wahlmöglichkeit zu haben, einer nationalen Körperschaftsteuer unterliegen, die in der Richtlinie genannt ist. Letzteres setzt auch voraus, dass es keine KÖSt-Befreiung für das Unternehmen geben darf. Art 1 (1) MTRL stellt außerdem klar, dass rein innerstaatliche steuerliche Vorgänge sowie Gesellschaften aus Drittstaaten von der Richtlinie ausgenommen sind. Darüber hinaus sind Beteiligungsverhältnisse unter 10 % ebenfalls exkludiert.⁵¹

⁴⁸ Vgl. Klokár, KEST-Entlastung bei Holdingstrukturen und Missbrauch. Die VwGH-Rechtsprechung zu „Directive Shopping“ im Verhältnis zur EuGH-Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch, in: AVR 2/2020, S. 56.

⁴⁹ Vgl. Kofler, Kommentar MTRL, Kapitel A, Rn. 1.

⁵⁰ Vgl. Kofler, Kommentar MTRL, Kapitel C, Rn. 8–12.

⁵¹ Vgl. Kofler, Kommentar MTRL, Kapitel C, Rn. 13f.

Sachlicher Anwendungsbereich ist die grenzüberschreitende Ausschüttung von Gewinnen. Die Richtlinie nennt hierfür den Begriff der Gewinnausschüttung. Wie schon im Einleitungsteil ausgeführt, sind sämtliche Begriffe vom EuGH auszulegen, somit auch dieser. Der EuGH legt den Begriff weit aus, folglich beinhaltet er auch die Vermögensverschiebungen von einer Tochter zu einer Mutter, selbst wenn dieser Vorgang das Eigenkapital der Tochter mindert und es sich um Eigenkapitalinvestitionen der Mutter handelt. Veräußerungsgewinne und Gewinne aus der Liquidation einer Tochter fallen jedoch nicht unter die MTRL.⁵²

5.3 Steuerhinterziehung und Missbrauch

Zur Vermeidung von Steuermisbrauch oder Steuerhinterziehung wurde in die MTRL auch eine „Antimissbrauchsklausel“ aufgenommen. In Art 1 (2) MTRL heißt es, die Richtlinie stehe *„der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Mißbräuchen nicht entgegen.“* Somit wird sowohl dem Staat, in dem die Muttergesellschaft sitzt, als auch demjenigen, in dem die Tochtergesellschaft situiert ist, die Möglichkeit gegeben, Regelungen zu treffen, um Steuerhinterziehung oder Missbrauch zu verhindern. Der Begriff „Bestimmungen“ umfasst hierbei nicht nur Gesetze, sondern auch Abkommen, allgemeine Antimissbrauchsvorschriften, richterliche Doktrinen sowie sämtliche allgemeinen Rechtsgrundsätze (Rs. T Danmark). Dies ist z. B. bei der Fusionsrichtlinie anders, Genauerer dazu wird im entsprechenden Kapitel erläutert.⁵³

Primäres Ziel der Klausel ist es, dass die MS unter bestimmten Voraussetzungen einzelnen Unternehmen die Vorteile der MTRL versagen können. Dadurch entsteht jedoch ein Spannungsfeld, denn Bestimmungen, die den Missbrauch verhindern sollen, dürfen nicht überbordend sein, damit es zu keinem unverhältnismäßigen Eingriff in das Unionsrecht kommt. Deshalb dürfen MS z. B. keine einseitig restriktiven Maßnahmen einführen, von denen die Befreiung der Quellensteuer abhängig gemacht wird.

5.4 Die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Grundfreiheiten

Wie schon in der Einleitung erörtert, wird eine Regelung, wenn es Sekundärrecht gibt, nach diesem und nicht nach dem Primärrecht bewertet, zumindest solange die Regelung eine abschließende Harmonisierung vorsieht. Dies ist bei der MTRL aber gerade nicht der Fall und somit wird diese meist auch nach dem Primärrecht zu beurteilen sein.⁵⁴

⁵² Vgl. Kofler, Kommentar MTRL, Kapitel D, Rn. 18f.

⁵³ Vgl. Kofler, Kommentar MTRL, Kapitel F, Rn. 62.

⁵⁴ Vgl. EuGH 07.09.2017, C-6/16, Egiom und Enka, ECLI:EU:C:2017:641, Rn. 11–13.

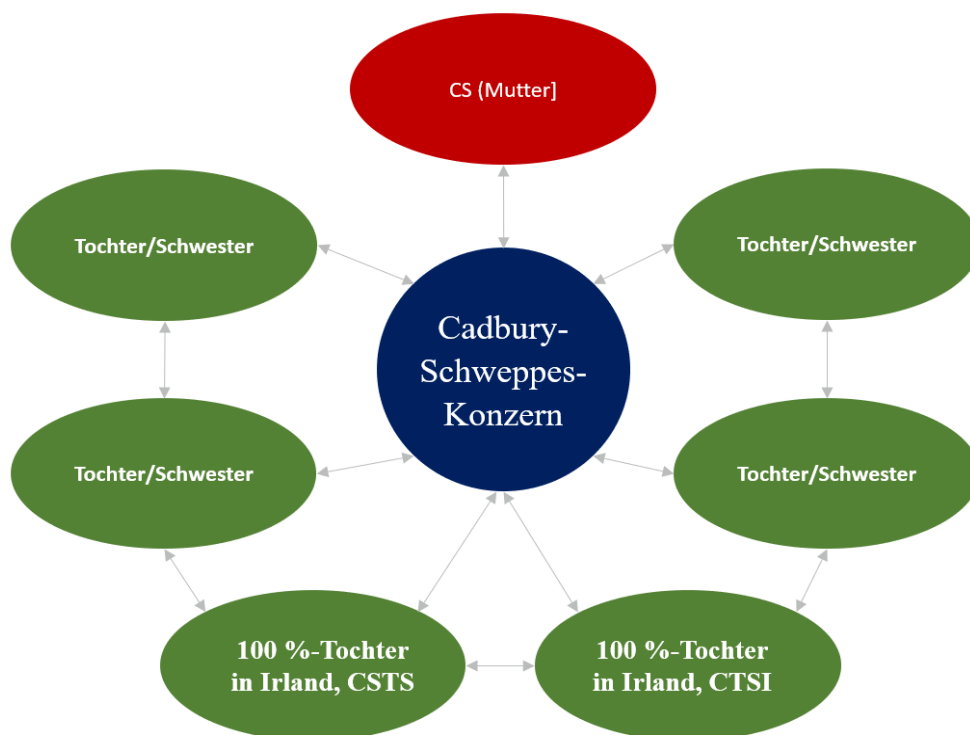
Zentrale Grundfreiheiten, die neben der MTRL anzuwenden sein können, sind die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit. Der EuGH hat in der Rechtssache *Accor* bereits entschieden, wann welche Grundfreiheit anzuwenden ist. Handelt es sich bei der Beteiligung um eine reine Geldanlage, wird also dadurch keine Einflussnahme ermöglicht oder kein Einfluss in die Tätigkeit des Unternehmens genommen, dann müssen die Voraussetzungen der Kapitalverkehrsfreiheit geprüft werden. Kann dieser Einfluss angenommen werden, muss die Niederlassungsfreiheit geprüft werden.⁵⁵ Hierbei ist noch zu erwähnen, dass Gesellschaften, die ihren Sitz in der Union haben, sich auf diesen berufen können, ganz unabhängig davon, in welchem Staat ihre Anteilseigner:innen ansässig sind. Hierzu wird das Judikat *Cadbury Schweppes* besprochen.

⁵⁵ Vgl. EuGH 15.09.2011, C-310/09, *Accor*, ECLI:EU:C:2011:581, Rn. 32.

6 Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04

In der Rechtssache Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas trifft der EuGH keine Aussagen über die MTRL, jedoch handelt es sich bei dem Urteil um zentrale Rechtsprechung den Missbrauchsbegriff betreffend. Die aus diesem Urteil erwachsenen Grundsätze bilden das Kernstück des Missbrauchsbegriffs im Bereich des Steuerrechts. Weiters zeigt sich die Wichtigkeit des Urteils in der Tatsache, dass die Rechtssache in der Großen Kammer entschieden wurde. Urteile in dieser Zusammensetzung sind jeweils Leitentscheidungen. In diesem speziellen Dialogverfahren, welches das Vorabentscheidungsverfahren darstellt, nahmen 12 MS teil und gaben Erklärungen ab.⁵⁶

6.1 Sachverhalt



Cadbury Schweppes war ein Konzern, der sich aus Unternehmen sowohl in MS als auch in Drittstaaten zusammensetzte. Zu diesem Konzern gehörten zwei Tochtergesellschaften, die ihren Sitz in Irland hatten, die Cadbury Schweppes Treasury Service (CSTS) und die Cadbury Schweppes Service International (CTSI). Die CTSI und die CSTS stellten den anderen Töchtern im Konzern Geldmittel zur Verfügung. Aufgrund der Vorlageentscheidung wurde die CSTS

⁵⁶ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 13–16.

gegründet, um steuerrechtliche Probleme der Anleger in Kanada zu lösen, indem sie einer niedrigeren Besteuerung unterlägen, wenn die MTRL zur Anwendung käme. Weiters wollte man umgehen, die Zustimmung der UK-Steuerbehörde einholen zu müssen, um Darlehen aus Drittstaaten aufnehmen zu dürfen.⁵⁷

Die CSTS und die CTSI – auf der Skizze rot markiert – beschafften für die anderen Tochtergesellschaften im Konzern Geldmittel. Die in Dublin gegründeten Gesellschaften unterlagen für ihre Gewinne einem Steuersatz von 10 %. Nach dem Recht des Vereinigten Königreiches waren diese körperschaftsteuerpflichtig, was im Jahr 2000 einen Betrag von 8.638.633 GBP ergeben hätte. Die Zahlung der Quellensteuer war deshalb verpflichtend, weil der Cadbury-Schweppes-Konzern mit CSTS und CTSI ein Konstrukt darstellte, welches unter eine nationale Regelung fiel, die zur Vermeidung von Steuermisbrauch geschaffen wurde.⁵⁸

Nach dem Recht des UK unterlag eine Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre Verwaltungs- und Kontrollorgane im UK hatte und eine Gesellschaft britischen Rechts war, mit ihrem Welteinkommen der UK-Quellenbesteuerung. Gleichzeitig erhielt man für im Ausland bereits geleistete Steuern eine Gutschrift in entsprechender Höhe, wodurch eine Doppelbesteuerung vermieden werden sollte.

Im UK wurde die MTRL ordnungsgemäß umgesetzt und Ausschüttungen der Tochter an die Muttergesellschaft wurden steuerfrei gestellt. Diese Regelung enthielt jedoch eine Ausnahme dahingehend, dass, wenn eine Muttergesellschaft an einer Tochter zu mehr als 50 % beteiligt war, diese so behandelt wurde, als wäre sie steuerrechtlich transparent. Somit sollten die Gewinne in die Besteuerungsgrundlage einbezogen werden, auch wenn sie von der Mutter noch nicht vereinnahmt worden sind – also noch vor Ausschüttung. Nach Ausschüttung wurde die im Ausland anfallende Körperschaftsteuer angerechnet. Diese Regelung fand Anwendung, wenn die Tochter ihren Sitz in einem Niedrigsteuerland hatte. Geregelt wurde das im UK in der Form, dass die Steuer nicht weniger als drei Viertel derjenigen Besteuerung betragen durfte, die im UK angefallen wäre. Diese Regelung beinhaltete wiederum einige Ausnahmen, eine davon räumte den Steuerbehörden Ermessen ein und schuf dadurch die Möglichkeit, in besonderen Fällen auf diese Art der Besteuerung zu verzichten.⁵⁹

Der Geschäftszweck von CSTS und CTSI lag in der Beschaffung von Geldmitteln und deren Weitergabe an die Tochtergesellschaften der Konzernmutter.⁶⁰ Die Gesellschaften Cadbury

⁵⁷ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 13–16.

⁵⁸ Vgl. GA Léger, Schlussanträge (02.05.2006) zu C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, ECLI:EU:C:2006:278, Rn. 10–15, 25.

⁵⁹ Vgl. GA Léger, Schlussanträge (02.05.2006) zu C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 10–15.

⁶⁰ Vgl. GA Léger, Schlussanträge (02.05.2006) zu C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 19–22.

Schweppes plc und Ltd klagten auf Unionswidrigkeit, da sie unter die Ausnahme fielen und somit vor Ausschüttung besteuern mussten.⁶¹ Sie machten Verstöße gegen die Niederlassungsfreiheit, die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit geltend.

6.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes

1. Übt eine Gesellschaft ihre Grundfreiheiten im Sinne des Art 43 EG (jetzt Art 49 AEUV), des Art 49 EG (jetzt Art 56 AEUV) und des Art 54 EG (jetzt Art 44 AEUV) aus, wenn sie diese Gesellschaften einzig aus dem Grund gründet, um Steuern sparen zu können?⁶²
2. Sollte dies bejaht werden, stellen die Normen des Vereinigten Königreiches eine Beschränkung dar? Wird eine Beschränkung festgestellt, hat diese dann diskriminierende Wirkung? Hat sie diskriminierende Wirkung, kann diese aufgrund von Rechtsmissbrauch gerechtfertigt werden?⁶³

6.2.1 Grundfreiheiten und direkte Steuern

Der EuGH vertrat die Meinung, dass ein Eingriff in die Grundfreiheiten stattgefunden hatte. Um einen Verstoß einer Grundfreiheit zuordnen zu können, übernahm er seine bereits bestehende Rechtsprechung in anderen Rechtsbereichen und legte somit auch für das Steuerrecht fest, dass die Niederlassungsfreiheit in dieser Rechtssache einschlägig wäre, da die Mutter mehr als 50 % der Anteile an ihrer Tochter hielt und weil diese Beteiligung es ihr ermöglichte, einen beherrschenden Einfluss auf die Gesellschaft auszuüben, um deren Tätigkeiten bestimmen zu können.⁶⁴ Wäre dies nicht der Fall gewesen, weil aufgrund eines Vertrages oder anderer gesetzlicher Bestimmungen eine beherrschende Einflussnahme nicht möglich wäre, dann wäre das Regime der Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig gewesen. Somit ist zu beachten, dass für die Frage der beherrschenden Stellung nicht nur die Anteilsverhältnisse, sondern die tatsächlichen Gegebenheiten zu bewerten sind.

Zur Niederlassungsfreiheit hatte der EuGH schon im Urteil Centros entschieden, dass Rechte aus der Niederlassungsfreiheit nicht verwehrt werden dürfen, wenn diese in Anspruch genommen wurden, um unter vorteilhaftere Rechtsvorschriften zu fallen.⁶⁵ Folglich begründet die Tatsache, dass die CSTS und die CSTI aufgrund vorteilhafter steuerrechtlicher Rechtsvorschriften in Irland gegründet wurden, keinen Missbrauch.⁶⁶ Weiters bestätigte der EuGH aus seiner

⁶¹ Vgl. GA Léger, Schlussanträge (02.05.2006) zu C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 21–26.

⁶² Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 21.

⁶³ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 23–27.

⁶⁴ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 31.

⁶⁵ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 37.

⁶⁶ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 38.

Rechtsprechung in der Rs. *Royal Bank of Scotland*, dass direkte Steuern zwar grundsätzlich unter die Souveränität der Staaten fallen, diese jedoch auch bei der Ausübung ihrer Befugnisse in diesen Rechtsbereichen immer das Unionsrecht wahren müssen.⁶⁷

Die Niederlassungsfreiheit gewährleistet, dass Unternehmer:innen eines Unionsstaates in jedem anderen Unionsstaat ein Unternehmen gründen oder leiten dürfen, und zwar unter denselben Voraussetzungen wie die Angehörigen des Mitgliedstaates.⁶⁸ Wobei bei juristischen Personen auch Zweigniederlassungen als Niederlassung gezählt werden, auch dann, wenn die Hauptverwaltung nicht in einem Unionsstaat, also in einem Drittstaat, liegt (Rs. *Cartesio*).⁶⁹ Zentral ist, dass sich Unternehmer:innen in jedem MS wirtschaftlich integrieren können müssen.⁷⁰

Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit liegt jedoch nicht nur dann vor, wenn es Privaten unmöglich gemacht wird, in einem Drittstaat eine Niederlassung zu gründen oder sie zu betreiben, sondern auch durch das Bestehen jeglicher Regelungen, die dem Ursprungsstaat zugeschrieben werden und verhindern sollen, dass ein Unternehmen wirtschaftlich tätig werden kann. Darüber hinaus gibt es Rechtsprechung dazu, dass Beschränkungen in verschiedensten Formen auftreten können. Dabei kann es sich um direkte oder indirekte Diskriminierung handeln. In steuerlichen Angelegenheiten hat der Gerichtshof jedoch schon mehrmals die Frage, ob eine Maßnahme direkt oder indirekt diskriminierend ist, nicht beantwortet. Er begnügt sich zumeist mit der Feststellung, ob eine steuerliche Ungleichbehandlung vorliegt oder nicht und ob diese Einschränkung einen abschreckenden Charakter für die Ausübungen der Grundfreiheiten darstelle.⁷¹

Das Fehlen einer Klassifizierung bezüglich direkter oder indirekter Diskriminierung ist jedoch im Bereich der Rechtfertigungsgründe höchst problematisch, denn die Rechtfertigungsmöglichkeiten ergeben sich aus der Art der Diskriminierung. Handelt es sich um eine direkte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, dann kann eine Rechtfertigung nur aufgrund der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit gerechtfertigt sein. Nur wenn es sich um indirekte Diskriminierung handelt, kann die Rechtfertigung auch aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses argumentiert werden. Hierbei ist auch zu beachten, dass im Steuerrecht der Sitz einer Gesellschaft so behandelt wird wie bei natürlichen Personen die Staatsbürgerschaft.

⁶⁷ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 40.

⁶⁸ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 41.

⁶⁹ Vgl. Jaeger, Einführung Europarecht, S. 201.

⁷⁰ Vgl. GA Léger, Schlussanträge (02.05.2006) zu C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 41.

⁷¹ Vgl. GA Léger, Schlussanträge (02.05.2006) zu C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 62.

Demnach würde es automatisch zu einer direkten Diskriminierung kommen, wenn sich die Regel direkt auf den Sitz bezöge.

In der EuGH-Rechtsprechung wird jedoch nicht ausgeschlossen, dass trotz unterschiedlicher Behandlung aufgrund des Sitzes auch eine Rechtfertigung aus einem zwingenden Grund des Allgemeininteresses möglich ist⁷². Damit weicht der EuGH im Steuerrecht von seiner Rechtsprechung in anderen Bereichen ab. In diesem Fall führt die Abweichung zu einer Schwächung des Unionsrechts, da weit mehr Möglichkeiten geschaffen werden, um unionswidrige Maßnahmen zu rechtfertigen. Dies hat zur Konsequenz, dass es zu einem gewissen Verlust der Rechtssicherheit kommt – ein zentraler Grundsatz des Unionsrechts –, vor allem weil teilweise noch nicht vorhersehbar ist, in welchen Bereichen des Steuerrechts eine direkte Diskriminierung auch aufgrund zwingender Allgemeininteressen gerechtfertigt sein kann.

Im hier besprochenen Fall folgte der EuGH den Ausführungen des Generalanwaltes und judizierte einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Durch die gesetzliche Regelung sei es zu einem Nachteil für die ansässige Gesellschaft gekommen, da diese Regelung nicht angewandt wird, wenn die Muttergesellschaft eine Tochter im Vereinigten Königreich hat. Diese benachteiligende Regelung stellt direkt auf den Sitz des Unternehmens ab, sodass es sich aufgrund der Regelung, dass der Sitz einer Staatsbürgerschaft gleichzusetzen sei, in diesem Fall um eine direkte Diskriminierung handelte.⁷³

Demzufolge kam es zu der Frage, ob eine Rechtfertigung möglich ist. Die Bekämpfung von Steuerflucht und Steuermisbrauch stellt einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses dar und kann somit eine Beschränkung der Grundfreiheiten bewirken.⁷⁴ Dieser Fall stellt folglich eines jener Judikate dar, in denen der EuGH eine direkte Diskriminierung der Niederlassungsfreiheit aus Gründen des Allgemeininteresses zuließ. Er schwächte diese Aussage zwar ab, indem er sehr enge Grenzen setzte, nichtsdestotrotz markiert die Entscheidung einen Einschnitt in seiner Grundfreiheiten-Rechtsprechung.

In diesem Fall brachten die Regierungen von Dänemark, Deutschland, Frankreich, Portugal, Schweden, Finnland und dem Vereinigten Königreich ein, dass solche Regeln deshalb bestünden, um eine gewisse Form der Steuerhinterziehung zu vermeiden. Vor allem wenn es sich um Konstrukte handle, die einzig deshalb gewählt werden, um künstliche Gewinne in Niedrigsteu-erländer zu transferieren.⁷⁵ Hierbei ist zu beachten, dass die Rechtssache vor der Osterweiterung

⁷² Vgl. GA Léger, Schlussanträge (02.05.2006) zu C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 64.

⁷³ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 45.

⁷⁴ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 47.

⁷⁵ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 48.

judiziert wurde. 7 von 15 MS wiesen damals solche oder ähnliche Regelungen auf und schlossen sich deshalb auch dem Verfahren an; höchstwahrscheinlich einer der Gründe dafür, dass der EuGH seine sonst so strenge Judikatur im Bereich der Grundfreiheiten etwas lockerte. Aus diesem Grund hat er meiner Meinung nach auch Sachverhaltskonstellationen genannt, in denen eine gesetzliche Beschränkung nicht möglich ist.

So judizierte er: „Die Notwendigkeit, einen Steuerausfall zu vermeiden, gehört weder zu den in Artikel 46 Absatz 1 EG genannten Gründen noch zu den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die eine Beschränkung einer vom Vertrag eingeräumten Freiheit rechtfertigen können.“⁷⁶

Ebenfalls darf die Tatsache, dass ein Unternehmen in einem anderen MS eine Zweigniederlassung eröffnet, nicht alleine als Indiz für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung gewertet werden und somit auch kein Rechtfertigungsgrund für einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit sein. Jedoch kann dieser dann gerechtfertigt sein, wenn er „sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats zu entgehen.“⁷⁷

Wesentlich für den EuGH war, dass die Ziele, die die Niederlassungsfreiheit verfolgt, zu berücksichtigen sind. Diese sehen in erster Linie vor, dass es den Staatsangehörigen anderer MS ermöglicht wird, eine Zweigniederlassung zu gründen, um dann dort ihren Tätigkeiten nachgehen zu können. Dadurch soll „eine gegenseitige wirtschaftliche und soziale Durchdringung auf dem Gebiet der selbständigen Erwerbstätigkeit innerhalb der Gemeinschaft“⁷⁸ erfolgen. Dies soll dadurch erreicht werden, dass Staatsangehörige anderer MS am Wirtschaftsleben teilnehmen können. Würde man diese Argumentation jedoch bis zum Ende durchdenken, dann hätte man bereits den Verstoß gegen eine Grundfreiheit in diesem Bereich verneinen müssen. Dass man dies nicht gemacht hat, war meiner Ansicht nach ein weiterer Grund, warum in diesem Fall die Rechtfertigungsmöglichkeiten im Bereich der direkten Diskriminierung zum Teil weiter ausgestaltet worden sind. Wobei es hier ratsam ist, Schein und Sein klar auseinanderzuhalten, denn in der Beantwortung der in den Rechtssachen judizierten Rechtsfragen, ob diese nun Allgemeininteressen berühren oder nicht, war der EuGH eher streng, was die Ausweitung der Rechtfertigungsmöglichkeiten de facto wesentlich verringert hat.

Die Rechtsprechung des EuGH legte fest, dass Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit durch Rechtfertigung nur dann möglich sind, wenn sie vorgenommen werden, um

⁷⁶ EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 49.

⁷⁷ EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 50f.

⁷⁸ EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 53.

„Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“⁷⁹

Darunter fallen Praktiken, wie sie in der vorliegenden Rechtssache genannt sind, also Gesellschaften, die nur deshalb gegründet wurden, um Steuern im Ursprungsland zu sparen, und gleichzeitig keine richtige Betriebsstruktur aufweisen. Ein weiteres Beispiel wäre die Rs. Marks & Spencer, bei der es darum ging, dass Verluste innerhalb eines Konzerns immer an Unternehmen in den Staaten weitergeleitet wurden, in denen die größte Steuerlast auf Gewinne bestand, da auch der Wert der Verluste in diesen Staaten am höchsten war.⁸⁰

Nachdem der EuGH entschieden hatte, dass Praktiken wie im Fall Cadbury Schweppes gegen Allgemeininteressen verstießen, prüfte er die Verhältnismäßigkeit wie folgt: Die Vorschrift des UK, die dazu führt, dass Gesellschaften, die in MS ansässig sind, in denen es nur einen sehr geringen Steuersatz gibt, diesen bei Besteuerung ihrer Gewinne auf den nationalen Steuersatz des UK angerechnet bekommen, wodurch es zu keiner Befreiung aufgrund des Unionsrechts kommt, ist geeignet, um Praktiken zu vermeiden, die ihrerseits dazu geeignet sind, Steuern zu hinterziehen.

Der Aspekt der Erforderlichkeit beschäftigt sich mit der Frage, ob es kein gelinderes Mittel gäbe, um Missbrauch erfolgreich zu bekämpfen. Hier weist der EuGH darauf hin, dass die britische Regierung Regelungen geschaffen hat, die dazu führen, dass nicht alle ausländisch beherrschten Gesellschaften das Recht verlieren, steuerfrei auszuschütten, sondern nur jene, die die von der Regelung genannten Voraussetzungen nicht erfüllen. Hierzu regelte der Gesetzgeber eine verpflichtende Einzelfallprüfung, die voraussetzen sollte, dass der Rechtsschutz des/der Einzelnen und die Möglichkeit zur Äußerung im Verfahren für das Unternehmen gegeben waren. Demnach wurde das gelindere Mittel gewählt und die Regelung war erforderlich.⁸¹

Im dritten Schritt prüfte der EuGH die Verhältnismäßigkeit im engeren Sinn und wog die beeinträchtigten Rechtsgüter gegeneinander ab. Dies führte dazu, dass Gesellschaften, die aus wirtschaftlichen – und nicht nur aus rein steuerrechtlichen – Gründen ihren Sitz ändern, keinen diskriminierenden Regelungen unterliegen dürfen. Somit muss ein Unternehmen⁸², um in den Genuss des Unionsrechts zu kommen, objektive Kriterien erfüllen, die darauf hinweisen, dass es dort, wo es seinen Sitz begründet, auch wirtschaftlich tätig wird. Zu beachten sind hierbei

⁷⁹ EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 55.

⁸⁰ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 56.

⁸¹ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 64.

⁸² Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 64f.

z. B. Geschäftsräumlichkeiten, Personal und woher die Ausrüstungsgegenstände bezogen werden. Diese Liste an objektiven Voraussetzungen wurde nach der Rechtsprechung Cadbury Schweppes in den darauffolgenden Jahren immer weiter ausgeweitet. Führt jedoch die Prüfung der objektiven Kriterien dazu, dass die Ansiedelung der Gesellschaft nur eine fiktive ist, bei der keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit im Hoheitsgebiet entfaltet wird, dann sieht der EuGH dies als eine rein künstliche Gestaltung an. Dies liegt vor allem dann vor, wenn die Tochter eine Briefkastenfirma bzw. eine Strohfirma ist.⁸³

Für den Fall, dass die nationale Regelung genau so auszulegen ist, dass sie versucht, Konstrukte zu verhindern, die aufgrund von Dividendenauszahlungen an Briefkastenfirmen entstehen und als missbräuchlich anzusehen sind, sind diese rechtlichen Normen mit den Grundfreiheiten vereinbar. Sollte dies hingegen nicht der Fall sein, sind sie mit ihnen nicht vereinbar.⁸⁴

Die daraus resultierende Definition des Missbrauchsbegriffs wurde daraufhin für die MTRL übernommen. Aus demselben Grund verlagerte sich jedoch auch die Weiterentwicklung des Begriffes: Wo zuerst Verstöße gegen die Grundfreiheiten zentral waren, als es keine oder kaum Richtlinien gab, erfolgt die weitere Entwicklung nun in der Rechtsprechung zu den einzelnen Richtlinien wie eben der MTRL. Die Rechtsprechung zur MTRL im Bereich des sich fortentwickelnden Missbrauchsbegriffs wird aber auch gegen Verstöße der Grundfreiheiten zur Anwendung kommen. In dieser Richtung hat auch der EuGH zur MTRL entschieden, dass Beteiligungskonstruktionen, die nur oder überwiegend dem Zweck dienen, von den in der Richtlinie vorgesehenen Steuervergünstigungen zu profitieren, eine Form von Missbrauch darstellen können.⁸⁵

Ihren bisherigen Abschluss findet sie in der Rechtsprechung T Danmark, die aus mehreren Gründen noch genauer vorgestellt werden wird.

⁸³ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 68–70.

⁸⁴ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 73f.

⁸⁵ Vgl. EuGH 17.10.1996, *Denkavit Internationaal u. a. / Bundesamt für Finanzen* (C-283/94, C-291/94 und C-292/94, ECLI:EU:C:1996:387, Rn. 31) sowie das Urteil vom 20.12.2017, C-504/16, C-613/16, *Deister Holding*, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 73.

7 Missbrauchsbegriff

Der Missbrauchsbegriff des EuGH ist komplex und vielschichtig. *So spricht er vom Verbot einer mißbräuchlichen oder betrügerischen Berufung auf Gemeinschaftsrecht, vom Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis, vom allgemeinen Grundsatz des Rechtsmissbrauchs, vom Grundsatz des Verbotes missbräuchlicher Praktiken, vom Missbrauchsverbot, oder von missbräuchlichen Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern.*⁸⁶

Eine genauere Definition des Missbrauchsbegriffes, im Bereich der direkten Steuern, entstand wie oben bereits erläutert in der Rechtssache Cadbury Schweppes, in der es zu einer Grundsatzrechtsprechung des EuGH im Bereich der direkten Steuern kam. Der EuGH führte aus, dass *„das spezifische Ziel der Beschränkung die Verhinderung von Verhaltensweisen ist, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, die Steuer zu umgehen, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist.“*⁸⁷ Jegliches Handeln, das diese Kriterien erfüllt, fällt unter den Missbrauchsbegriff des EuGH.

Weiters judizierte der EuGH, dass bei einem Missbrauchsfall zwingende Gründe des Allgemeininteresses vorliegen und dass diese im Steuerrecht eine Rechtfertigung sowohl bei direkter als auch bei indirekter Diskriminierung darstellen (Egiom und Enka sowie Deister Holding).⁸⁸ Dies sei ein klarer Verstoß gegen den AEUV, der Gerichtshof umgeht dies jedoch, indem er in seinen Urteilen keine Klassifizierung vornimmt und somit nicht aussagt, ob es sich um eine direkte oder indirekte Diskriminierung handelt. Er prüft lediglich, ob ein Missbrauch vorliegt.

Zu Beginn der diesbezüglichen Rechtsprechung verlangte der EuGH noch, dass der Hauptzweck in der Steuerhinterziehung und somit im Missbrauch liegen müsste, in der Rs. Deister weitete er diese Ansicht schon insofern aus, als die künstliche Gestaltung auch dann vorlag, wenn der Steuervorteil nicht der einzige Grund für die Verlegung des Sitzes war, sondern einer ihrer Hauptzwecke. Fraglich ist hierbei, wie viele Hauptzwecke es geben kann: Wie definiert man einen Hauptzweck? Darauf hat der EuGH noch keine Antwort gegeben. Ein Hauptzweck sollte ein Zweck sein, der zumindest 90 % der Entscheidung ausmacht. Kann es dann überhaupt mehrere Hauptzwecke geben? Hier widerspricht der EuGH seiner eigenen Rechtsprechung, die in einem steuerlichen Vorteil keinen unerlaubten Grund fand, um Vorteile des Unionsrechts zu verweigern.⁸⁹

⁸⁶ Geringer, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz, S. 26.

⁸⁷ GA Kokott, Schlussanträge (01.03.2018) zu C-116/16, T Danmark, ECLI:EU:C:2018:144, Rn. 51.

⁸⁸ Vgl. Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 315.

⁸⁹ Vgl. EuGH 20.12.2017, C-504/16, Deister Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 73.

Der EuGH nimmt weiterhin an, dass „*der Steuerpflichtige bei einer Wahlmöglichkeit zwischen zwei Möglichkeiten nicht verpflichtet*“ ist, „*diejenige zu wählen, die die höhere Steuerzahlung nach sich zieht, sondern er hat vielmehr das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.*“⁹⁰

Es darf nur nicht sein einziger oder der überwiegende Grund sein.

7.1 Subjektive und objektive Elemente des Missbrauchsbegriffs

Weiters wird vom EuGH judiziert, dass für die Verwehrung von Rechten aus der Richtlinie sowohl ein subjektives als auch ein objektives Element benötigt wird.

Das objektive Element verlangt, dass es sich bei der Gestaltung um eine rein künstliche handelt, die also nur auf dem Papier besteht, oder um eine Transaktion, die jeder wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität entbehrt.⁹¹ Das subjektive Element manifestiert sich in der Absicht, sich einen unionsrechtlichen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen willkürlich geschaffen wurden. Die Motive, die den Steuerpflichtigen zur Gründung der Gesellschaft veranlasst haben, sind jedoch irrelevant: „*[S]ie haben in einer an objektiven Kriterien ausgerichteten Missbrauchsformel keinen Platz.*“⁹²

Ob ein Missbrauch vorliegt, bleibt eine Einzelfallentscheidung und ist immer wieder neu zu prüfen. Somit sind zur Feststellung der unangemessenen Gestaltung sämtliche Umstände und Fakten immer einzelfallbezogen zu berücksichtigen.⁹³

7.1.1 Reale wirtschaftliche Tätigkeit

Reale wirtschaftliche Tätigkeit fehlt dann, wenn die unten aufgelisteten Merkmale nicht gegeben sind, wobei zu beachten ist, dass diese Voraussetzungen nicht alle vorliegen müssen. Es handelt sich hierbei nur um Indizien, die für oder gegen eine wirtschaftliche Tätigkeit sprechen und anzeigen, ob es sich um ein rein künstliches Konstrukt handelt oder nicht⁹⁴:

- *Sitz der Geschäftsführung*
- *Bilanz*
- *Kostenstruktur*
- *tatsächliche Ausgaben*
- *Beschäftigte*

⁹⁰ EuGH 17.12.2015, C-419/14, *Web Mind Licenses*, ECLI:EU:C:2015:832, Rn. 42.

⁹¹ Vgl. GA Kokott, Schlussanträge (01.03.2018) zu C-116/16, *T Danmark*, Rn. 50–52.

⁹² Bieber, Cadbury Schweppes: Dem Missbrauch auf der Spur, in: taxlex 2006, S. 702.

⁹³ Vgl. Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 325.

⁹⁴ Vgl. Bieber, Cadbury Schweppes, S. 702.

- *Geschäftsräume*
- *Ausstattung der betreffenden Gesellschaft*⁹⁵

Neben diesen Kriterien, die der EuGH in seiner Rechtsprechung entwickelt hat, judizierte er auch im Bereich von Einzelfragen. Er stellte z. B. klar, dass die Tatsache, dass eine Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar durch Personen beherrscht wird, die in Drittstaaten ansässig sind, für sich allein kein Indiz für eine missbräuchliche Praxis sei, die darauf abzielt, sich die Quellensteuer zu ersparen (*Egiom und Enka*).⁹⁶

Ebenfalls sollte der Gerichtshof beachten, dass eine Gesellschaft, deren einzige Aufgabe es ist, Wirtschaftsgüter zu verwalten, nicht von vornherein eine künstliche Konstruktion ist, die deshalb jeder wirtschaftlichen Realität entbehrt – das würde auf alle vermögensverwaltenden Gesellschaften zutreffen.

Dazu Kokott: „*Wenn tatsächlich eine wirksame Gründung vorliegt, die Gesellschaft tatsächlich unter ihrem Sitz erreichbar ist und über die entsprechenden Sach- und Personalmittel vor Ort verfügt, um ihren Zweck zu erfüllen, dann kann nicht von einer jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktion gesprochen werden.*“⁹⁷

Des Weiteren hat der EuGH ausgesprochen, dass ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit vorliegt, was zu einer sehr weiten Auslegung der Niederlassungsfreiheit führt. Wie Generalanwalt Philippe Léger in seinem Schlussantrag festgehalten hat, war vor der Rechtssache *Cadbury Schweppes* die Steuersouveränität der Staaten um vieles größer, als sie es im Jahr 2016 ist. Vor der Wirtschaftskrise gab es in den Staaten zwar einen weit ausgeprägteren Gemeinschaftsgeist, jedoch regten sich schon damals in vielen Staaten Widerworte dahingehend, dass die Union, und hier vor allem der Gerichtshof, weit über ihre Kompetenz hinaus handle, jedoch wurde die Rechtsprechung durch Rechtsanwendung von den MS angenommen. Diese Art der steuerrechtlichen Harmonisierung wurde bereits im Einführungskapitel genauer beschrieben.

Im Urteil *Marks & Spencer* hat der Gerichtshof die Bekämpfung von Steuermisbrauch als Rechtfertigungsgrund angesehen. Hierbei ging es darum, dass Verluste aus Tochtergesellschaften nicht zur Gänze den Gewinnen der Mutter zugerechnet werden konnten. Dies kann deshalb zu Missbrauch führen, weil die Gesellschaften im Konzern ihre Verluste dorthin verlagern, wo auf Gewinne die meiste Steuer zu leisten wäre, weil dort auch der steuerliche Verlust am wertvollsten ist. Aus diesem Grund sah der Gerichtshof Regelungen zur Verhinderung solcher

⁹⁵ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T-Danmark*, Rn. 104.

⁹⁶ Vgl. EuGH 07.09.2017, C-6/16, *Egiom und Enka*, Rn. 27ff.

⁹⁷ GA Kokott, Schlussanträge (01.03.2018) zu C-116/16, *T Danmark*, Rn. 55.

Konstrukte als gerechtfertigt an und sprach aus, dass die Grundfreiheiten es den Mitgliedstaaten nicht ermöglichen sollen, ihre Gewinne und Verluste nach Belieben zu verschieben und dadurch Steuervorteile zu lukrieren.⁹⁸

⁹⁸ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 10.

8 Rechtssache Egiom und Enka, C-6/16

8.1 Sachverhalt



Die Egiom schüttete in den Jahren 2005 und 2006 an die Egiom aus. Die französische Steuerbehörde forderte Quellensteuer für diese Transaktion, da die Egiom aufgrund ihrer Konzernstruktur von einem Unternehmen aus einem Drittstaat kontrolliert wird. Die französische Regelung verlangte, dass ein Unternehmen, das die Steuervorteile in Anspruch nehmen wollte, beweisen musste, dass das wesentliche Ziel dieser Beteiligungskette nicht die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung war (Vgl. EuGH, C-6/16, Egiom und Enka, Rn. 8–11.)

8.2 Rechtliche Beurteilung

Auch hier bestätigte der EuGH seine ständige Rechtsprechung im Bereich der Anwendung von Primär- und Sekundärrecht. Nur wenn Sekundärrecht auf Unionsebene abschließend harmonisiert wurde, ist auch nach diesem abschließend zu bewerten und muss Primärrecht nicht angewandt werden. Das war hier jedoch nicht der Fall, sodass das französische Gericht bei seiner Auslegung sowohl die Richtlinie als auch das Primärrecht anwenden musste.⁹⁹

Außerdem judizierte der Gerichtshof, dass Bestimmungen, die die Richtlinie einschränken, eng auszulegen sind.¹⁰⁰ Eine allgemeine Vermutung allein reicht nicht, um das Vorliegen von Steuerrückführung annehmen zu können. Deshalb darf sich das nationale Gericht nicht darauf beschränken, allgemeine Kriterien anzuwenden, vielmehr muss jeder Vorgang individuell geprüft werden.¹⁰¹

⁹⁹ Vgl. EuGH 07.09.2017, C-6/16, *Egiom und Enka*, Rn. 15f.

¹⁰⁰ Für ältere Judikatur dazu vgl. EuGH 25.09.2003, C-58/01, *Océ van der Grinten*, ECLI:EU:C:2003:495, Rn. 86.

¹⁰¹ Vgl. EuGH 07.09.2017, C-6/16, *Egiom und Enka*, Rn. 30–32.

Im vorliegenden Fall judizierte der EuGH, dass alleine die Tatsache, dass das Unternehmen von Anteilseigner:innen aus einem anderen Mitgliedstaat beherrscht wurde, nicht ausreicht, um Regelungen zu treffen, die diesem Unternehmen die Anwendung von Unionsrecht verweigern. Der Steuervorteil wurde somit nicht aufgrund von Missbrauch nicht gewährt, sondern weil die beherrschende Gesellschaft in einem Drittstaat ansässig war. Jedoch bedeutet die Kontrolle durch ein solches Unternehmen nicht, dass es sich um eine rein künstliche oder jede wirtschaftliche Realität vermissende Konstruktion handelt, die einzig deshalb existiert, um den Steuervorteil nutzen zu können.

In diesem Sinne müssen auch Gesellschaften, die durch Gesellschaften beherrscht werden, die in Drittstaaten ansässig sind, die Missbrauchsvoraussetzungen erfüllen, die der Gerichtshof in der Rechtssache Cadbury Schweppes und anderen Entscheidungen erarbeitet hat. Es geht aus keiner Vorschrift der MTRL hervor, dass die Anteilseigner:innen einer in der Union ansässigen Gesellschaft nicht in einem Drittstaat ansässig sein dürfen, somit kann dies weder unmittelbar noch mittelbar einen Verstoß darstellen¹⁰². Deshalb kann lediglich aus diesem Grund die Anwendung der Vorteile der MTRL nicht verweigert werden.¹⁰³ Der EuGH hob ähnliche Regelungen anderer MS ebenfalls auf, wie z. B. § 50d dEStG in Deutschland.

8.3 Beweislastumkehr

Auch in diesem Fall entschied der EuGH, dass es nicht die Aufgabe der Gesellschaft sei, nachzuweisen, dass ihr Hauptzweck nicht die Befreiung von Steuern ist, wenn der einzige Grund für ein Verfahren die Art der Gesellschafterstruktur ist und nicht, dass es einen Anfangsverdacht oder konkrete Indizien für einen Missbrauch gibt.¹⁰⁴

Fraglich ist jedoch, welche Umstände nachgewiesen werden müssen, um einen Anfangsverdacht zu begründen, dies gilt sowohl für die Mutter-Tochter-Richtlinie als auch für die Niederlassungsfreiheit.¹⁰⁵ Generalanwältin Kokott ist der Ansicht, „*dass ein Anfangsverdacht dann angenommen werden kann, wenn eine Gesellschaft nur zum Schein in einem MS gegründet wird.*“¹⁰⁶

Der EuGH hat eine mögliche Regelung in diesem Bereich nicht komplett verneint, also kann ein Eingriff in die Niederlassungsfreiheit durchaus durch einen Missbrauchstatbestand

¹⁰² Blum/Spies, Die unionsrechtliche Missbrauchsdoktrin: Die Rechtssache Egiom und ihre Auswirkungen auf Österreich, in: SWI 2017, S. 580.

¹⁰³ Vgl. EuGH 07.09.2017, C-6/16, *Egiom und Enka*, Rn. 35–38.

¹⁰⁴ Vgl. EuGH 07.09.2017, C-6/16, *Egiom und Enka*, Rn. 37f.

¹⁰⁵ Vgl. Korneev, Gegenbeweis in typisierten Missbrauchsfällen: Steuerbefreiung von Dividendenzahlungen an ausländische Muttergesellschaft, in: EWS 2017, S. 322.

¹⁰⁶ GA Kokott, Schlussanträge (19.01.2017) zu C-6/16, *Egiom und Enka*, ECLI:EU:C:2017:34, Rn. 56.

gerechtfertigt sein. Allerdings darf es zu keiner generellen Vorverurteilung ohne die Möglichkeit, Gegenbeweise einzubringen, kommen.

Darüber hinaus hat der EuGH ausgesprochen, dass eine generelle Missbrauchsvermutung auch dann unionsrechtswidrig sein kann, wenn sie den Gegenbeweis zulässt. Es scheint so, als weise der Gerichtshof die Beweislast den nationalen Behörden zu.¹⁰⁷

„Fraglich ist nicht nur, was als Indiz oder Anfangsbeweis genügt, sondern insb., ob auch detailliertere gesetzliche Vermutungen diesem Kriterium gerecht werden könnten. Mit anderen Worten: Steht es dem Gesetzgeber weiterhin frei, Missbrauchsvermutungen aufzustellen, solange diese hinreichend genau definiert, begründet und widerlegbar sind; oder steht die vom EuGH im vorliegenden Urteil geforderte strenge Einzelfallbetrachtung dem grundsätzlich entgegen?“¹⁰⁸

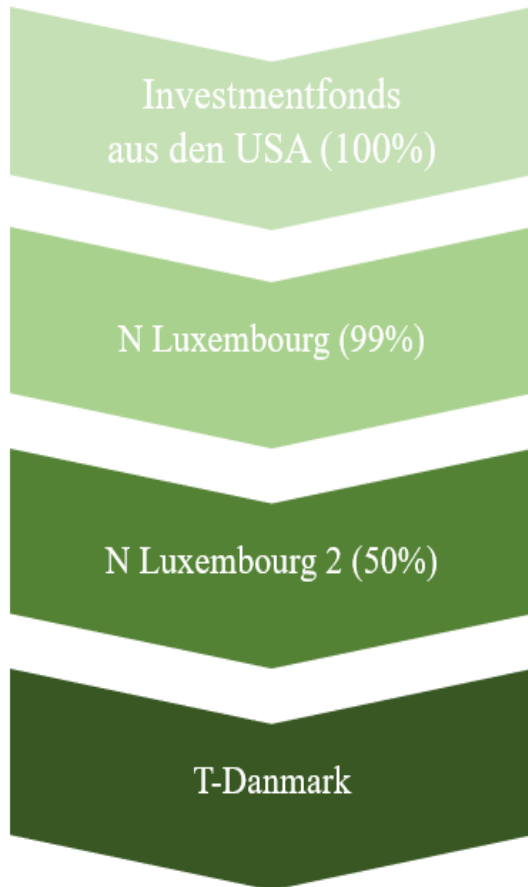
Der EuGH geht jedoch in dieser Entscheidung auch von einer notwendigen Einzelfallprüfung aus, weshalb nicht anzunehmen ist, dass dieses Urteil der strengen Einzelfallbetrachtung entgegensteht.

¹⁰⁷ Vgl. Blum/Spies, Die unionsrechtliche Missbrauchsdoctrin, S. 579.

¹⁰⁸ Blum/Spies, Die unionsrechtliche Missbrauchsdoctrin, S. 580.

9 Rechtssache T Danmark, C-116/16

9.1 Sachverhalt



Fünf Investmentfonds kauften 50 % der T Danmark, eines der größten Dienstleistungsanbieter in Dänemark. Von den fünf Investmentfonds war keiner in einem Mitgliedstaat ansässig. Um steuersparend ausschütten zu können, gründeten sie eine Gesellschaft in Luxemburg, die N Luxembourg 2, diese erwarb 50 % der Anteile an der T Danmark. In den beiden darauffolgenden Jahren wurden jährlich Dividenden ausgeschüttet, im ersten Jahr 1,8 Mrd. Kronen (241 Mio. Euro), im zweiten Jahr 6 Mrd. Kronen (805 Mio. Euro). Laut Auskunft handelte es sich bei der N Luxembourg 2 um eine selbstständige Einheit mit eigener Geschäftsleitung, die in ihren Entscheidungen autonom sei. Die Dividenden sollten an den Investmentfonds weitergeleitet werden. Die dänische Finanzbehörde wollte diesen Vorgang besteuern, weil die beiden luxemburgischen Unter-

nehmen diese nur an den Investmentfonds weiterleiteten und somit selbst nicht über das Vermögen verfügen konnten.

9.2 Rechtliche Beurteilung

Bis 2015 gab es im Bereich des Missbrauchs in Dänemark keine festgeschriebene Norm zur Bekämpfung von Missbrauch im Steuerrecht, jedoch wurden Entscheidungen nach der sogenannten Realitätsdoktrin, die von nationalen Gerichten entwickelt wurde, zur ständigen Rechtsprechung. Diese Doktrin versuchte Steuerhinterziehung zu verhindern. Aus der Realitätsdoktrin entstand der Grundsatz des „*eigentlichen Beziehers der Einkünfte*“, dieser leitet sich weiter von § 4 der dänischen Abgabenordnung ab. Der Grundsatz soll sicherstellen, dass Einkünfte dort besteuert werden, wo sie tatsächlich anfallen. Fraglich war, ob dieser allgemeine

Rechtsgrundsatz tatsächlich als Missbrauchsregel im Sinne des Art 1 Abs 2 MTRL angesehen werden konnte.¹⁰⁹

Die T Danmark argumentierte, dass das Königreich Dänemark gemäß Art 1 Abs 2 der MTRL Normen hätte erlassen müssen, um sich auch auf die Regelung stützen zu können. Allgemeine Rechtsgrundsätze oder Doktrinen würden nicht unter den Begriff der Regelungen in der Richtlinie fallen. Aus diesem Grund stünde der T Danmark eine steuerfreie Ausschüttung zu. Hierzu ist noch zu ergänzen, dass sich die dänische Rechtsprechung selbst uneins über die Auslegung der Richtlinie war und die nationalen erstinstanzlichen Gerichte der Argumentation der T Danmark folgten.¹¹⁰

Aufgrund der zentralen Fragestellung entschied man sich beim EuGH, dass diese mit einer weiteren ähnlichen Rechtssache gemeinsam in der großen Kammer verhandelt werden solle. Urteile, die durch die große Kammer gesprochen werden, werden – wie gesagt – auch Leitscheidungen genannt und besitzen ähnlich denen des österreichischen VwGH in einem verstärkten Senat, besondere Relevanz und somit ein höheres Gewicht gegenüber Entscheidungen, die in kleineren Zusammensetzungen getroffen werden.

Für den EuGH ergaben sich nach der Vorlage mehrere Fragen:

1. *„Kann sich ein Mitgliedstaat nur dann auf Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 90/435, der die Anwendung einzelstaatlicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen betrifft, berufen, wenn er eine spezifische einzelstaatliche Bestimmung zur Umsetzung von Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie erlassen hat oder wenn das nationale Recht allgemeine Bestimmungen oder Grundsätze zu Steuerhinterziehungen und Missbräuchen enthält, die im Einklang mit Art. 1 Abs. 2 ausgelegt werden können?“*¹¹¹ Sind also Durchleitungseinheiten als missbräuchlich anzusehen, obwohl wirtschaftliche Strukturen gegeben sind, die sonst für die Anwendung der MTRL sprechen würden?
2. *„Ist eine Bestimmung in einem dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten Doppelbesteuerungsabkommen zwischen zwei Mitgliedstaaten, nach der die Besteuerung der ausgeschütteten Dividenden davon abhängt, ob der Bezieher Nutzungsberechtigter dieser Dividenden ist, eine solche vertragliche Bestimmung zur Missbrauchsbekämpfung, die unter Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie fällt?“*¹¹²

¹⁰⁹ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 31–33.

¹¹⁰ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 40–48.

¹¹¹ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 48/1a.

¹¹² EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 48/2.

3. Wer legt den Begriff „Nutzungsberechtigter“ aus, wenn dieser in einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verwendet wird, und ist bei der Begriffsbestimmung relevant, dass der Empfänger verpflichtet ist, die Dividenden an jemand anderes weiterzuleiten?¹¹³
4. Handelt es sich noch immer um Missbrauch, wenn mit einem der Länder, durch die das Geld geschleust wird, ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, wodurch es ebenfalls zu keiner Besteuerung gekommen wäre?
5. Wer trägt die Beweislast?
6. Gibt es keine Befreiung durch die Richtlinie, ist dann die Niederlassungsfreiheit oder die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt? Und wenn ja, gibt es einen Rechtfertigungsgrund, der hier einschlägig wäre, wie die Bekämpfung von Missbrauch?¹¹⁴

9.3 Grundsätze des nationalen Rechts als Bestimmung gem. Art 1 Abs 2 MTRL

Zu Frage 1:

Hierbei unterscheidet der Gerichtshof zwei Ebenen: zum einen, ob die allgemeinen Rechtsgrundsätze als Regelung gemäß Art 1 Abs 2 MTRL Anwendung finden können, zum anderen, ob es dieser Anwendung überhaupt bedarf, da es zugleich den allgemeinen Rechtsgrundsatz gibt, dass aufgrund von betrügerischem oder missbräuchlichem Handeln der Genuss von unionsrechtlichen Vorteilen ausgeschlossen ist.

9.4 Allgemeine Bestimmungen und Judikatur des Mitgliedstaates

Wenn man sich näher mit allgemeinen Grundsätzen des nationalen Rechts auseinandersetzt, wird man im kontinentaleuropäischen Raum meist mit dem Grundsatz der Gewaltenteilung konfrontiert sein. Gesetzgebung und Gerichtsbarkeit sind in diesen Staaten voneinander getrennt, sodass die Gerichtsbarkeit grundsätzlich ihrer Funktion der Rechtsauslegung nachzukommen hat, eine rechterzeugende Kompetenz jedoch nicht innehat. Weiters würde ein zu umtriebiger nationales Gericht, das zum Teil rechtsetzend tätig werden würde, dem Prinzip der Rechtssicherheit widersprechen, da genau solche Regelungen für Unternehmer:innen aus anderen Mitgliedstaaten schwerer einzuordnen sind.

¹¹³ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 48/4a–d.

¹¹⁴ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 48/6–9.

Jedoch hat der EuGH schon des Öfteren entschieden, dass mit dem Substitut der richtlinienkonformen Auslegung jede innerstaatliche Regelung „*im Lichte des Wortlautes und der Zielsetzung der Richtlinie auszulegen ist*“.¹¹⁵

Nach dem Unionsrecht kann jede – also auch jede innerstaatliche – Regelung zur Auslegung von Unionsrecht angewandt werden. Hierbei ist zu beachten, dass nicht der Wortlaut die Grenze der Auslegung ist, sondern die aus dem nationalen Recht erarbeiteten Auslegungsmethoden der angewandten Regelung. Dies wird im Bereich des Steuerrechts vielleicht keine große Rolle spielen, weil es als Teil des Verwaltungsrechts oft nur geringen Auslegungsmöglichkeiten unterworfen ist. In gewissen Fällen kann es aber durchaus von Belang sein, vor allem im Fusionsrecht, das Wirtschaftsprivatrecht darstellt.

Aus diesem Grund kann das dänische Gericht auch allgemeine Rechtsgrundsätze oder andere Vorschriften heranziehen, die regeln, dass Rechtsmissbrauch, in unserem spezifischen Fall die Steuerhinterziehung, verboten ist, solange die herangezogene Regelung nicht gegen Unionsrecht verstößt.¹¹⁶ Somit wird mithilfe der richtlinienkonformen Auslegung ermöglicht, dass jegliche Regelung, die der MS im nationalen Recht anwendet, also auch Judikatur und allgemeine Rechtsgrundsätze, für die Ziele und den Zweck der Richtlinie eingesetzt werden können. Da die Richtlinie in den Erwägungsgründen die Verhinderung von Steuermissbrauch als Ziel nennt und Art 1 Abs 2 MTRL dies auch ermöglicht, sind allgemeine nationale Rechtsgrundsätze auch Regelungen im Sinne der MTRL.¹¹⁷

Gäbe es jedoch keine nationale Regelung, so könnten die MS sich bei fehlenden Normen nicht direkt auf Art 1 Abs 2 MTRL berufen, denn das würde bedeuten, dass dieser nicht umgesetzt wurde. Richtlinien sind aber umsetzungspflichtig und binden nur den Staat, der zur Umsetzung verpflichtet ist, nicht aber Einzelne. Hier jedoch erfolgt keine Bezugnahme auf die Richtlinie, sondern nur auf das Recht, nationale Regelungen, die es bereits gibt, im Sinne der Richtlinie anzuwenden. Dies hat der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung bejaht und in der Rs. T Danmark auch speziell für allgemeine Rechtsgrundsätze noch einmal ausgesprochen.¹¹⁸

9.5 Verbot des Rechtsmissbrauchs auf Unionsebene

Der EuGH sprach erneut aus, „*dass die Berufung auf das Unionsrecht, um Vorgänge zu schützen, die nur den Zweck haben, durch betrügerisches oder missbräuchliches Handeln in den Genuss von Unionsrecht zu kommen, verboten sind.*“¹¹⁹ Bei diesem Ausspruch handelt es sich

¹¹⁵ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 88.

¹¹⁶ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 86–89.

¹¹⁷ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 84–89.

¹¹⁸ Vgl. GA Kokott, Schlussanträge (01.03.2018) zu C-116/16, *T Danmark*, Rn. 99.

¹¹⁹ EuGH 21.02.2006, C-255/02, *Halifax* u.a., ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 24.

um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, der aufgrund seines primärrechtlichen Ranges sowohl Geltungs- als auch Anwendungsvorrang genießt.¹²⁰ Aus diesem Grund kann der allgemeine Rechtsgrundsatz einem bzw. einer Steuerpflichtigen entgegengehalten werden, wenn er oder sie sich auf die MTRL beruft – dies gilt auch dann, wenn es im MS keine nationale Regelung gegen den Missbrauch gibt. In unserem Fall könnte sich die dänische Steuerbehörde schon alleine mit der Bezugnahme auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz darauf stützen, dass dem Kläger die Vorteile der MTRL nicht gewährt werden.

Einzelne Regelungen in Richtlinien können nicht den allgemeinen Rechtsgrundsätzen widersprechen, weil diese Teil des Primärrechts sind. Dies gilt auch für die MTRL, wenn in Art 1 Abs 2 Folgendes normiert wird: *„Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen.“*¹²¹ Nach dem EuGH kann diese Bestimmung niemals so angewendet werden, dass dadurch ein allgemeiner unionsrechtlicher Rechtsgrundsatz nicht zur Anwendung kommt.¹²² In einer etwas später im Urteil stehenden Erklärung hat der Gerichtshof de facto festgehalten, dass der nationale Gesetzgeber verpflichtet ist, die MTRL einzuhalten und somit die Anwendung der MTRL zu verweigern, unabhängig davon, ob es eine nationale Regelung gibt oder nicht, wenn ein Fall des Verbots des Rechtsmissbrauchs vorliegt.¹²³

Der EuGH schreibt wie folgt:

*„Dieser allgemeine Grundsatz ist zwingend. Die Anwendung der Unionsvorschriften kann nicht so weit reichen, dass Vorgänge geschützt werden, die zu dem Zweck durchgeführt werden, betrügerisch oder missbräuchlich in den Genuss von im Unionsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen.“*¹²⁴

*„Aus dem allgemeinen Grundsatz, dass man sich nicht betrügerisch oder missbräuchlich auf das Unionsrecht berufen kann, folgt, dass ein Mitgliedstaat die Anwendung von Vorschriften des Unionsrechts verweigern muss, wenn diese nicht geltend gemacht werden, um die Ziele der Vorschriften zu verwirklichen, sondern um in den Genuss eines im Unionsrecht vorgesehenen Vorteils zu gelangen, obwohl die entsprechenden Voraussetzungen lediglich formal erfüllt sind.“*¹²⁵

¹²⁰ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 69–73.

¹²¹ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 75.

¹²² Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 75–77.

¹²³ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 82f.

¹²⁴ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 71. Vgl. in diesem Sinne auch die Urteile vom 05.07.2007, *Kofoed*, C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38, vom 22.11.2017, *Cussens u.a.*, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 27, und vom 11.07.2018, *Kommision/Belgien*, C-356/15, ECLI:EU:C:2018:555, Rn. 99.

¹²⁵ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 72.

Daraufhin unterscheidet er aber wie Kokott zwischen der Sachverhaltsebene und der Normebene. Für die Sachverhaltsebene muss die Anwendung des allgemeinen Rechtsgrundsatzes jederzeit gelten. Er beschreibt das folgendermaßen:

*„Das ist etwa der Fall, wenn die Erfüllung von Zollförmlichkeiten nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte erfolgt, sondern lediglich pro forma, um missbräuchlich Ausgleichsbeträge [...] oder Ausfuhrerstattungen [...] zu erlangen.“*¹²⁶

Damit sollen Konstrukten, die nur pro forma bestehen, die Vorteile des Unionsrechts verweigert werden.¹²⁷ Hierbei bleibt der EuGH, wenn er Beispiele angibt, immer auf Sachverhaltsebene und widerspricht ein weiteres Mal seiner eigenen ständigen Rechtsprechung, in der er die Zuständigkeit auf Sachverhaltsebene als Zuständigkeitsbereich der nationalen Gerichte nennt. Um die Aussagen abzuschwächen, entwickelte er eine Art Indizienkatalog, der Anhaltspunkte für Rechtsanwendende geben soll, wann der EuGH einen Missbrauch auf Sachverhaltsebene annehmen würde.¹²⁸

Die Sachverhaltsebene spiegelt die in der Cadbury-Schweppes-Rechtsprechung bereits genannten objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale. Diesbezüglich betont der Gerichtshof immer wieder, dass sich die *„Besteuerung auf einen realen wirtschaftlichen Vorgang beziehen muss.“*¹²⁹ Ob die reale wirtschaftliche Tätigkeit fehlt, ist nach der Schweppes- und der darauffolgenden Rechtsprechung zu beurteilen, relevante Kriterien sind folglich Bilanz, Geschäftsführung, Mitarbeiter, Kostenstruktur sowie das subjektive Element, also die Absicht, sich einen unionsrechtlichen Vorteil zu verschaffen, ohne dass die Voraussetzungen für einen solchen gegeben sind.¹³⁰

Im Fall T Danmark waren die Voraussetzungen erfüllt, sodass sowohl ausreichend subjektive als auch objektive Voraussetzungen gegeben waren, deshalb handelte es sich bei den Tochtergesellschaften der Cadbury Schweppes nicht um rein künstliche Konstrukte. Jedoch hat jenes Unternehmen, das die Dividenden ausgeschüttet bekommen hat, diese nicht für sich selbst verwendet, sondern sie augenblicklich an ein anderes Unternehmen in einem anderen Staat weitergeleitet.

¹²⁶ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 73.

¹²⁷ Vgl. Lang, EuGH zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht, in: SWK 13/2019, S. 614.

¹²⁸ Vgl. Lang, EuGH zum Rechtsmissbrauch, S. 616.

¹²⁹ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 109.

¹³⁰ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 97f.

9.6 Sind Durchleitungseinheiten missbräuchlich?

Zu Frage 4:

Die zentrale Rechtsfrage in einer solchen Konstellation ist, ob der Vorgang einer Durchleitung von Dividenden als missbräuchlich angesehen werden kann, vor allem dann, wenn das durchleitende Unternehmen aufgrund vertraglicher Vereinbarungen oder gesetzlicher Bestimmungen dazu verpflichtet ist, diese Dividenden weiterzuleiten. Weiters stellt sich die Frage, ob dann von Missbrauch ausgegangen werden kann, wenn es zwar keine Vereinbarung oder Verpflichtung zur Weiterleitung gibt, es dem Unternehmen jedoch nicht möglich wäre, über die erhaltenen Dividenden frei zu verfügen.¹³¹

In seinem Urteil wiederholte der EuGH seine Rechtsprechung zum Missbrauchsbegriff und zur Notwendigkeit eines objektiven und eines subjektiven Elements und judizierte, dass für ein missbräuchliches Verhalten die Absicht bestehen muss, sich dadurch einen unionsrechtlichen Vorteil zu verschaffen, indem man die Anwendung der Richtlinie willkürlich herbeiführt.¹³² Weiters bestätigte er die dazu judizierten Definitionen, nämlich dass es sich um „*Transaktionen handeln muss, die jeder wirtschaftlichen und geschäftlichen Rechtfertigung entbehren, die nur pro forma oder künstlich durchgeführt worden sind und deren Hauptzweck die Erlangung eines ungerechtfertigten Vorteils ist.*“¹³³

Neu in seiner Judikatur ist jedoch, dass ein künstliches Gebilde auch dann vorliegen kann, wenn zwischen der ausschüttenden Gesellschaft und dem Nutzungsberechtigten eine Durchleitungseinheit gebildet wird. Das könnte dann der Fall sein (Sachverhaltsebene), wenn eine Gesellschaft, die Dividenden erhält, diese vollständig oder fast vollständig an einen nicht in der EU sitzenden Dritten weiterleitet. Eine weitere Indizwirkung hätte der Umstand, dass das durchleitende Unternehmen (also die Durchleitungseinheit) eine vertragliche Verpflichtung hat, die Dividenden weiterzuleiten, oder ihm die Befugnis fehlt, über die erhaltenen Dividenden frei zu verfügen.¹³⁴ Zentral für die Bewertung solcher Fälle kann auch die zeitliche Abfolge der Transaktionen sein, also zu welchem Zeitpunkt die erhaltenen Dividenden weitergeleitet werden.¹³⁵ Verbleiben die Dividenden über einen längeren Zeitraum im Unternehmen und dienen diesem somit, so kann nach dieser Rechtsprechung davon ausgegangen werden, dass es sich um keine Durchleitungsgesellschaft handelt; werden Gewinne ehestmöglich weitergeleitet, spricht das für eine Durchleitungsgesellschaft. Hierbei ist zu beachten, dass die Abgrenzung außerhalb

¹³¹ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 96.

¹³² Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 97.

¹³³ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 97f.

¹³⁴ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 99–104.

¹³⁵ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 106.

dieser klaren Sachverhaltskonstellationen schwierig sein wird und immer nur einzelfallbezogen erfolgen kann.

Durch diese Rechtsprechung kann Missbrauch auch dann gegeben sein, wenn die betreffende Gesellschaft trotz vorhandener Substanz keine wesentlichen oder nur untergeordnete Funktionen erfüllt. Dies könnte der deutschen Übersetzung in der Richtlinie entgegenkommen, da der Gerichtshof so eine Art der unangemessenen Gestaltung regelt, was wiederum zu einer weiteren Möglichkeit führt, strenger gegen Missbrauch vorzugehen.¹³⁶ Dies führte zu einer weiteren Präzisierung des Missbrauchsbegriffs im Unionsrecht, sodass dieser nun auch im nationalen Recht weiter zu fassen ist und die MS wieder einen größeren Spielraum für die Durchsetzung ihrer nationalen Missbrauchsgesetzgebung erhalten.

9.7 Doppelbesteuerungsabkommen als Rechtsquelle

Zu Frage 2:

Dem EuGH wurde in weiterer Folge die Frage vorgelegt, ob Vereinbarungen in Doppelbesteuerungsabkommen als Rechtsgrundlage zur Verwehrung der Anwendung der MTRL dienen können. Dies wurde vom Gericht nicht beantwortet, da es bereits anlässlich einer vorherigen Frage geklärt hatte, dass die dänische Regelung unionsrechtskonform ist und somit keine Notwendigkeit bestand, einen Verstoß gegen Grundfreiheiten und dessen Rechtfertigung zu prüfen.

Grundsätzlich sollten MS bei der Anwendung von Unionsrecht Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen analog zu nationalen Regelungen anwenden. Dies folgt für mich daraus, dass Doppelbesteuerungsabkommen völkerrechtliche Verträge einzelner MS mit MS oder Drittstaaten sind, die im Stufenbau der Rechtsordnung der Union nationales Recht darstellen.¹³⁷ Nationales Recht wohlgerneht, das nicht gegen Unionsrecht verstoßen darf; wenn jeder MS beim Abschluss von völkerrechtlichen Verträgen darauf achten muss, dass er nicht gegen Unionsrecht verstößt, muss im Umkehrschluss jede dieser Regelungen, die nicht gegen Unionsrecht verstößt, auch als Rechtsgrundlage für die richtlinienkonforme Auslegung angewandt werden können.

Was jedoch nicht der Fall sein kann – das schreibt auch Kokott in ihrem Schlussantrag –, ist, dass Begriffe, die vom Gerichtshof auszulegen sind, im Unionsrecht der Auslegung einzelner zwischenstaatlicher Abkommen entsprechen sollen. Der Gerichtshof besitzt das Auslegungsmonopol, er kann andere Definitionen als Auslegungsgrundlage heranziehen, muss es aber

¹³⁶ Vgl. *Rothe/Schade*, Unionsrechtliche Legitimation unilateraler Missbrauchsbekämpfung am Beispiel des deutschen § 50d Abs 3 EStG 2020, in: SWI 12/2020, S. 678.

¹³⁷ Vgl. *Jaeger*, Einführung Europarecht, S. 48.

nicht, deshalb könne man, so Kokott, nicht davon ausgehen, dass Auslegungen in Doppelbesteuerungsabkommen oder im OECD-Musterabkommen als Definition einzelner unionsrechtlicher Begriffe dienen können. Gibt es jedoch keine Rechtsprechung des EuGH, dann judiziert dieser, dass es durchaus logisch ist, sich an internationalen Rechtsüberzeugungen zu orientieren, die von bestimmten Organisationen aufgestellt werden.¹³⁸

Somit erlaubt der EuGH zwar eine gewisse Orientierung an den Begriffsauslegungen solcher Abkommen, er sieht jedoch keine unmittelbare Auswirkung auf die Auslegung von Richtlinien oder die Anwendung von internationalen Rechtsüberzeugungen vor. Je öfter sich allerdings der Gesetzgeber an bestimmten Rechtsüberzeugungen von Abkommen orientiert, je wahrscheinlicher ist es, dass diese bei der Auslegung von Unionsrecht Relevanz erlangen. Zu dem OECD-Musterabkommen gibt es bereits eine Entscheidung des EuGH, die besagt, dass Auslegungen nach dem OECD-Musterabkommen das Unionsrecht nicht einschränken dürfen. Daher kann nach Kokott davon ausgegangen werden, dass die MTRL autonom und unabhängig von der jetzigen und allen zukünftigen Fassungen des Abkommens auszulegen ist.¹³⁹

9.8 Definition des Begriffes „Nutzungsberechtigter“

Zu Frage 3:

Auch diese Frage wurde vom EuGH nicht geklärt. Er judizierte, dass Doppelbesteuerungsabkommen den Tatbestand eines Missbrauchs nicht rechtfertigen können, somit war auch die Auseinandersetzung mit weiteren Fragen dieses Themenblocks nicht mehr notwendig.

Jedoch wird wie schon bei Frage 2 eine autonome Auslegung am wahrscheinlichsten sein. Eine interessante Fragestellung wäre hier, ob der Dividendenempfänger wie der Nutzungsberechtigte in der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie zu behandeln ist. Das verneint Kokott, jedoch mit dem Grund, dass die Richtlinien unterschiedliche Grundsätze verfolgen würden und im Bereich der MTRL der Nutzungsberechtigte manchmal aufgrund von komplexen Strukturen nicht ermittelt werden kann.¹⁴⁰

Obwohl der EuGH auf den Nutzungsberechtigten abstellt, ist die Finanzbehörde nicht verpflichtet, genau nachzuweisen, wer dies ist. Es bedarf lediglich Indizien dafür, dass dieser in einem Drittstaat ansässig ist. Auch das erscheint logisch und bestätigt, dass der Begriff des Nutzungsberechtigten nicht wie in der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie auszulegen ist, weil dieser dort klar genannt werden muss.

¹³⁸ Vgl. GA Kokott, Schlussanträge (01.03.2018) zu C-116/16, *T Danmark*, Rn. 81f.

¹³⁹ Vgl. GA Kokott, Schlussanträge (01.03.2018) zu C-116/16, *T Danmark*, Rn. 82–85.

¹⁴⁰ Vgl. GA Kokott, Schlussanträge (01.03.2018) zu C-116/16, *T Danmark*, Rn. 86.

9.9 Missbrauch durch Doppelbesteuerungsabkommen bei Durchleitung

Zu Frage 4:

Eine weitere Frage war, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen mit einem der Durchleitungsstaaten, welches dazu führen würde, dass die Ausschüttung steuerfrei wäre, als Rechtfertigungsgrund für eine missbräuchliche Anwendung des Unionsrechts angesehen werden kann. Dies verneinte der Gerichtshof und führte aus, dass Doppelbesteuerungsabkommen nicht als Rechtfertigung für eine Verletzung gegen Art 5 der MTRL eingewandt werden können, da es dem Unternehmen freigestanden wäre, die Dividenden unmittelbar an jene Unternehmen im Konzern zu leisten, die steuerlich in einem Staat ansässig sind, mit dem der Ursprungsstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat.

Eine Besteuerung erfolgt nur durch tatsächliche wirtschaftliche Vorgänge, und wenn die Dividende von Dänemark aus nach Luxemburg ging, ist diese Zahlung der reale Vorgang, an den der EuGH anknüpft, und nicht der, dass die Weiterleitung in einen Staat stattfand, mit dem Dänemark ein Abkommen geschlossen hat. Somit kann ein Missbrauchstatbestand nie durch das Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens entkräftet werden.¹⁴¹

Eine heikle Auslegung, vor allem wenn man das Konstrukt des tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgangs genauer betrachtet. Der EuGH behauptet, dass gerade die Durchleitungsgesellschaft nur zum Schein besteht, somit wäre der damit zusammenhängende Vorgang doch genau jener, der nicht beachtet werden sollte. Der tatsächliche wirtschaftliche Vorgang ist folglich jener, der verschleiert hätte werden sollen. Aber gerade dann sollte doch das Doppelbesteuerungsabkommen als Teil des anzuwendenden Rechts herangezogen werden müssen. Es wirkt ein wenig, als wolle der EuGH mit seiner Rechtsprechung auch einen Sanktionsgedanken verfolgen, der in Aktion tritt, wenn solche missbräuchlichen Konstruktionen angewandt werden.

Auch Kokott vertritt diese Meinung, denn würde man dieses Konstrukt als missbräuchlich ansehen und feststellen, dass die tatsächliche Ausschüttung z. B. in einen anderen Staat getätigt wurde, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, wäre das für sie der tatsächliche Vorgang und alles andere wären „*zivilrechtliche formelle Realitäten*“, die für das Steuerrecht irrelevant wären.¹⁴²

Ein Gegenargument wäre, dass, wenn der tatsächliche Vorgang jener in Richtung Drittstaat wäre und der Rest nur zivilrechtliche formelle Realitäten im Kokott'schen Sinne, die MTRL nicht angewendet werden kann, weil dann eine Ausschüttung an einen Drittstaat fingiert würde.

¹⁴¹ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 107–110.

¹⁴² Vgl. GA Kokott, Schlussanträge (01.03.2018) zu C-116/16, *T Danmark*, Rn. 109.

Dies ist jedoch nicht der Zugang des EuGH, der entgegen Kokotts Interpretation die grundsätzliche Anwendbarkeit der Richtlinie vorsieht, wobei die Anwendung bei Vorliegen eines Missbrauchs zu verweigern ist.

Hier ist zu beachten, dass Art 5 der Richtlinie eine Befreiung auch ohne Betrug oder Rechtsmissbrauch verwehrt, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden in einem Drittstaat ansässig ist.¹⁴³ Hierbei wären zwei Fälle zu unterscheiden: zum einen ein Doppelbesteuerungsabkommen, das zwischen einem MS und einem Drittstaat geschlossen wurde, zum anderen eines, das zwischen zwei MS geschlossen wurde.

Beispiel MS an Drittstaat



Zentrale Fragestellung einer solchen Konstruktion wäre jene, zu ermitteln, welche die reale Transaktion ist: jene von A an B, die nach derzeitiger EuGH-Rechtsprechung missbräuchlich ist, oder jene an den Drittstaat, also an den tatsächlichen Nutzungsempfänger. Der EuGH sagt, das Geld wird an die B in Luxemburg ausgeschüttet und das sei unionsrechtlich der tatsächliche Vorgang. Hier wäre jedoch der Nutzungsberechtigte die Gesellschaft im Drittstaat mit ihren Aktionär:innen – wer genau, ist wie schon gesagt irrelevant. Die T Danmark klagte die Anwendung der MTRL ein, somit konnte der EuGH auch nicht anders entscheiden, denn wäre die Transaktion von A an den Drittstaat die tatsächlich relevante, wäre die MTRL nicht anzuwenden und folglich wäre auch nicht von Belang, ob man deren Vorteile in Anspruch nehmen kann oder nicht.

Beispiel MS an MS



In der Konstellation, dass Dänemark erst nach Luxemburg und dann von Luxemburg nach Polen ausschüttet und somit ein bestehendes DBA nicht angewendet werden könnte, wirkt die Rechtsprechung jedoch durchaus, als wäre sie ein Sanktionsmechanismus des EuGH. Ist die tatsächliche Transaktion jene zwischen A und B, dann würde das bedeuten, dass trotz eines Nutzungsberechtigten in der Union – also Gesellschaft C – dieser keine steuerfreien

¹⁴³ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 111.

Ausschüttungen an die Gesellschaft B tätigen könnte, weil diese eine Durchleitungsgesellschaft ist, die missbräuchlich erschaffen wurde.

Zuerst ist hierbei jedoch zu beachten, dass der EuGH zwar das Vorhandensein eines DBA nicht als Rechtfertigungsgrund anerkennt, Unionsrecht jedoch weiterhin Anwendung findet. Aus diesem Grund ist zwischen Luxemburg und Polen die MTRL weiterhin anzuwenden. Des Weiteren ist es in einer solchen Konstellation unwahrscheinlich, anzunehmen, dass dieses Konstrukt einzig und allein dazu gewählt wurde, um Steuern missbräuchlich zu vermeiden, da wie bereits oben erwähnt die MTRL ebenfalls zur steuerfreien Ausschüttung geführt hätte. Das subjektive Element der Missbrauchsprüfung des EuGH verlangt, dass man die Gesellschaft vorsätzlich zu dem Zweck gegründet hat, dass man in den Genuss der Vorteile des Unionsrechts – in unserem Fall speziell der MTRL – kommt. Auch die direkte Ausschüttung nach Polen hätte diesen Vorteil gebracht, weshalb eine Anwendung auf oben genanntes Beispiel unwahrscheinlich ist.

Ich denke somit, dass der EuGH hier klarmachen wollte, dass unionsrechtliche Normen nicht missbraucht werden dürfen, um Gesellschaften aus Drittstaaten die Quellenbesteuerung zu ersparen, und dass es nicht zu rein innergemeinschaftlichen Fällen kommen wird. Schließlich müssten diese schon äußerst speziell sein, um alle Voraussetzungen zu erfüllen, die für eine Verweigerung der MTRL-Anwendung konstitutiv sind – insbesondere die subjektive Tatseite, die auch bei der Judikatur der Durchleitungsgesellschaften zu beachten ist, wäre hier nur schwer zu erfüllen.

9.10 Beweislast

In der MTRL wird nicht geregelt, wer die Beweislast für einen Rechtsmissbrauch trägt. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Rs. Petersen und Petersen, C-544/11) müssen Gesellschaften, die ihren Sitz nicht in einem MS haben und einen Steuervorteil nach Art 5 MTRL erhalten wollen, nachweisen, dass sie die Voraussetzungen der Richtlinie erfüllen. Dazu hat die Behörde jederzeit das Recht, Nachweise zu verlangen. Handelt es sich jedoch um einen MS und um den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs, muss die Steuerbehörde nachweisen, dass dieser erfüllt ist.¹⁴⁴

Der EuGH führt dazu aus: *„Die Steuerbehörde hat dabei nicht zu ermitteln, wer Nutzungsberechtigte der Dividenden ist, sondern muss nachweisen, dass es sich bei der Gesellschaft, die die Nutzungsberechtigte der Dividenden sein soll, lediglich um eine Durchleitungsgesellschaft handelt, über die ein Rechtsmissbrauch begangen worden ist.“*¹⁴⁵

¹⁴⁴ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 74.

¹⁴⁵ EuGH 26.02.2019, C-116/16, *T Danmark*, Rn. 118.

Ein Nachweis des Nutzungsberechtigten ist deshalb verständlicherweise nicht erforderlich, da es aufgrund von komplexen Steuergestaltungsmöglichkeiten zum Teil unmöglich wäre, herauszufinden, wer tatsächlich der Nutzungsberechtigte ist. Aus diesem Grund kann von der Steuerbehörde auch nicht verlangt werden, dass sie Beweise erbringen muss, die de facto unmöglich zu erbringen sind.

In diesen Fällen erlaubt der EuGH ein vereinfachtes Beweisverfahren, wenn sich bei einer Einzelfallprüfung zeigt, dass die Indizien auf eine künstliche Gestaltungsweise hindeuten. Jedoch hat die Steuerbehörde immer selbst nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für den Rechtsmissbrauch erfüllt sind.¹⁴⁶ Wobei eine gewisse Mitwirkung seitens der Steuerschuldner:innen durchaus verlangt werden kann. Dies ist aber ebenfalls sachverhaltsabhängig, denn je komplizierter der Fall, desto mehr Mitwirkungspflichten können vertreten werden.

9.11 Noch fehlende Definitionen und Auslegungen des EuGH

Dass der EuGH Begriffe wie „Pro-forma-Gestaltung“ oder „künstliche Gestaltungen“ verwendet, könnte darauf hindeuten, dass diese Tatbestandselemente ausgeweitet werden sollen. Vor allem auch weil der Unionsgesetzgeber in neueren Richtlinien ganz neue Begriffe wie „unangemessene Gestaltung“ verwendet, wird der EuGH höchstwahrscheinlich in näherer Zukunft aufgefordert werden, diese und ähnlich gelagerte Begriffe konkret auszulegen.¹⁴⁷ Der Begriff der „unangemessenen Gestaltungen“ wirkt weiter gefasst und könnte daher über die Missbrauchsdoctrin des EuGH hinausgehen.

Darüber hinaus findet sich in den anderen Sprachfassungen des Art 6 ATAD (Anti-Steuervermeidungsrichtlinie), nach Rothe/Schade in einem Artikel in der SWI, nicht der Begriff einer „unangemessenen“, sondern etwa in den Niederlanden der einer „künstlichen“, in Polen der einer „scheinbaren“ oder im englischen und französischen Sprachraum der einer „überwiegend unechten“ Gestaltung. Insoweit weicht die deutsche Version des Art 6 ATAD deutlich von den übrigen ab, indem sie bereits auf terminologischer Ebene ein Werturteil zu implizieren scheint.¹⁴⁸

Beim Lesen der polnischen Fassung fällt mir auf, dass diese Übersetzung den Sachverhalt nicht richtig trifft: „nierzeczywisty“ bedeutet so etwas wie unwirklich oder unreal und wäre deshalb eher als „künstlich“ und weniger als „scheinbar“ zu übersetzen. Das Onlinewörterbuch Pons nennt folgende Übersetzungsmöglichkeiten, die meiner Interpretation recht geben würden:

¹⁴⁶ Vgl. Lang, EuGH zum Rechtsmissbrauch, S. 617.

¹⁴⁷ Vgl. MTRL 2011/96/EU, Art 1 Abs 2f., und ATAD 2016/1164/EU, Art 6 Abs 1f.

¹⁴⁸ Vgl. Rothe/Schade, Unionsrechtliche Legitimation, S. 678.

unwirklich, irreal oder fiktiv. Was jedoch dem Begriff der Scheinbarkeit sehr nahe kommt, jedoch bedeutet scheinbar, eher den Anschein nach oder anscheinend, was dann doch nicht genau dasselbe ist, wobei heute die Grenzen zwischen scheinbar und anscheinend immer mehr verschwimmen.

Da einer der zentralen Grundsätze des Unionsrechts die einheitliche Auslegung der unionsrechtlichen Normen ist, wird sich der EuGH in Zukunft mit dieser begrifflichen Unschärfe befassen müssen.

Eine weitere terminologische Fortentwicklung ist der „tatsächliche Nutzungsberechtigte“. Diesen Begriff verwendet der EuGH in der beschriebenen Rechtssache. Die Definitionen, die der EuGH dafür in anderen Urteilen bereits getroffen hat, betrafen andere Richtlinien und können auf die MTRL nicht angewandt werden. Wobei dies zurzeit noch keine zentrale Frage ist, weil der tatsächliche Nutzungsberechtigte im Bereich der MTRL nicht eindeutig identifiziert werden muss.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Vgl. *Rothe/Schade*, Unionsrechtliche Legitimation, S. 683.

10 Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie

10.1 Allgemeines

Im Vergleich zur MTRL ist die Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (ZLRL) eine relativ junge Richtlinie. Sie wurde 2003 verabschiedet und in den MS bis 2004 umgesetzt. Ein entsprechender Kommissionsvorschlag wurde dem Rat zwar schon im Jahr 1990 unterbreitet, jedoch wegen mangelnder Mehrheiten 1994 wieder zurückgezogen.¹⁵⁰

Die ZLRL erweitert und ergänzt die bereits besprochene MTRL dahingehend, dass sie die Quellenbesteuerung grenzüberschreitender Konzerne betreffend Zinsen und Lizenzgebühren regelt. Als primäres Ziel nennt die Richtlinie die Vermeidung von Doppelbesteuerung, was durch eine Besteuerung im Quellenstaat und die dadurch resultierende Steuerentlastung im Empfängerstaat erreicht werden soll. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass wirtschaftliche Doppelbesteuerung außerhalb des Anwendungsbereiches der Richtlinie liegt und somit durchaus unionskonform sein kann.¹⁵¹

Wie bereits im Falle der MTRL wurde zur Erlassung der Richtlinie die außerordentliche Gesetzgebungskompetenz des Art 115 AEUV (Art 94 EG alt) angewandt. Die Ausführungen im Kapitel zur MTRL und in der Einführung betreffend die Kompetenzen der Union im Bereich des Steuerrechts sind auch hier einschlägig.¹⁵²

Zu beachten ist, dass die Definitionen in der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie analog zu den Definitionen des OECD-Musterabkommens gestaltet wurden. So umfasst der Begriff der Zinsen auch Einkünfte aus Forderungen jeder Art, wobei jedoch normiert wird, dass Zahlungen, die auf eine verdeckte Kapitalausschüttung schließen lassen würden, sowie Zinsen, die das Kriterium der Fremdüblichkeit nicht erfüllen, nicht unter die Richtlinie zu subsumieren sind.¹⁵³

Art 9 der Richtlinie regelt eine Ausnahme des unionsrechtlichen Anwendungsvorrangs der Richtlinie, indem es nationalem Recht sowie DBA den Vorrang gibt, wenn diese für den/die Rechtsanwender:in günstigere Regelungen als die Richtlinie enthalten.¹⁵⁴ Diese Regelung ist vermutlich deshalb Teil der Richtlinie geworden, weil das Günstigkeitsprinzip im Unionsrecht nicht mehr uneingeschränkt Anwendung findet. Bis vor einigen Jahren wurden unionsrechtliche Regelungen so ausgelegt, dass eine für den/die Rechtsanwender:in günstigere Regelung, solange sie nicht unionsrechtswidrig war, immer den Vorrang vor der unionsrechtlichen Regelung

¹⁵⁰ Vgl. Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 381f.

¹⁵¹ Vgl. Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 381.

¹⁵² Vgl. Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 382.

¹⁵³ Vgl. Loidl/Moshammer/Rosenberger, Grundzüge der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie, in: SWK 15/2014, S. 716.

¹⁵⁴ Vgl. Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie 2003/49/EG.

genoss. Mittlerweile formuliert der Unionsgesetzgeber meist klare Regelungen, die zum Zweck der gewünschten Rechtsangleichung in den MS günstigere Regelungen ausschließen sollen. Auf diesem Wege sollen Formulierungen, ob günstigere Regelungen Anwendung finden können oder nicht, für Rechtssicherheit bezüglich der Richtlinie und im weiteren Sinne für Einheitlichkeit des Rechts in den MS sorgen.

10.2 Charakteristika der Richtlinie

Der örtliche Anwendungsbereich der ZLRL sind die MS. Hierbei gelten zudem die Ausführungen, die anlässlich der Charakterisierung der MTRL in Kapitel 5.2 getroffen wurden.

Auf den persönlichen Anwendungsbereich soll in diesem Kapitel nicht näher eingegangen werden. Das wesentliche Faktum ist, dass sich die Richtlinie an Unternehmen mit Sitz in einem MS richtet. Rechtsquelle hierfür ist Art 3 (a) (i).¹⁵⁵

Was den sachlichen Anwendungsbereich betrifft, so sind darin die namensgebenden Zinsen und Lizenzgebühren umfasst. Gemäß Art 2a ZLRL sind Zinsen Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch dann, wenn eine Forderung durch Hypotheken gesichert ist oder mit einer Beteiligung an Gewinnen des Schuldners oder der Schuldnerin ausgestattet wird. Darunter fallen insbesondere Einkünfte aus öffentlichen „*Anleihen, sowie Obligationen, einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen*“¹⁵⁶. Mahngebühren für verspätete Zahlungen fallen jedoch nicht unter den Zinsbegriff der Richtlinie.¹⁵⁷ Lizenzgebühren stellen demnach Vergütungen für Urheberrechte, Patente, Marken oder Musterrechte dar. Hinzuzuzählen sind weiters chemische Formeln, bestimmte Verfahren oder Baupläne u. Ä.¹⁵⁸

10.2.1 Erwägungsgründe

In den Erwägungsgründen wird noch einmal darauf hingewiesen, dass Finanzbeziehungen einzelner Unternehmen in den Mitgliedstaaten nicht steuerlich benachteiligt werden sollen.¹⁵⁹ Es soll vor allem gewährleistet werden, dass Einkünfte, die durch Zins- und Lizenzgebühren entstanden sind, nur in einem MS besteuert werden.¹⁶⁰

In den Erwägungsgründen der ZLRL kommt das in folgendem Abschnitt zum Ausdruck:

„Das geeignetste Mittel, um die genannten Belastungen und Probleme zu beseitigen und die steuerliche Gleichbehandlung innerstaatlicher und grenzübergreifender Finanzbeziehungen zu

¹⁵⁵ Vgl. ZLRL 2003/49/EG.

¹⁵⁶ Kokott, Das Steuerrecht, S. 319.

¹⁵⁷ Vgl. ZLRL 2003/49/EG.

¹⁵⁸ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 319.

¹⁵⁹ Vgl. ZLRL 2003/49/EG, ErwGr. 1.

¹⁶⁰ Vgl. ZLRL 2003/49/EG, ErwGr. 3.

gewährleisten, besteht darin, die Steuern – unabhängig davon, ob sie an der Quelle abgezogen oder durch Veranlagung erhoben werden – bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in dem Mitgliedstaat, in dem diese Einkünfte anfallen, zu beseitigen; besonders notwendig ist die Beseitigung dieser Steuern bei Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten sowie zwischen Betriebsstätten derartiger Unternehmen.“¹⁶¹

Die Regelungen der Richtlinie dürfen aber nur dann angewandt werden, wenn Darlehensgeber und Darlehensnehmer die Gebühren fremdüblich vereinbart haben, also so, als stünden die Unternehmen in keiner besonderen Beziehung zueinander.¹⁶² Weiters dürfen die Mitgliedstaaten Regelungen erlassen, um zur Bekämpfung von Missbrauch beizutragen. Hierbei dürfen sie auch nicht gehindert werden.¹⁶³

10.3 Steuerhinterziehung und Missbrauch

In der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie gibt es sowohl besondere als auch allgemeine Vorschriften, die Missbrauch und Betrug verhindern sollen.¹⁶⁴

Die allgemeine Bestimmung des Art 5 Abs 2 erweckt in ihrer Formulierung den Eindruck, dass die MS einen gewissen Spielraum bei der Missbrauchsbekämpfung haben und ihnen damit die Möglichkeit offensteht, durch günstigere Rechtsregeln einen attraktiven Standort für Zwischen- und Durchleitungsgesellschaften zu schaffen. Eine ähnliche Regelung findet sich auch in der Fusionsrichtlinie, jedoch nicht in der MTRL, die eine Verpflichtung zur Versagung der Vorteile der Richtlinie bei Rechtsmissbrauch enthält.¹⁶⁵

Besondere Regelungen sind z. B. in Art 1 Abs 4 festgelegt, wonach ein Unternehmen eines MS nur dann als Nutzungsberechtigter behandelt werden muss, wenn es die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für andere Personen, erhält. Dies spiegelt auch die Judikatur zur MTRL wider, die die Anwendung bei reinen Durchleitungseinheiten als missbräuchlich ansieht. Des Weiteren regelt Art 1 Abs 8, dass die Richtlinie nicht zur Anwendung kommt, wenn Zinsen oder Lizenzgebühren durch eine oder an eine in einem Drittstaat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines MS gezahlt werden und die Tätigkeiten des Unternehmens ganz oder teilweise in dieser Betriebsstätte ausgeführt werden.¹⁶⁶

¹⁶¹ ZLRL 2003/49/EG, ErwGr. 4.

¹⁶² Vgl. ZLRL 2003/49/EG, ErwGr. 5.

¹⁶³ Vgl. ZLRL 2003/49/EG, ErwGr. 6.

¹⁶⁴ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 322.

¹⁶⁵ Vgl. Geringer, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz, S. 68f.

¹⁶⁶ Vgl. ZLRL 2003/49/EG.

Eine weitere Regelung in Abs 10 besagt, dass die MS die Richtlinie nicht auf jene Unternehmen anwenden müssen, welche die in Art 3b genannten Anteile von mindestens 25 % nicht zwei Jahre durchgehend halten.¹⁶⁷

Ebenso sind die in Art 4 angeführten Spezialtatbestände zu nennen:

„(1) Der Quellenstaat muss die Vorteile dieser Richtlinie nicht gewähren bei

a) Zahlungen, die nach dem Recht des Quellenstaats als Gewinnausschüttung oder als Rückzahlung von Kapital behandelt werden,

b) Zahlungen aus Forderungen, die einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners begründen,

c) Zahlungen aus Forderungen, die den Gläubiger berechtigen, seinen Anspruch auf Zinszahlungen gegen einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners einzutauschen, oder

d) Zahlungen aus Forderungen, die nicht mit Bestimmungen über die Rückzahlung der Hauptschuld verbunden sind oder wenn die Rückzahlung mehr als 50 Jahre nach der Begebung fällig ist.

(2) Bestehen zwischen dem Zahler und dem Nutzungsberechtigten von Zinsen oder Lizenzgebühren oder zwischen einem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigt deshalb der Betrag der Zinsen oder Lizenzgebühren den Betrag, den der Zahler und der Nutzungsberechtigte ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so finden die Bestimmungen dieser Richtlinie nur auf letztgenannten Betrag Anwendung.“¹⁶⁸

Die Generalnorm des Art 5 ist dieselbe wie in der MTRL, sie ermöglicht es jedem MS, einzelstaatliche oder vertragliche Bestimmungen zur Verhinderung von Missbrauch und Betrug zu erlassen. Die Rechtsprechung zu T Danmark und N Luxembourg ist auch bezüglich Art 5 der ZLRL anzuwenden. Somit können diese Regelungen auch allgemeine Rechtsgrundsätze sein, was der allgemeinen sowie der bereits im Zusammenhang mit der MTRL besprochenen ständigen Rechtsprechung des EuGH entspricht.¹⁶⁹

¹⁶⁷ Vgl. ZLRL 2003/49/EG.

¹⁶⁸ ZLRL 2003/49/EG.

¹⁶⁹ Vgl. ZLRL 2003/49/EG.

11 Rechtssache N Luxembourg, C-115/16

11.1 Sachverhalt

Die Rechtssache N Luxembourg war neben T Danmark eines von insgesamt vier Verfahren, die zusammengefasst wurden. Sie alle betrafen eine luxemburgische Gesellschaft, die Rechtsnachfolgerin dreier dänischer Gesellschaften war. Im Ausgangsverfahren lehnte die dänische Steuerbehörde es ab, die Unternehmen von der Körperschaftsteuer auf Zinsen zu befreien, weil es sich bei der luxemburgischen Gesellschaft nicht um den Nutzungsberechtigten der Zinsen handelte.¹⁷⁰ Denn obwohl die Voraussetzungen der ZLRL gegeben waren, verschleierte die angewandte Konstruktion nur den tatsächlichen Nutzungsberechtigten, der in einem Drittstaat ansässig war.¹⁷¹ Entscheidend ist auch für dieses Verfahren, wie in T Danmark, dass eine in einem MS ansässige Gesellschaft Zinsen an ein verbundenes Unternehmen in einem MS zahlte, dieses Unternehmen jedoch nach kurzer Zeit die Zinseinkünfte an einen Investmentfonds in einem Drittstaat weiterleitete.

Im Wesentlichen berief sich die N Luxembourg darauf, dass kein Betrug vorliege und die Anwendung der Richtlinie nur dann verweigert werden könne, wenn eine nationale Regelung bestünde. Eine solche sei jedoch im dänischen Recht nicht vorhanden.¹⁷² Sollte der EuGH die N Luxembourg nicht als Nutzungsberechtigten der Zinsen ansehen, dann verstoße die Regelung aus folgenden Gründen gegen die Grundfreiheiten: „*Erstens werde die Quellensteuer früher fällig als die vergleichbare Körperschaftsteuer, zweitens seien die Verzugszinsen bei der Quellensteuer erheblich höher als bei der Körperschaftsteuer, drittens müsse der Darlehensnehmer die Quellensteuer einbehalten, und viertens hafte der Darlehensnehmer nach dem Gesetz über den Quellensteuerabzug für die Entrichtung der Quellensteuer.*“¹⁷³

11.2 Rechtliche Beurteilung

Die Rechtsprechung zur MTRL in der Rechtssache T Danmark betreffend die Durchleitungsgesellschaften ist auch im Bereich der ZLRL anzuwenden. Somit sind auch hier Vorgänge dieser Art als missbräuchlich anzusehen, da die durchleitende Gesellschaft de facto keinerlei Verfügungsmacht über die Einkünfte aus den Zinsen hat und dadurch eine Transaktion zur steuer-schonenden Gewinnverschiebung stattfindet. Hinsichtlich der allgemeinen Rechtsgrundsätze als Grundlage für die Anwendung der Richtlinie sowie der Tatbestandsmerkmale und des Nachweises eines Rechtsmissbrauchs ist die Rechtsprechung des EuGH ebenfalls mit jener in der

¹⁷⁰ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 27.

¹⁷¹ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 28.

¹⁷² Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 43.

¹⁷³ EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 44.

Rechtssache T Danmark ident.¹⁷⁴ Auch hierbei wendet der EuGH den allgemeinen Grundsatz an, dass Unionsrecht nicht dazu missbraucht werden darf, um betrügerisch oder missbräuchlich an Vorteile des Unionsrechts zu gelangen.¹⁷⁵ Für eine detailliertere Erläuterung ist wiederum auf die Argumentation in der Rechtsprechung T Danmark zu verweisen.

11.2.1 Keine direkte Verpflichtung von Einzelnen

Im Zusammenhang mit der Rechtssache N Luxembourg wurde der Einwand vorgebracht, dass die Anwendung des Grundsatzes zur Verhinderung des Rechtsmissbrauchs dazu führen würde, dass dieser bestehendes Richtlinienrecht außer Kraft setzt. Dies würde in weiterer Folge zum Ergebnis führen, dass die Richtlinie direkt gegenüber einzelnen Bürger:innen angewandt werden kann. Ein solcher Gebrauch ist der Judikatur des EuGH zufolge nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Eine davon besagt, dass eine derartige direkte Anwendung von Richtlinien nur zum Vorteil einzelner Personen erfolgen kann. Im gegenständlichen Fall würde die Anwendung jedoch einen Nachteil darstellen.

Der EuGH erteilte diesem Zugang eine Absage und argumentierte, dass aus einer Anwendung des allgemeinen Grundsatzes zur Verhinderung von Rechtsmissbrauch, die aufgrund fehlender nationaler Missbrauchsvorschriften erfolgt, keine direkte Verpflichtung von Einzelnen in Bezug auf die Richtlinie erwachse. Somit liege auch kein Verstoß gegen die Regelung vor, dass Richtlinien nur die MS verpflichten können. Vielmehr handle es sich um die rechtliche Feststellung, dass der/die Vorteilswerber:in die Voraussetzungen formell, aber nicht materiell erfüllt, weshalb die MS dazu verpflichtet sind, diesen Vorteil zu versagen.¹⁷⁶

11.2.2 Nutzungsberechtigter

Im Gegensatz zur MTRL ist die Person des Nutzungsberechtigten hier besonders relevant. Schon in der Rechtssache Scheuten Solar Technology (EuGH, C-397/09) judizierte der EuGH, dass die Richtlinie nur dann Anwendung findet, wenn der Nutzungsberechtigte der Zinsen und Lizenzgebühren ein Unternehmen aus einem MS ist.¹⁷⁷ Jetzt konkretisiert der EuGH seine Rechtsprechung noch einmal und spricht aus, dass nur der tatsächliche Nutznießer der Zinsen oder Lizenzgebühren, wenn er die Voraussetzungen der Richtlinie erfüllt, auch deren Vorteile nutzen kann. Tatsächlicher Nutznießer ist jener, welcher – wie bereits weiter oben erwähnt – die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, wie etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person, erhält. Auch wenn in manchen

¹⁷⁴ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 41.

¹⁷⁵ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 97–99.

¹⁷⁶ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 119f.

¹⁷⁷ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 86.

Sprachfassungen der Richtlinie ein Empfänger genannt ist und in anderen ein tatsächlicher Nutzungsempfänger, ist die Judikatur hier eindeutig. Im Übrigen weisen die unterschiedlichen Sprachfassungen gemäß EuGH darauf hin, dass nicht ein formell bestimmter Empfänger gemeint sein kann, sondern derjenige, dem die Zinsen wirtschaftlich tatsächlich zustehen und deshalb auch frei über diese verfügen können muss.¹⁷⁸

11.2.3 OECD-Musterabkommen und Definition des Nutzungsberechtigten

Die Klägerin machte weiters geltend, dass die Regelungen aus den OECD-Musterabkommen kein Unionsrecht seien und somit deren Übernahme bzw. Anwendung auf Unionsebene demokratisch nicht legitimiert sei. Aus demselben Grund könnten auch die Fortentwicklungen des Musterabkommens keine Rechtsgrundlage für die Definitionen und Auslegungen einer unionsrechtlichen Richtlinie darstellen.¹⁷⁹

Während sich der EuGH in der Rechtssache T Danmark der Rechtsmeinung der Klägerin anschloss und die grundsätzliche Anwendung des Musterabkommens im Bereich der MTRL verneinte, kam er bei der ZLRL zur genau entgegengesetzten Rechtsansicht. Er nutzte das Musterabkommen, um eine Definition des Nutzungsberechtigten zu erarbeiten, welche rechtsverbindlich für die ZLRL anzuwenden ist. Dazu berücksichtigte er auch die Fortentwicklungen, denen die Definition des Begriffes über die verschiedenen Fassungen des Musterabkommens hinweg unterworfen war. Zentrales Argument für diese Vorgehensweise war die enge „genetische“ Verbundenheit der ZLRL mit dem OECD-Musterabkommen. Weil sich die ZLRL zum Zeitpunkt ihrer Entstehung am OECD-Musterabkommen orientiert habe, sei auch deren Weiterentwicklung für die EuGH-Rechtsprechung von besonderer Relevanz. Die von kritischen Stimmen in Zweifel gezogene demokratische Legitimation liege laut EuGH darin, dass der EuGH die Richtlinie selbst auslege, was den demokratischen Prozess der Union in direkter und somit ausreichender Weise widerspiegle.¹⁸⁰

Dem EuGH ist meiner Ansicht nach so weit zuzustimmen, dass er selbst die Richtlinie auslegt. Seine Auslegungskompetenz erstreckt sich jedoch nur auf Unionsrecht, folglich hat er für seine Auslegungen Unionsrechtsnormen heranzuziehen. Das OECD-Musterabkommen ist kein Unionsrecht, weshalb es grundsätzlich auch nicht als Auslegungsgrundlage einzusetzen gewesen wäre. In diesem speziellen Fall wäre immerhin argumentierbar, dass jenes konkrete OECD-Musterabkommen, das seinerzeit als Vorlage für die Richtlinie gedient hat, mit der zugehörigen Judikatur und dem einschlägigen Schrifttum zur Auslegung beigezogen werden kann. Die

¹⁷⁸ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 89.

¹⁷⁹ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 91.

¹⁸⁰ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 99.

ZLRL hat schließlich die Regelungen dieses Abkommens im Wesentlichen übernommen. Zum damaligen Zeitpunkt herrschte zwischen den gesetzgebenden Organen der Union ein Einverständnis, sodass auch eine demokratische Legitimation gegeben war.

Diese Argumentation erscheint jedoch nicht mehr schlüssig, wenn ein gleichsam „im Fluss“ befindliches Dokument – das OECD-Musterabkommen in seinen verschiedenen Fassungen über die Jahre – zur Auslegung eines vor mittlerweile gut zwei Jahrzehnten festgeschriebenen und selbst keinen Novellierungen unterworfenen Bestandes an Richtlinien herangezogen wird. Vor allem aufgrund der langen Zeitdauer und weil es sich um eine Materie handelt, die häufig von Änderungen betroffen ist, ist diese „übergreifende“ Auslegungspraxis des EuGH kritisch zu sehen. Manche der Änderungen, die aus dem bzw. den Musterabkommen übernommen wurden und werden, könnten zum Zeitpunkt der Entstehung der Richtlinie nicht vorhergesehen und von den gesetzgeberischen Organen auch nicht gewollt worden sein. Nach 20 Jahren die ursprünglichen legislativen Absichten genau rekonstruieren oder den Spielraum für noch mit der damaligen Intention vereinbare Änderungen erlassen zu wollen, erweist sich ohnehin als müßig. Erschwerend kommt hinzu, dass der Gesetzgebungsprozess aufgrund der hohen Hürden oft langwierig ist und ein tatsächlicher Konsens vor allem im Rat oft erst in den letzten Stunden der Verhandlungen gefunden wird.

Bei alledem bleibt der Hauptkritikpunkt bestehen: Die Aufgabe des EuGH ist es, als solches anerkanntes Unionsrecht auszulegen, und nicht, mögliches Unionsrecht durch die Hintertür einzuführen.

Auch wenn man das Vorgehen des Gerichtshofes prinzipiell als gerechtfertigt ansieht, wäre eine genauere Untersuchung wünschenswert, die die terminologische Fortentwicklung insbesondere im zeitlichen Zusammenhang erhellt. Dem EuGH ist bei einer derart zentralen Definition angesichts seines Auslegungsmonopols im Unionsrecht durchaus zuzumuten, dass er mehr als nur das bekannte Argument vorweist, dass das Musterabkommen als Vorlage für die Richtlinie gedient habe und deshalb auch allfällige Fortentwicklungen des Abkommens zu berücksichtigen seien. Dies würde auch Rechtssicherheit schaffen – denn nach dieser Rechtsprechung ist letztlich nicht nachvollziehbar, wann der EuGH die Fortentwicklung von Musterabkommen in seiner Unionsrechtsauslegung übernimmt und wann nicht.

11.2.4 Durchleitungsgesellschaften

Der steuerliche Vorgang, der eine Durchleitungsgesellschaft begründet, ist im OECD-Musterabkommen nicht genannt, und auch die Richtlinie selbst nennt den Vorgang nicht als ausschließendes Merkmal, weshalb die rechtliche Beurteilung nach den Regelungen zur Vermeidung

von Steuerhinterziehung und -umgehung vorzunehmen ist.¹⁸¹ Aus diesem Grund musste der EuGH zur Entscheidung gelangen, dass es missbräuchlich ist, wenn das Unternehmen, das Zinsen oder Lizenzgebühren erhält, diese in engem zeitlichen Konnex an ein anderes Unternehmen weiterleitet, da es selbst nicht tatsächlich über die Zinsen- oder Lizenzgebühren verfügen kann. Den Rechtfertigungsgrund, dass es bei Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens ebenfalls zu keiner Zahlung von Steuern gekommen wäre, lässt er auch hier nicht zu, wenn der Tatbestand des Missbrauchs erfüllt ist.¹⁸² Jedoch spricht sich der EuGH hier dafür aus, dass die Richtlinie auch bei einer Durchleitungsgesellschaft anzuwenden wäre, wenn der tatsächliche Nutzungsberechtigte seinen Sitz in der Union hat. Demnach wäre die Richtlinie auch auf den Empfänger anzuwenden.¹⁸³

11.2.5 Beweislast

Im Unterschied zur MTRL kennt die ZLRL eine Beweislastregelung (Art 1 Abs 11, 12 und 13b), wonach der Quellenstaat Gesellschaften auffordern kann, ihm gegenüber nachzuweisen, dass sie Nutzungsberechtigte von Zinsen oder Lizenzgebühren sind. Hierbei ist aber zu beachten, dass die Steuerbehörde, wenn sie die Anwendung der Richtlinie aufgrund von Rechtsmissbrauch verweigern will, nachweisen muss, dass die Voraussetzungen für den Missbrauch gegeben sind. Erleichternd ist jedoch, dass die Steuerbehörde den tatsächlich Nutzungsberechtigten nicht feststellen muss. Sie muss nur feststellen, dass es sich bei der Gesellschaft, die die Zinsen oder Lizenzgebühren erhält, um eine Durchleitungsgesellschaft handelt, oder dass andere Indizien für Steuermissbrauch vorliegen.¹⁸⁴

¹⁸¹ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 93.

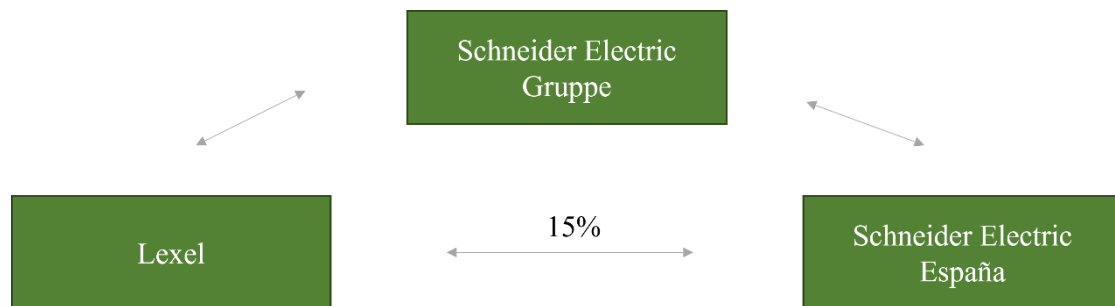
¹⁸² Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 90–99.

¹⁸³ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 94.

¹⁸⁴ Vgl. EuGH 26.02.2019, C-115/16, *N Luxembourg*, Rn. 143f.

12 Rechtssache Lexel

12.1 Sachverhalt



Lexel, ein schwedisches Unternehmen der Schneider Electric Gruppe mit Sitz in Frankreich, erwarb im Dezember 2011 15 % der Schneider Electric España, einer Gesellschaft ebenfalls aus der Schneider Electric Gruppe. Zur Finanzierung des Kaufes musste Lexel bei der konzerninternen Bank, der Boissiere Finance (im EuGH-Urteil falsch geschrieben als: Bossièr Finances), ein Darlehen aufnehmen. Aus diesem Darlehensvertrag entstandene Zinszahlungen wollte Lexel in Abzug bringen. Lexel zahlte Zinsen iHv 58 Mio. schwedischen Kronen (5,5 Mio. Euro) für das Jahr 2013 und 62 Mio. Kronen (6,1 Mio. Euro) für das Jahr 2014. Sowohl die zinszahlende als auch zinserhaltende Gesellschaft waren Gesellschaften derselben Gruppe.¹⁸⁵

Laut schwedischer Steuerbehörde verwendete der Darlehensgeber die Einnahmen aus den Zinszahlungen, um Verluste aus der Tätigkeit der Gesellschaften mit Sitz in Frankreich auszugleichen, aus denen sich die steuerliche Einheit zusammensetzte.¹⁸⁶ Lexel widersprach dem und behauptete, dass die Zinszahlungen hauptsächlich zum Erwerb anderer Unternehmen verwendet worden seien, welche noch nicht Teil des Konzerns waren. Die Tatsache, dass die Darlehensgeberin die Zinsen für Verluste der Gruppe hätte verwenden können, bildet keinen Steuervorteil, vor allem weil das Unternehmen, das die Zinsen erhalten hat, diese in Form der Einkommensbesteuerung versteuert, und dies zu einem weitaus höheren Satz als in Schweden.¹⁸⁷

Die französische Körperschaftsteuer hätte 34,43 % betragen, die Zinseinnahmen wurden jedoch nicht versteuert, weil die steuerliche Einheit in den Jahren 2013 und 2014 nur Verluste aufwies. In Schweden hätte der Körperschaftsteuersatz 22 % betragen.¹⁸⁸

Die Steuerbehörde lehnte eine Anrechnung der Zinskosten ab, da nach schwedischem Recht bei verbundenen Unternehmen Zinsen nur dann zum Abzug gebracht werden dürfen, wenn

¹⁸⁵ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, ECLI:EU:C:2021:34, Rn. 14f.

¹⁸⁶ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 14–16.

¹⁸⁷ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 15–20.

¹⁸⁸ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 21.

nachgewiesen werden kann, dass diese nicht hauptsächlich aus steuerrechtlichen Gründen erteilt worden sind. Wobei es in der Praxis einen Richtwert gab, nämlich wenn mehr als 75 % der Zinsen steuerlich begründet waren. Hierbei ist verpflichtend eine Beurteilung der steuerrechtlichen Situation sowohl beim Darlehensgeber als auch bei Darlehensnehmer vorzunehmen. Deshalb war für die Frage, ob das Darlehen hauptsächlich steuerrechtliche Gründe hatte, eine Einzelfallprüfung unter Berücksichtigung aller Umstände durchzuführen.¹⁸⁹

Lexel erhob Klage gegen die Entscheidung der Steuerbehörde, die jedoch abgewiesen wurde. Den Einwand von Lexel, dass durch die nationale Regelung ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bestehen würde, weil rein nationale Tatbestände anders behandelt wurden, wies das Gericht ab. Das nationale Gericht erkannte zwar den Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit an, hielt diesen jedoch für gerechtfertigt.¹⁹⁰ Lexel bekämpfte diese Entscheidung mit einem Rechtsmittel, das Rechtsmittelgericht legte die Rechtssache daraufhin dem EuGH zur Entscheidung vor.

12.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes

Das vorlegende Gericht wollte wissen, „ob Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, wonach eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat die an eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft derselben Gruppe gezahlten Zinsen nicht in Abzug bringen darf, weil das zwischen ihnen bestehende Schuldverhältnis hauptsächlich zu dem Zweck begründet worden zu sein scheint, einen erheblichen Steuervorteil zu erlangen, während nicht davon ausgegangen worden wäre, dass ein solcher Steuervorteil besteht, wenn beide Gesellschaften ihren Sitz im erstgenannten Mitgliedstaat hätten, da in diesem Fall die Vorschriften über den Konzernbeitrag auf sie anwendbar gewesen wären. Es geht demnach um die Frage, ob eine solche Regelung eine Art. 49 AEUV zuwiderlaufende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.“¹⁹¹

12.3 Rechtliche Beurteilung

Art 49 AEUV (Art 43 alt) regelt, dass Beschränkungen zwischen Staatsbürger:innen und Unionsbürger:innen im Bereich der Niederlassung zu beseitigen sind. Diskriminiert eine nationale Regelung also direkt oder indirekt nur Staatsbürger:innen anderer Unionsstaaten oder beschränkt sie deren Rechte, wird vom EuGH ein Verstoß gegen Art 49 AEUV angenommen.

¹⁸⁹ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 9.

¹⁹⁰ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 25.

¹⁹¹ EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 40f.

Mit der Niederlassungsfreiheit „ist für die im Einklang mit den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in der Europäischen Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben.“¹⁹²

Seiner ständigen Rechtsprechung folgend sprach der EuGH aus, dass jede Sonderbestimmung, die dazu führt, dass ein Unternehmen eines anderen MS anders behandelt wird als jene Unternehmen, die nur im Staat ansässig sind, einen Verstoß gegen Art 49 AEUV darstelle.¹⁹³ Die Rechtfertigung eines solchen Verstoßes ist dann möglich, wenn die zugrundeliegende Regelung aus Gründen des Allgemeininteresses – insbesondere im Zusammenhang mit der gleichmäßigen Aufteilung der Besteuerung zwischen den MS – oder nach Maßgabe einer Gesamtbetrachtung notwendig, geeignet und verhältnismäßig ist.

Die schwedische Regelung bezweckte jedoch nur, die Aushöhlung der schwedischen Besteuerungsgrundlage zu verhindern, weshalb der EuGH keine Rechtfertigung sah und die Regelung somit im Sinne des Art 49 AEUV gegen die Niederlassungsfreiheit verstieß.¹⁹⁴ Der EuGH bezog sich dabei auf den von ihm entwickelten Fremdvergleichsgrundsatz, indem er die rechtliche Regelung mit Sachverhalten des freien Wettbewerbes verglich. Er betonte vor allem, dass der Abzug bei fremdüblichen Sachverhalten nicht verweigert werden dürfe.¹⁹⁵

12.3.1 Rechtfertigungsgrund: Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerumgehung

Aus den Unterlagen der schwedischen Steuerbehörde ging weiters hervor, dass eine Regelung zur Bekämpfung aggressiver Steuerplanung bestand, die verhindern sollte, dass Darlehen nur aus dem Grund vergeben werden, um einen Steuervorteil zu erhalten.¹⁹⁶

Der EuGH blieb seiner Judikatur jedoch treu und urteilte, dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zum Zwecke der Bekämpfung von Steuerbetrug und -umgehung nur dann gerechtfertigt werden kann, „wenn das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare

¹⁹² EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 33. – Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Urteile vom 21.05.2015, *Verder LabTec*, C-657/13, ECLI:EU:C:2015:331, Rn. 32, vom 02.09.2015, *Groupe Steria*, C-386/14, ECLI:EU:C:2015:524, Rn. 14, sowie vom 22.02.2018, *X und X*, C-398/16 und C-399/16, ECLI:EU:C:2018:110, Rn. 18.

¹⁹³ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 40f.

¹⁹⁴ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 64–78.

¹⁹⁵ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 46–48.

¹⁹⁶ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 52f.

Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“¹⁹⁷

Da der Zweck der schwedischen Ausnahmebestimmungen nicht der war, Konstrukte zu verhindern, die über eine solche rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung anstreben, Steuerzahlungen zu entgehen, konnte kein Rechtfertigungsgrund für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit angenommen werden. Die durch die nationale gesetzliche Regelung beanstandeten Konstrukte hätten auch unter Bedingungen des freien Wettbewerbs geschlossen werden können, also auch zwischen Unternehmen, die in keiner Verbindung zueinander stehen.¹⁹⁸

Rechtsmissbrauch bzw. die Vermeidung desselben kann zwar auch dann ein Rechtfertigungsgrund sein, wenn die genannte Eigenschaft der rein künstlichen Gestaltung nicht vorliegt; dies ist jedoch nur möglich, wenn angenommen wird, dass die Befugnisse zur Wahrung der wirtschaftlichen Tätigkeit gegeben sind. Genau das hat der EuGH aber im Fall *Lexel* verneint.

Der EuGH wies zudem noch einmal ausdrücklich darauf hin, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit jedenfalls zum Zug gekommen wäre. Das heißt, auch wenn eine rein künstliche Konstruktion vorgelegen wäre, hätte das Abzugsrecht nur für den Teil der Zinsen versagt werden können, der jene Höhe übersteigt, die Vertragspartner ohne besondere Beziehungen zueinander vereinbart hätten.¹⁹⁹

12.3.2 Rechtfertigungsgrund: Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen MS

Der Gerichtshof hat bereits in seiner früheren Rechtsprechung festgestellt, dass der Rechtfertigungsgrund der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten – im Sinne einer Maßnahme, die mit zwingenden Gründen des Allgemeininteresses in Einklang steht – in bestimmten Fällen herangezogen werden kann.²⁰⁰ Dies bedeutet, dass es einem MS zur Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auch im Bereich privatrechtlicher Geschäfte, die dem freien Wettbewerb unterliegen, gestattet wäre, für Gewinne und Verluste nur nationales Recht anzuwenden.²⁰¹

Der EuGH erkennt dies jedoch nur in ganz besonderen Fällen an, wie z. B. in dem Fall, dass der Zugang zu einer steuerrechtlichen Regelung an das Sitzfordernis geknüpft ist. Das soll verhindern, dass Steuerpflichtige nach eigenem Gutdünken entscheiden können, wo sie

¹⁹⁷ EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 49.

¹⁹⁸ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 53.

¹⁹⁹ Vgl. EuGH 13.03.2007, C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, ECLI:EU:C:2007:161, Rn. 83.

²⁰⁰ Vgl. EuGH 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 46.

²⁰¹ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 60f.

Gewinne und Verluste besteuern möchten.²⁰² Im vorliegenden Fall jedoch gibt es keine Beschränkung aufgrund des Sitzes, sondern eine aufgrund der steuerlichen Einheit einer Gesellschaft. Außerdem unterscheidet sich die Rechtssache *Lexel* noch darin, dass hier die Möglichkeit eines Zinsabzuges im Raum steht und nicht die Umschichtung von Aufwendungen und Gewinnen.²⁰³

Der EuGH verneinte also die Anwendbarkeit des Rechtfertigungsgrundes, da der Zweck der Regelung, namentlich die Aushöhlung der schwedischen Besteuerungsgrundlage zu verhindern, nicht mit dem Erfordernis zu verwechseln ist, die ausgewogene Aufteilung zwischen den MS zu wahren. Der Gerichtshof ist insofern konsistent in seiner Rechtsprechung, als er bereits in der Rs. *Marks & Spencer* entschieden hatte, dass der Rückgang von Steuereinnahmen keinen Rechtfertigungsgrund darstellt.²⁰⁴

12.3.3 Rechtfertigungsgrund: Gesamtbetrachtung

Auch auf dem Wege der Gesamtbetrachtung konnte sich der EuGH nicht zur Anerkennung eines Rechtfertigungsgrundes durchringen. Eine solche hätte laut Spruch nur dann Erfolg gehabt, wenn der Rechtfertigungsgrund einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten vollumfänglich gegeben gewesen wäre.²⁰⁵

12.4 Kritische Würdigung der Entscheidung

Diese Entscheidung erscheint mir höchst fraglich, da sie den Rechtfertigungsgrund der Gesamtbetrachtung ad absurdum führt. Der Terminus Gesamtbetrachtung impliziert im alltäglichen Sprachgebrauch, dass trotz mangelnder Ausprägung der beiden anderen potenziellen Rechtfertigungsgründe (Bekämpfung von Steuerumgehung in Gestalt künstlicher Konstruktionen, ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen MS), die jeweils eine Anwendung *sui generis* negiert, vielleicht eine wertende Zusammenschau von Einzelaspekten aus den Einflussphären beider Gründe in letzter Konsequenz doch noch eine Rechtfertigung ermöglichen könnte. Der Gerichtshof folgt jedoch einer grundlegend anderen Definition, die letztlich zur Unanwendbarkeit eines der von ihm selbst erschaffenen Rechtfertigungsgründe führt.

Es ist daran zu erinnern, dass ein Rechtfertigungsgrund ausreicht, damit ein Eingriff in eine Grundfreiheit nicht rechtswidrig ist. Wenn für den Prüfungsschritt der sogenannten Gesamtbetrachtung, wie sie der EuGH auffasst, ein anderer Rechtfertigungsgrund bereits zur Gänze gegeben sein muss, stellt sich die Frage, warum dieser Prüfungsschritt überhaupt unternommen

²⁰² Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 64.

²⁰³ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 66.

²⁰⁴ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 67.

²⁰⁵ Vgl. EuGH 20.01.2021, C-484/19, *Lexel*, Rn. 76.

werden muss. Der Eingriff in eine Grundfreiheit ist bereits durch diesen Grund gerechtfertigt und legitimiert, sodass keine Notwendigkeit mehr besteht, die (Teil-)Voraussetzungen eines anderen Rechtfertigungsgrundes zu erfüllen oder zu prüfen.

Die Annahme, dass mit der (somit eher hypothetischen) Nennung eines weiteren Rechtfertigungsgrundes eine übergreifende Verhältnismäßigkeitsprüfung mehrerer Gründe einhergehen könnte, wie die landläufige Bedeutung des Wortes „Gesamtbetrachtung“ suggeriert, hat sich hier als falsch erwiesen. Der EuGH prüft die Verhältnismäßigkeit jeweils in Einzelschritten: im Wesentlichen fokussiert er dabei auf zwei Rechtfertigungsgründe; der dritte entpuppt sich – zumindest in der vorliegenden Rechtssache – als Etikettenschwindel, weil sich dahinter erneut eine reine Einzelprüfung des zweiten Rechtfertigungsgrundes, der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, verbirgt. Möglicherweise ist dieses gewichtende Vorgehen mit dem stärkeren Konnex zum Allgemeininteresse zu erklären, den der Gerichtshof über das gesamte Urteil hinweg nur dem zweiten Grund attestiert, nicht jedoch dem ersten.

Betrachtet man die Rechtsprechung vor dem Urteil *Lexel*, war eigentlich davon auszugehen, dass dem Vorbringen der schwedischen Steuerbehörde im Bereich des Missbrauchs gefolgt werden würde. Vor allem weil sich die schwedische Regelung an der Judikatur des EuGH orientierte und nicht pauschal bestimmte Fallgruppen als missbräuchlich behandelte, sondern für jeden Fall eine Einzelfallprüfung vorsah.²⁰⁶

In der Rechtsprechung *Lexel* hat sich jedoch ein anderer Zugang des EuGH durchgesetzt, mit dem er den Spielraum der nationalen Staaten im Bereich der Missbrauchsbekämpfung neuerlich eingeschränkt hat. Der Gerichtshof führte eine Einzelfallbeurteilung aller Bereiche durch, weshalb er trotz der rezenteren Rechtsprechung in den Rechtssachen *T Danmark* und *N Luxembourg* stärker die Judikatur in der Rs. *Cadbury Schweppes* betonte, wonach nur rein künstliche Konstrukte als Rechtfertigungsgrund für Rechtsmissbrauch einen Eingriff im Bereich der Grundfreiheiten ermöglichen können. Hierbei übersieht er meiner Meinung nach seine eigene Richtlinien-Judikatur, um die Eingriffsmöglichkeiten der Nationalstaaten wieder einzuschränken. Nach mehrfacher Judikatur, welche zur Erweiterung der Eingriffsmöglichkeiten der Nationalstaaten geführt hat, stellt diese Tendenz eine markante Kehrtwende dar.

Die Rechtssache *Lexel* zeigt, dass trotz Missbrauchsregelungen in der Richtlinie, die den MS erlauben, eigene Regelungen gegen Missbrauch zu erlassen, dem Primärrecht immer noch Beachtung geschenkt werden muss. Der EuGH stellt klar, dass Regelungen gegen Missbrauch

²⁰⁶ Vgl. *Schnitger*, Verbot des Zinsabzugs für Zahlungen an ausländische Gruppengesellschaften und die Frage nach Zinsschranke und GloBE – *Lexel AB/Skatteverket*, in: *IStr* 2021, S. 140–148.

gegen die Grundfreiheiten verstoßen können und dass hierbei die Verhältnismäßigkeit immer besonders zu beachten ist.

13 Rechtssache „Viva Telecom Bulgaria“, C-257/20

13.1 Sachverhalt

Im November 2013 schloss die Telecom Bulgaria mit ihrer alleinigen Kapitalanteilseignerin, der InterV Investment aus Luxemburg, einen zinslosen Darlehensvertrag, der 60 Jahre nach Abschluss des Vertrages fällig werden sollte. Die vertragliche Vereinbarung regelte weiters, dass dieses Darlehen jederzeit erlöschen könnte, falls der Darlehensgeber entscheiden würde, den Wert des Darlehens als Sacheinlage in die Gesellschaft einzubringen. Das bulgarische Recht regelte, dass für zinslose Darlehen eine Steuer auf fiktive Zinsen abzuführen wären. Während einer Steuerprüfung stellte die Finanzverwaltung fest, dass das Darlehen weder zurückbezahlt noch in Kapital umgewandelt worden war, weshalb sie von einem Tatbestand der Steuerhinterziehung ausging und 10 % Quellensteuer erhob.²⁰⁷

Die Telecom Bulgaria brachte vor, dass sie nicht in der Lage gewesen sei, Zinsen für das Darlehen zu leisten. Dies stelle einen stichhaltigen wirtschaftlichen Grund für ein zinsloses Darlehen dar. Des Weiteren wurde argumentiert, dass es sich bei dem Darlehen um eine Kapitalzuführung handle, welche gem. Art 4 (1) ZLRL ausgenommen und auch aufgrund der MTRL steuerfrei sei.

13.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes

Vom vorlegenden bulgarischen Gericht wurde gefragt, ob gesetzliche Regelungen, die eine Quellensteuer auf fiktive Zinsen vorsehen, welche die gebietsansässige Tochter an ihre gebietsfremde Mutter hätte zahlen müssen, im Bereich des Steuerrechts der Missbrauchsbekämpfung dient und somit nicht gegen Unionsrecht verstößt.²⁰⁸

13.3 Rechtliche Beurteilung

Der EuGH judizierte, dass bei einem zinslosen Darlehen, das einer fiktiven Steuer unterzogen wurde, der Darlehensgeber keine Zinsen erhält und somit nicht als tatsächlicher Nutzungsberechtigter angesehen werden kann.²⁰⁹ Ein weiteres mögliches Argument hätte sein können, dass unter die Richtlinie nur Zinsen zu subsumieren sind, die das Kriterium der Fremdüblichkeit erfüllen. In Ermangelung eines Nutzungsberechtigten musste der EuGH jedoch erst gar nicht die Frage stellen, ob zinslose Darlehen in einem Konzern fremdüblich sind.

²⁰⁷ Vgl. GA Rantos, Schlussanträge (30.09.2021) zu C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, ECLI:EU:C:2022:779, Rn. 28–30.

²⁰⁸ Vgl. GA Rantos, Schlussanträge (30.09.2021) zu C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, Rn. 35.

²⁰⁹ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, ECLI:EU:C:2022:125, Rn. 54.

Aber auch schon aus früherer Rechtsprechung des Gerichtshofes ergibt sich, dass der Nutzungsberechtigte über die erhaltenen Zinsen frei verfügen können muss, da ihm diese wirtschaftlich tatsächlich zustehen müssen. In einem Fall, in dem die Finanzverwaltung fiktive Zinsen annimmt und somit auch keine Zinsen fließen, erhält der Darlehensgeber keine Zinsen, über welche er dann tatsächlich hätte verfügen können.²¹⁰ Dies hatte für den Gerichtshof zur Folge, dass fiktive Zinsen nicht als Einkünfte gem. Art 1 Abs 1 und Art 2 lit. a der ZLRL angesehen werden können. Aus diesem Grund findet auf eine solche Regelung die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie keine Anwendung.²¹¹

Des Weiteren weist Generalanwalt Athanasios Rantos in seinem Schlussantrag noch darauf hin, dass die ZLRL ein doppeltes Ziel verfolgt, nämlich die Vermeidung von Doppelbesteuerung und die Bekämpfung von Missbrauch. In der vorliegenden Rechtssache liege aber kein Fall von Doppelbesteuerung vor, da die Beiträge mangels Abführung an die Mutter in Luxemburg nicht steueranhängig waren. Die Richtlinie stehe nationalstaatlichen Missbrauchsvorschriften deshalb nicht entgegen. Würde der EuGH in diesem Fall Unionswidrigkeit feststellen, würde das bedeuten, „*dass verbundene Gesellschaften unter Verstoß gegen das nationale Recht Darlehen aufnehmen (oder andere Arten konzerninterner Geschäfte tätigen) und sich dann auf das Unionsrecht berufen könnten, um dem nationalen Steuerrecht (und möglicherweise auch der Steuer) zu entgehen. Eine solche Auslegung liefe aber den Zielen der Richtlinie zuwider, zu denen die Bekämpfung von Steuerbetrug gehört.*“²¹²

Zum Einwand des Beklagten, dass das zinslose Darlehen im Konzern eine Form der Gewinnausschüttung darstelle und somit das Regime der MTRL anzuwenden sei, entschied der EuGH bereits in einer anderen Rechtssache, dass Zinszahlungen, die jene des freien Wettbewerbs überschreiten, als Gewinnausschüttung behandelt werden.²¹³ Aufgrund des Fehlens tatsächlicher Zinszahlungen könne dieser Grundsatz aus der EuGH-Judikatur jedoch nicht angewandt werden, dies führe zur Konsequenz, dass die MTRL keine Anwendung finden kann.²¹⁴

Eine weitere Möglichkeit wäre die Anwendung der Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital gewesen. Sie wurde auch eingebracht, kam jedoch in diesem speziellen Fall ebenfalls nicht zur Anwendung. Hierbei ist zu beachten, dass die Richtlinie den MS verbietet, im Bereich der Kapitalzuführung direkte Steuern einzuhoben. Diese Harmonisierung erstreckt sich aber nach EuGH-

²¹⁰ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, Rn. 56–58.

²¹¹ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, Rn. 55–57.

²¹² GA Rantos, Schlussanträge (30.09.2021) zu C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, Rn. 62.

²¹³ Vgl. EuGH 05.04.2017, C-488/15, *Kommission/ Bulgarien*, ECLI:EU:C:2017:267, Rn. 25ff.

²¹⁴ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, Rn. 59–64.

Rechtsprechung nicht auf das Einkommen der Gesellschaften, da diese in die Zuständigkeit der MS fallen. Außerdem besagt Art 5 Abs 1 lit. a der Richtlinie 2008/7/EG nicht, dass ein MS keinerlei Steuern auf die Zuführung von Kapital erheben darf.²¹⁵

13.4 Anwendung der Grundfreiheiten aufgrund fehlenden Sekundärrechts

Nachdem auf den vorliegenden Sachverhalt keine Richtlinie anzuwenden war, prüfte der EuGH, ob es zu einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten gekommen ist. Da die nationale Regelung nicht nur auf verbundene Unternehmen, sondern auch auf nicht verbundene Unternehmen anzuwenden war und somit keine beherrschende Stellung gegeben sein musste, prüfte der EuGH einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und nicht gegen die Niederlassungsfreiheit.²¹⁶

Generalanwalt Rantos hatte in seinem Schlussantrag noch einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit angenommen. Er ging in seiner Stellungnahme von einem Sachverhalt aus, der eindeutig zu einer Prüfung in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit geführt hätte. Als zentrale Punkte nannte er die beherrschende Stellung der Mutter über die Tochter, da diese eine Beteiligung von 100 % aufwies, die Laufzeit des Darlehens mit Fälligkeit nach 60 Jahren und die Zinslosigkeit, weshalb man davon ausgehen könne, dass eine solche Vereinbarung nur zwischen verbundenen Unternehmen getroffen werden würde, da zwischen solchen ein Abhängigkeitsverhältnis besteht.²¹⁷

Der EuGH prüft jedoch nicht auf Sachverhaltsebene, auch wenn das in seiner Rechtsprechung nicht immer ganz klar ist, da er oft mit Beispielen in die Sachverhaltsebene eingreift. Vielmehr prüft er, ob eine gesetzliche Regelung gegen Unionsrecht verstößt. Die betreffende Regelung richtet sich nicht nur an verbundene, sondern an alle Unternehmen. Der Einwand von Rantos, dass es sich angesichts der Zinslosigkeit und der langen Laufzeit von 60 Jahren wohl um ein Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen handeln müsse, ist nachvollziehbar. Ein Darlehen, das nach marktwirtschaftlichen Kriterien vergeben wird, wird in aller Regel nicht zinslos und auch nicht auf 60 Jahre angelegt sein. In dogmatischer Anwendung des Unionsrechts kann der EuGH in diesem Fall allerdings nur einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit annehmen.

Folglich war die erste Frage, ob eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit vorliegt. Eine solche liegt vor, „wenn die Maßnahmen geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in

²¹⁵ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, Rn. 65–73.

²¹⁶ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, Rn. 77–85.

²¹⁷ Vgl. GA Rantos, Schlussanträge (30.09.2021) zu C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, Rn. 88.

einem Mitgliedstaat oder die in diesem Mitgliedstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten.“²¹⁸

Nachdem die bulgarische Regelung keinen Unterschied zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Gesellschaften macht, gibt es keine nationale Regelung, die den Markt beschränken und dergestalt einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellen würde. Bei der Umsetzung der Normen wird jedoch zwischen gebietsfremden und gebietsansässigen Gesellschaften unterschieden: Während die gebietsansässige Gesellschaft die Möglichkeit hat, die aus dem Darlehen entstandenen Kosten direkt zum Abzug zu bringen, muss eine gebietsfremde Gesellschaft diese im darauffolgenden Jahr als Erstattung beantragen. Dadurch muss die Steuer neu berechnet werden, damit sie in Relation derjenigen entspricht, die die gebietsansässige Gesellschaft zu entrichten gehabt hätte. Dies verschafft einer gebietsansässigen Gesellschaft zumindest einen Liquiditätsvorteil gegenüber gebietsfremden Gesellschaften.²¹⁹

Eine solche Regelung stellt somit einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar, weshalb zu klären war, ob es sich bei dieser Beschränkung um eine rechtfertigbare nach Art 65 Abs 1 AEUV handelt oder nicht. Der EuGH präziserte dazu anhand dieser Rechtssache: *„Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten in ihrem nationalen Recht zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Steuerpflichtigen unterscheiden dürfen, sofern diese Unterscheidung weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.*“²²⁰ Der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann entnommen werden, dass einer nationalen Steuerregelung nur dann Konformität mit den rechtlichen Normen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr attestiert werden kann, wenn die Differenzierung zwischen gebietsansässigen und gebietsfremden Gesellschaften zwingend im Allgemeininteresse liegt oder auf Aspekte abstellt, die sich einem objektiven Vergleich entziehen.²²¹

Die bulgarische Regierung wandte ein, dass anders als bei der gebietsansässigen Gesellschaft die gebietsfremde keine Finanz-, Handels-, und Steuerbilanz vorlege, deren Ergebnis als Grundlage für die Erhebung von Körperschaftsteuer in Bulgarien dienen könnte.²²² Diese Argumentation reichte jedoch nicht, um das Vorhandensein eines Eingriffes in die Kapitalverkehrsfreiheit zu entkräften und somit die Feststellung des EuGH zu verhindern, dass es sich bei der Maßnahme um einen solchen Eingriff handelt. Der Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit kann

²¹⁸ Vgl. EuGH 30.04.2020, *Société Générale*, C-565/18, ECLI:EU:C:2020:318, Rn. 22, und die dort angeführte Rechtsprechung.

²¹⁹ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, *„Viva Telecom Bulgaria“*, Rn. 91–94.

²²⁰ EuGH 24.02.2022, C-257/20, *„Viva Telecom Bulgaria“*, Rn. 97f.

²²¹ Vgl. EuGH 18.03.2021, C-388/19, *Autoridade Tributária e Aduaneira, Steuer auf Veräußerungsgewinne aus Immobilien*, ECLI:EU:C:2021:212, Rn. 35.

²²² Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, *„Viva Telecom Bulgaria“*, Rn. 99.

wie gesagt nur durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses und wenn er verhältnismäßig ist gerechtfertigt werden²²³.

Die bulgarische Regierung brachte weiters vor, dass diese Regelung zur Vermeidung von Steuerumgehung eingeführt wurde. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Bekämpfung von Steuermisbrauch ein zwingender Grund des Allgemeininteresses der Kapitalverkehrsfreiheit, womit die Schaffung von Regelungen erlaubt ist, solange sie verhältnismäßig sind.²²⁴

Bezogen auf die gegenständliche Rechtssache konkretisierte der Gerichtshof folglich so: „*Unter diesen Voraussetzungen ist davon auszugehen, dass die nationale Regelung, um die es im Ausgangsverfahren geht, durch die Ziele, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren und eine effiziente Einziehung der Steuer zu gewährleisten, um Steuerumgehung zu verhindern, gerechtfertigt werden kann.*“²²⁵

Die bulgarischen Regelungen sahen vor, dass die Zahlungen binnen 30 Tagen ab Antragseinbringung zu leisten sind, sodass – wenn die Auszahlung länger als 30 Tage dauern sollte – von der Finanzbehörde Verzugszinsen zu leisten wären. Eine Dauer von drei Jahren bis zur Auszahlung sei ein Einzelfall. Der EuGH judizierte weiters, dass für Verstöße gegen nationales Recht das vorliegende nationale Gericht als Prüforgan zuständig sei, und bestritt folgerichtig die eigene Zuständigkeit. Die Regelungen selbst seien als verhältnismäßig anzusehen, da die gesetzlich erlaubte Verfahrensdauer nur 30 Tage betrage und bei längeren Verfahren Zinsen vorgesehen seien.²²⁶

Im Bereich des Steuermisbrauchs wird hier eine unwiderlegbare Vermutung der nationalen Behörden dahingehend angestellt, dass zinslose Darlehen der Steuerumgehung dienen, wobei der EuGH unwiderlegbare Vermutungen als Verstoß gegen das Rechtsschutzprinzip ansah. In der hier beschriebenen Rechtssache erwähnte er einen diesbezüglichen Verstoß nicht einmal.

13.5 Kritische Würdigung der Entscheidung

Auf zinslose Darlehen ist die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie nicht anzuwenden. Regelungen dieser Art gehören grundsätzlich in den Kompetenzbereich der MS, dürfen dabei jedoch nicht gegen die Grundfreiheiten verstoßen. Während bei der MTRL jede Art der unwiderlegbaren Vermutung vom EuGH als Verstoß gegen die Rechtsstaatlichkeit angesehen wird und die MS dazu verpflichtet werden, einzelfallbezogene Prüfungen durchzuführen, ist dies bei zinslosen Darlehen nicht der Fall. Eine genaue Erklärung dafür wird in diesem Urteil nicht gegeben.

²²³ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „*Viva Telecom Bulgaria*“, Rn. 112.

²²⁴ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „*Viva Telecom Bulgaria*“, Rn. 110.

²²⁵ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „*Viva Telecom Bulgaria*“, Rn. 121.

²²⁶ Vgl. EuGH 24.02.2022, C-257/20, „*Viva Telecom Bulgaria*“, Rn. 112–114.

Fraglich ist, ob die Unterscheidung sich darauf gründet, dass es sich um eine Prüfung der Grundfreiheiten und nicht der Richtlinie handelt. Hierbei ist jedoch anzumerken, dass es sich beim Rechtsstaatlichkeitsgebot um einen Grundsatz des Unionsrechts handelt, der somit auch bei der Grundrechtsprüfung von besonderer Relevanz sein sollte.

Im Fall „Viva Telecom Bulgaria“ zeigt sich, dass die Einschätzungen des Generalanwaltes auch von der Rechtsmeinung des EuGH abweichen können. Athanasios Rantos nahm in seiner Stellungnahme einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit an. Die Option, im Rahmen der Steuererklärung eine Gleichbehandlung zu erreichen, sei keine Möglichkeit, die grundlegende Ungleichbehandlung zu beseitigen. Der Generalanwalt lässt hier den Rechtfertigungsgrund des Missbrauches zu, obwohl es sich im vorliegenden Fall nicht um Konstrukte handelt, *„die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“*²²⁷ Und dies, obwohl er gleichzeitig annimmt, dass der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den MS nicht gegeben ist.²²⁸

Bei vergleichender Beurteilung der Rechtsprechung zu dieser und zur zuvor behandelten Rechtssache wird rasch klar, dass die Rechtfertigungsgründe zur Beschränkung der Grundfreiheiten nicht immer gleich auszulegen sind. Hätte der EuGH hier zunächst entschieden, dass es sich um einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit handelt, hätte er wie in der Rechtssache Lexel judizieren müssen. Das heißt, er hätte einen Verstoß annehmen müssen, der durch den Einwand der Vermeidung von Missbrauch im Steuerrecht wiederum nicht hätte gerechtfertigt werden können; denn auch hier handelte es sich bei der Regelung um keine, die verhindern sollte, dass ein rein künstliches, jeder wirtschaftlichen Realität bares Konstrukt entsteht, welches allein zu dem Zweck errichtet wurde, Steuern zu umgehen.

Im Zuge der Prüfung einer anderen Grundfreiheit, nämlich der des Kapitalverkehrs, kann ebenjene Konstellation durchaus zur Rechtfertigung eines Verstoßes dienen, da für jede Grundfreiheit eigene Rechtfertigungsgründe normiert sind und sie somit jeweils gesonderter Rechtsprechung bedarf.

13.6 Diskriminierungstatbestände der ZLRL

Nach der Judikatur des EuGH werden bis dato folgende Sachverhalte als diskriminierend im Sinne des allgemeinen Diskriminierungsverbots angesehen:

²²⁷ Vgl. EuGH 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn. 55.

²²⁸ Vgl. GA Rantos, Schlussanträge (30.09.2021) zu C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, Rn. 119–130.

- Wenn die gesetzliche Regelung für Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, unterschiedliche Steuersätze vorsieht.
- Bei unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen wie z. B. dem Fall, dass auf inländische Tatbestände die Bruttobesteuerung und nicht die Nettobesteuerung angewandt wird.²²⁹
- Wenn zwischen den Unternehmen eine andere Art der Steuererhebung stattfindet, wie ein Steuerabzug an der Quelle oder erst bei Veranlagung.²³⁰

Vorschriften, die ausschließlich oder in besonders einschränkender Form in den grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Anwendung kommen.²³¹

²²⁹ Vgl. u. a. EuGH 12.06.2003, C-234/01, *Gerritse*, ECLI:EU:C:2003:340, Rn. 55, EuGH 03.12.2006, C-290/04, *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, ECLI:EU:C:2006:630, Rn. 39, EuGH 09.11.2006, C-520/04, *Turpeinen*, ECLI:EU:C:2006:703, Rn. 25, EuGH 17.09.2015, C-10/14, C-14/14 und C-17/14, *Miljoen*, ECLI:EU:C:2015:608, Rn. 61 und EuGH 22.11.2018, C-575/17, *Sofina u.a.*, ECLI:EU:C:2018:943, Rn. 35.

²³⁰ Vgl. EuGH 22.12.2008, C-282/07, *Truck Center*, ECLI:EU:C:2008:762, Rn. 52.

²³¹ Vgl. EuGH 21.01.2010, C-311/08, *SGI*, ECLI:EU:C:2010:26, Rn. 42.

14 Fusionsrichtlinie

14.1 Allgemeines

Die Fusionsrichtlinie (FRL) regelt grenzüberschreitende Umwandlungsvorgänge.²³² Zielsetzung ist es, dass Einschränkungen des Wettbewerbs bei grenzüberschreitenden Vorgängen vermieden werden. Vor allem die Verpflichtung, stille Reserven aufzudecken und der dadurch entstehenden Steuerlast unterworfen zu werden, soll beseitigt werden. Die Richtlinie zielt somit darauf ab, stille Reserven erst mit dem Realisierungsvorgang zu besteuern. Hierbei ist zu beachten, dass es sich bei diesen Fusionstatbeständen nicht um grenzüberschreitende Bewegungen von Vermögen handelt, da nur der Eigentümerwechsel grenzüberschreitend ist. Ausnahmeregelungen bei den Rechtsformen der Europäischen Gesellschaft und der Europäischen Genossenschaft gilt es in besonderem Maße zu berücksichtigen.²³³

Obwohl die Fusionsrichtlinie verglichen mit der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie eine relativ alte Richtlinie ist, gibt es im Bereich Missbrauch nur sehr wenig EuGH-Judikatur. Dies liegt wohl vor allem daran, dass innereuropäische grenzüberschreitende Umgründungen – obwohl rechtlich zulässig – an so hohe formelle Voraussetzungen gebunden waren, dass es kaum zu tatsächlichen Umgründungen gekommen ist. Durch die Konsolidierung der Richtlinie 2005/56/EG im Jahr 2017 könnte es in Zukunft jedoch weit mehr grenzüberschreitende Verschmelzungen auf Unionsebene geben. Sie greift in besonderer Weise in die zentralen Gesetze der nationalen Staaten ein, um bürokratische Hürden bei Umgründungen abzubauen.²³⁴ In Österreich haben diese Eingriffe in Form von Änderungen in folgenden Gesetzen Niederschlag gefunden: Übernahmegesetz, Umwandlungsgesetz, UGB, GmbH-Gesetz, Aktiengesetz, Firmenbuchgesetz, Gerichtsgebührengesetz und Rechtspflegergesetz. Des Weiteren kommt es zur Schaffung eines neuen Bundesgesetzes, des EU-UmgrG.²³⁵

Ein weiteres Indiz für das Fehlen grenzüberschreitender Umgründungen ergibt sich daraus, dass sich die Judikatur des EuGH im Bereich der Fusionsrichtlinie größtenteils auf rein nationale Sachverhalte bezog. Dies wurde möglich, da der EuGH in bestimmten Fällen ein unionsrechtliches Interesse an der Auslegung nationaler Normen wahrnimmt, nämlich dann, wenn umgesetzte Richtlinien nicht nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte, sondern auch eins zu eins auf nationale Sachverhalte anzuwenden wären.

²³² Vgl. Fusionsrichtlinie 2009/133/EG.

²³³ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 301f.

²³⁴ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 303.

²³⁵ Vgl. Potyka/Rieder, Die Umsetzung der EU-Mobilitätsrichtlinie in Österreich, in: RdW 11/2022, S. 742.

14.2 Charakteristika der Richtlinie

Örtlicher Anwendungsbereich der FRL sind die Mitgliedstaaten. Wobei nach der Entscheidung des EuGH, dass die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie auch auf die Schweiz Anwendung findet, diskutiert wird, ob dies unter besonderen Voraussetzungen auch für die Fusionsrichtlinie gelten sollte. Der persönliche Anwendungsbereich der FRL erstreckt sich auf Unternehmen. Der sachliche Anwendungsbereich schließt Umgründungstatbestände, Fusion (Verschmelzungen), Spaltung, Abspaltung und Einbringung ein, hierbei muss es sich um einen Austausch von Anteilen handeln, wobei eine Zuzahlung für die Anteile von bis zu 10 % möglich ist.²³⁶

14.3 Missbrauchsverbot

Aufgrund von Art 15 Abs 1a iVm Art 1 dürfen MS nur aus besonderen Gründen die Vorteile der Richtlinie verwehren. Möglich ist dies jedoch ganz oder teilweise dann, wenn der hauptsächliche Grund der Sitzverlegung die Steuerhinterziehung oder -umgehung ist.²³⁷ Hierbei unterscheidet der EuGH nicht, ob es sich bei den Handlungen um Umgehung, Rechtsmissbrauch, Steuerhinterziehung oder Betrug handelt. Er verwendet diese Begriffe synonym und lässt Art 15 für all diese Bereiche zu.

Da es sich bei der FRL wie auch bei der MTRL und der ZLRL um keine abschließend harmonisierte Richtlinie handelt, prüft der EuGH auch immer, ob die nationalen Vorschriften, welche er auf Unionswidrigkeit prüft, gegen das Primärrecht verstoßen. Es bedarf wie auch bei der MTRL keiner eigenen Umsetzungsnormen im Bereich der Missbrauchsbekämpfung, sodass ein allgemeiner rechtlicher Konnex oder Rechtsgrundsatz oder eine Übung ausreichen. Des Weiteren muss auch das Rechtsmissbrauchsverbot im Primärrecht beachtet werden. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der Missbrauchsvorbehalt nur jene Steuern betrifft, die in der Richtlinie genannt sind.²³⁸

14.3.1 Missbrauchsbegriff

Der Missbrauchsbegriff der FRL ist im Gegensatz zu dem der MTRL konkret und detailliert formuliert. Im Übrigen hat der EuGH den Missbrauchsbegriff schon ausgelegt. Ein Missbrauch ist nach der Rechtsprechung des EuGH zu vermuten, wenn die Umgründung nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruht. Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die Umgründung aus rein steuerrechtlichen Überlegungen durchgeführt worden ist.²³⁹ Anhaltspunkte für einen solchen Missbrauch sind gegeben, wenn die aufgenommene Gesellschaft im Zeitpunkt der

²³⁶ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 302.

²³⁷ Vgl. Hirschler/Sulz, Art VI Spaltung, zu § 44, in: Wiesner/Hirschler/Mayr (Hg.), Handbuch der Umgründungen, Bd. 2, Rz. 46.

²³⁸ Vgl. EuGH 10.11.2011, C-126/10, Foggia - SGPS, ECLI:EU:C:2011:718, Rn. 31–34.

²³⁹ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 312.

Fusion keine eigene Geschäftsführertätigkeit mehr entfaltete, wenn sie keine Beteiligungen mehr hielt oder wenn noch nicht berücksichtigte Verluste der aufgenommenen Gesellschaft mitübernommen werden sollen.²⁴⁰

²⁴⁰ Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht, S. 313.

15 Rechtssache Leur-Bloem, C-28/95

15.1 Sachverhalt

Die Leur-Bloem war Eigentümerin zweier Gesellschaften niederländischen Rechts. Sie beabsichtigte eine Holding zu erwerben, wobei die Gegenleistung aus Anteilen ihrer beider Unternehmen bestehen sollte. In der Holding waren nur Verluste, weshalb die Finanzbehörde davon ausging, dass die Fusion einzig aus dem Grund stattgefunden habe, diese Verluste mit Gewinnen der anderen beiden Unternehmen auszugleichen. Aus diesem Grund vertrat die Finanzbehörde die Annahme, dass vorwiegend steuerliche Gründe für diese Fusion vorliegen und Leur-Bloem deshalb die Vorteile der richtlinienkonform umgesetzten nationalen Regelung nicht nutzen könne.

15.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes

1. Kann Art 15 (Art 11 alt) der Fusionsrichtlinie so gelesen werden, als handle es sich dabei um eine unwiderlegbare Vermutung?
2. Ist ein Verlustausgleich ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund?

15.3 Rechtliche Beurteilung

In dieser Rechtssache wurden zwei zentrale Fragen für die Auslegung der Missbrauchsregelungen der Fusionsrichtlinie behandelt. Zum einem die Frage des Vorgehens der nationalen Behörden, zu dem der Gerichtshof folgende Aussage traf:

*„Bei der Prüfung, ob der beabsichtigte Vorgang einen solchen Beweggrund hat, können sich die zuständigen nationalen Behörden jedoch nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; sie müssen vielmehr eine globale Untersuchung jedes Einzelfalls vornehmen. Eine solche Untersuchung muß nach ständiger Rechtsprechung gerichtlich überprüfbar sein.“*²⁴¹

Somit wurde auch im Bereich der FRL durch den EuGH festgestellt, dass eine unwiderlegbare Vermutung, der zufolge bestimmte Sachverhalte einen Missbrauch darstellen oder nicht, unionswidrig ist.²⁴² Den Unternehmen muss stets die Möglichkeit gegeben werden, ihre Tatsachen vorzubringen. Aus diesem Grund bedarf es einer globalen Untersuchung aller sachverhaltsrelevanten Tatsachen, wobei jeder Einzelfall gesondert geprüft werden muss.²⁴³

²⁴¹ EuGH 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem / Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 41.

²⁴² Vgl. Gruber, Die Missbrauchsvermutung des § 44 UmgrStG, in: ÖStZ 2010/314, S. 158.

²⁴³ Vgl. Schumacher, §15 UmwStG, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut (Hg.), UmwStG. Kommentar³, Otto Schmidt, Rz. 227.

In Übereinstimmung damit judizierte der EuGH, dass auch eine Fusion mit einer Holding, die für sich kein Unternehmen besitzt, auf einem vernünftigen wirtschaftlichen Grund beruhen kann.²⁴⁴ Folglich kann ein solcher Sachverhalt allein nicht für die Annahme eines Missbrauches sprechen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass ein solcher Sachverhalt im Rahmen einer Gesamtrechtsbetrachtung nicht als Indiz für Rechtsmissbrauch angesehen werden kann.²⁴⁵

Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass auch das Argument einer höheren Liquidität aufgrund einer geringeren Steuerbelastung den Verdacht einer missbräuchlichen Anwendung nicht entkräftet.²⁴⁶

Missbrauchsvermutung des Art 1 Fusionsrichtlinie:

*„Artikel 11 (Fassung vom 23. Juli 1990, geltende Fassung bis 2004, neu Art 15)
(1) Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Titel II, III und IV ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn eine Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder ein Austausch von Anteilen*

a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat. Vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn die Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen oder der Austausch von Anteilen nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen – insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht;“

Obwohl die Richtlinie bei Fehlen vernünftiger wirtschaftlicher Gründe also klar eine Missbrauchsvermutung vorsieht, judizierte der EuGH, dass auch diese Missbrauchsvermutung im Lichte der Verhältnismäßigkeit ausgelegt werden müsse. Deshalb seien nationale Regelungen, welche aufgrund bestimmter Tatsachen automatisch davon ausgehen, dass eine Steuerhinterziehung oder ein Missbrauch vorliegt, und deshalb Unternehmen von den Vorteilen der ZLRL ausschließen, unverhältnismäßig und daher unionswidrig seien.²⁴⁷ Aus diesem Grund würden weiters Regelungen, die einen Gegenbeweis nicht zulassen, gegen die Fusionsrichtlinie verstoßen. Dies begründet der EuGH damit, dass aufgrund fehlender „genauer Gemeinschaftsbestimmungen über die Anwendung der Vermutung des Art 11“²⁴⁸ (Art 15 neu) von den MS unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit Regelungen zu treffen seien.²⁴⁹

²⁴⁴ Vgl. Huber, § 44, in: Zöchling/Huber (Hg.), UmgrStG⁶, Manz (Stand 01.02.2022, rdb.at).

²⁴⁵ Vgl. EuGH 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Rz. 41f.

²⁴⁶ Vgl. Hübner-Schwarzinger/Kofler, § 44, in: Kofler (Hg.), UmgrStG¹², Jahreskommentar, Rz. 16.

²⁴⁷ Vgl. Tumpel/Prechtel, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Rechtsprechung des EuGH zum Sekundärrecht, in: Lang/Schuch/Staringer (Hg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, Linde, S. 67

²⁴⁸ EuGH 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Rz. 43.

²⁴⁹ Vgl. EuGH 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Rz. 43.

Der EuGH vollführte in dieser Rechtsprechung einen Balanceakt. Besonders zu beachten ist, dass die Verhältnismäßigkeit ein zentraler Pfeiler des Primärrechts ist, jedoch wird in der Rechtssache eine Richtlinie und keine Grundfreiheit geprüft. Hierbei agiert der EuGH ein weiteres mal rechtsschaffend und nicht rechtsauslegend. Er schränkt den Wortlaut einer Richtlinie mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ein, was grundsätzlich nicht vorgesehen ist, da das Verhältnismäßigkeitsprinzip vor allem eine Schranken-Schranke bei Eingriffen in die Grundfreiheiten darstellt.²⁵⁰

In weiterer Folge argumentiert der EuGH, dass bestimmte Gruppen von Vorgängen gleichsam automatisch – also ohne eine Prüfung, ob tatsächlich Steuern hinterzogen werden oder nicht – von den Vorteilen der Richtlinie ausgenommen würden, wenn man diese Frage nicht unter Zuhilfenahme der Verhältnismäßigkeit klärte. Laut EuGH ist der Art 11 nur eine letzte Begründungserwägung, um die Vorteile der Richtlinie zu versagen, und eine solche sei nur anzuwenden, wenn sich keine anderen Regelungen finden ließen.²⁵¹

Wie oben ausgeführt, war die zweite wesentliche Frage, ob ein horizontaler steuerlicher Verlustausgleich zwischen den Fusionierenden ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund im Sinne von Art 11 Fusionsrichtlinie ist. Hierzu judiziert der EuGH, dass vernünftige wirtschaftliche Gründe mehr umfassen müssen als nur das Streben nach einem rein steuerlichen Vorteil. Wird eine Fusion nur aus dem Grund durchgeführt, einen Verlustausgleich zu erhalten, ist das kein vernünftiger wirtschaftlicher Grund im Sinne des Art 11. Kann ein Unternehmen nicht nachweisen, dass es andere Gründe für die Fusionierung gibt, sind nationale Regelungen, die den Vorteil der Richtlinie ausschließen, demnach richtlinienkonform.²⁵²

15.4 Kritische Würdigung der Entscheidung

Die Frage der genauen Gemeinschaftsbestimmungen über die Anwendung stellt sich im Kontext dieser Entscheidung eher nicht; Art 11 zielt darauf ab, missbräuchliches Handeln einzelner Unternehmen zu verhindern. Hierbei haben die Mitgliedstaaten als Adressaten der Richtlinie Regelungen zu treffen, wobei sie bei der Umsetzung nicht an den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gebunden sind. Ihre einzige Aufgabe ist es, Sinn und Zweck der Richtlinie im nationalen Recht umzusetzen. Sie sind dabei an den Wortlaut der Richtlinie und der dazugehörigen Erwägungsgründe gebunden. Dort findet sich keine konkrete Formulierung oder auch nur

²⁵⁰ Vgl. Kokott, Das Steuerrecht, S. 34.

²⁵¹ Vgl. EuGH 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Rz. 44f.

²⁵² Vgl. EuGH 17.07.1997, C-28/95, *Leur-Bloem*, Rz. 47.

Andeutung dahingehend, dass Art 11 im Sinne einer „letzten Begründungserwägung“ (wie vom EuGH angenommen) zu verstehen sei.

Im Laufe dieser Arbeit wurde schon mehrfach darauf hingewiesen, dass der EuGH seine Auslegungskompetenz teilweise dazu nutzt, um Unionsrecht fortzuentwickeln. Seine Judikatur bildet oft die Grundlage für neue oder abgeänderte Richtlinien. Bei der Beschäftigung mit der Rechtssache Leur-Bloem habe ich jedoch zum ersten Mal gesehen, dass der Gerichtshof eine Regelung einer Richtlinie so deutet, dass sie de facto nur noch als Ultima Ratio anzuwenden ist, also erst dann schlagend wird, wenn es kein widersprechendes Primär- oder Sekundärrecht gibt bzw. die Grundsätze des Unionsrechts nicht erfüllt werden. Dies widerspricht ganz klar dem Grundsatz, dass Primärrecht nur dann anzuwenden ist, wenn es kein dementsprechendes Sekundärrecht gibt.

Aus Gründen des Rechtsschutzes war es jedoch wohl unausweichlich, der Regelung des Art 11 der FRL-Schranken zu setzen, denn die Missbrauchsvermutung wäre in ihrer weiten, offenen Formulierung selbst äußerst missbrauchsanfällig gewesen.

16 Rechtssache Kofoed, C-321/05

16.1 Sachverhalt

Herr Kofoed und Herr Toft waren jeweils Hälfte-Eigentümer an der Cosmopolit Holding ApS, einer beschränkt haftenden Gesellschaft mit einem Gesellschaftskapital von 240 000 dänischen Kronen. Im Oktober 1993 erwarben sie jeweils eine von zwei Aktien der Dooralong Ltd, einer irischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Aufgrund dieses Kaufes kam es zu einer Kapitalerhöhung bei der Dooralong und zur Herausgabe von neuen Aktien.²⁵³

Drei Tage später tauschten die Eigentümer Kofoed und Toft alle ihre Anteile an der Cosmopolit gegen sämtliche neu ausgegebenen Aktien an der Dooralong. Jeder der beiden verfügte damit über 10.501 Aktien an der Dooralong, während die Dooralong nunmehr über das gesamte Kapital der Cosmopolit verfügte.²⁵⁴

Im November 1993 schüttete die Cosmopolit an die Dooralong Gewinne in Höhe von 26 000 000 dänischen Kronen aus, worauf sich das Eigenkapital der Cosmopolit verringerte. Einige Tage später beschloss und veranlasste die Dooralong eine Ausschüttung von 2 742 116 irischen Pfund (26 000 000 dänische Kronen) an die beiden Gesellschafter Kofoed und Toft.²⁵⁵

In der Veranlagung des Jahres 1993 verlangte der Gesellschafter Kofoed, dass der Tausch der Cosmopolit-Beteiligung mit jener der Dooralong-Aktien von der Steuer freigestellt werden müsse. Die dänische Steuerbehörde wies dies zurück und vertrat die Ansicht, dass die Gewinnausschüttung als Bestandteil des Anteilstauschvorgangs anzusehen sei, weil die 10 %ige Zuzahlung in bar überschritten worden sei.²⁵⁶

16.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes

Das anrufende Gericht stellte die Frage, ob Ausschüttungen, die direkt nach dem Tausch der Anteile durchgeführt wurden, in die Berechnung der baren Zuzahlung einbezogen werden können. Des Weiteren wollte es wissen, ob die Steuerverwaltung auf Rechtsmissbrauch plädieren kann, obwohl Art 11 der Richtlinie nicht umgesetzt wurde.²⁵⁷

16.3 Rechtliche Beurteilung

Der EuGH verneinte diese Hinzurechnung mit der Begründung, dass die Ausschüttung nie als Gegenleistung vereinbart wurde, auch eine Gewinnausschüttung wurde nicht vereinbart. Um

²⁵³ Vgl. EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 14f.

²⁵⁴ Vgl. EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 15.

²⁵⁵ Vgl. EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 16–18.

²⁵⁶ Vgl. EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 19f.

²⁵⁷ Vgl. EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 23.

als Zuzahlung zu gelten, müsse es sich um eine echte Gegenleistung handeln.²⁵⁸ Deshalb fallen Gewinnausschüttungen, die kurz nach der Veräußerung stattfinden, nicht in die Bemessungsgrundlage der Zuzahlung, auch wenn die Tauschenden im Zeitpunkt der Umgründung ein solches Vorgehen zu erkennen geben. Eine vertragliche Vereinbarung, die gleichzeitig mit der Umgründungshandlung unterzeichnet werden würde, wäre hingegen eine echte Gegenleistung, weshalb diese zu bereits erbachten Gegenleistungen hinzuzurechnen wäre. Sollte hierbei die 10 %ige Grenze überschritten werden, wären die Vorteile der Richtlinie nicht anwendbar.²⁵⁹

Im Gegensatz zur MTRL und ZLRL wird das zeitliche Element – also wenn Anteile nach der Umstrukturierung rasch wieder veräußert werden – bis jetzt somit nicht in die Bewertung mitbezogen.²⁶⁰

Da das vorlegende Gericht jedoch auch behauptete, dass der Tausch der Anteile keinerlei wirtschaftlichen Zweck erfüllen sollte, sondern einzig und allein deshalb getätigt wurde, um Steuern zu vermeiden, stellte sich noch die Frage, ob der Art 8 (1) iVm Art 11 der Fusionsrichtlinie Anwendung findet.

Hierbei ist zu beachten, dass der Art 11 der FRL den MS eine Versagung der Vorteile der Richtlinie ermöglicht, wenn als Beweggründe Steuerhinterziehung oder Umgehung namhaft gemacht werden können.

Der EuGH beantwortete die Frage, ob die Richtlinie ohne spezifische Normumsetzung im dänischen Recht trotzdem Anwendung findet, wie folgt: Richtlinien können einzelne Normunterworfenen nicht verpflichten, da dies dem Grundsatz der Rechtssicherheit widersprechen würde. Jedoch betont er weiters, dass das Umsetzen einer Richtlinie nicht unbedingt eines gesetzgeberischen Aktes bedarf.²⁶¹ Es sei ausreichend, wenn die nationalen Rechtsnormen, welche die Rechtslage betreffen, hinreichend bestimmt und klar seien. Der EuGH folgt in seiner Rechtsauffassung der Stellungnahme von Generalanwältin Kokott, die schon einen allgemeinen rechtlichen Kontext einer nationalen Norm zur Richtlinie als ausreichend erklärt hatte, weshalb eine ausdrückliche Übernahme von Richtlinienbestimmungen nicht erforderlich sei.²⁶²

Besonders interessant an diesem Urteil ist, dass der EuGH den Art 11, also das Missbrauchsverbot der Fusionsrichtlinie, mit dem allgemeinen Grundsatz des Rechtsmissbrauches verknüpft:

²⁵⁸ Vgl. EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 24–26.

²⁵⁹ Vgl. *Kokott*, Das Steuerrecht, S. 302.

²⁶⁰ Vgl. *Hohenwarter*, Internationale Einbringungen nach dem AbgÄG 2005, in: RdW 11/2006, S. 731.

²⁶¹ Vgl. EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 40f.

²⁶² Vgl. EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 40–44.

*„Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/434 spiegelt somit den allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts wider, wonach Rechtsmissbrauch verboten ist. Die betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf die Normen des Gemeinschaftsrechts ist nicht gestattet. Die Anwendung der Gemeinschaftsvorschriften kann nicht so weit reichen, dass missbräuchliche Praktiken, d. h. Vorgänge geschützt werden, die nicht im Rahmen des normalen Geschäftsverkehrs, sondern nur zu dem Zweck durchgeführt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen.“*²⁶³

In diesem Zusammenhang ist von besonderer Relevanz, dass der EuGH nicht auf die in der Fusionsrichtlinie explizit vorhandene Missbrauchsregelung eingeht, sondern sich auf den Grundsatz des Rechtsmissbrauchs stützt. Er setzt somit seine Rechtsprechung aus *Leur-Bloem* fort und sieht den Art 11 als reine *Ultima Ratio* an.

Zugleich verwies er auf die hohe Bedeutung der richtlinienkonformen Auslegung der Normen des nationalen Rechts durch die MS:

*„Auch wenn dieses Erfordernis der richtlinienkonformen Auslegung nicht so weit reichen kann, dass eine Richtlinie selbst und unabhängig von einem nationalen Umsetzungsakt Einzelnen Verpflichtungen auferlegt oder die strafrechtliche Verantwortlichkeit der ihren Bestimmungen Zuwiderhandelnden bestimmt oder verschärft, so ist doch anerkannt, dass der Staat grundsätzlich Einzelnen eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts entgegenhalten kann.“*²⁶⁴

Hierbei hat das nationale Gericht zu prüfen, ob und welche nationalen Regelungen oder allgemeinen Grundsätze im nationalen Recht vorliegen.²⁶⁵

Darüber hinaus ist zu beachten, dass der Gerichtshof zwar den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts anwendet, aber keine weiteren Ausführungen dazu macht, welche Bedeutung diesem Rechtsgrundsatz für die europäischen Ertragsteuern insgesamt zukommen soll. Bergmann differenziert in der „*StuW*“ zwischen einheitlich abstrakten und unterschiedlich konkreten Missbrauchsbegriffen. Er geht davon aus, dass der allgemeine Rechtsgrundsatz des Rechtsmissbrauchs im Unionsrecht mit den ausdrücklichen Missbrauchsverboten in den Richtlinien übereinstimmt und deshalb eine Differenzierung in der Rechtssache *Kofoed* nicht hätte vorgenommen werden müssen.²⁶⁶

²⁶³ EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 38.

²⁶⁴ EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 45.

²⁶⁵ Vgl. EuGH 05.07.2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn. 47.

²⁶⁶ Vgl. Bergmann, Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie, in: *StuW* 3/2010, S. 250.

Er stimmt hierbei Generalanwalt Miguel Póras Maduro in seinem Schlussantrag zur Rechtssache Halifax zu, welcher ausführte, dass Missbrauchsbestimmungen „*nur als eine Klarstellung oder Kodifizierung eines bestehenden allgemeinen Grundsatzes angesehen werden*“ können.²⁶⁷

Den rechtlich richtigen Ansatz verfolgt meines Erachtens dagegen Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Kofoed. Sie unterstellt dem Art 15 Fusionsrichtlinie Vorrangwirkung vor dem allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts. Sie argumentiert dabei vor allem mit der Durchsetzbarkeit allgemeiner Rechtsgrundsätze und mit der Gefahr, dass durch die Anwendung des Rechtsgrundsatzes, der weder ausreichend genau noch bestimmt ist, die bezweckte Rechtssicherheit der Richtlinie und deren Anwendung gefährdet wären.²⁶⁸

16.4 Kritische Würdigung der Entscheidung

Die Rechtsprechung zu Kofoed war Vorläuferin zur Rechtsprechung im Fall T Danmark, N Luxembourg usw. betreffend die Anwendung von nationalen Regelungen, welche nicht expliziert aus der Umsetzung von Unionsrecht entstanden sind, aber Bestimmungen enthalten, die dem Schutzzweck der Norm entsprechen. Der EuGH geht in seiner Rechtsprechung nicht weiter auf die Missbrauchsregelungen der FRL ein, woraus zu schließen ist, dass er für die Prüfung des Missbrauchsbegriffs dieser Richtlinie denselben Maßstab ansetzen möchte wie für die Prüfung des allgemeinen Grundsatzes des Missbrauchsverbots.

Der Gerichtshof ignoriert dabei völlig die Tatsache, dass es in der FRL konkrete Missbrauchsregelungen gibt, die aufgrund ihres Status als sekundärrechtlicher Rechtsakt Vorrang genießen sollten. Er bleibt jedoch jener Argumentation treu, die er bereits in der Rechtssache Leur-Bloem verfolgt hat, wonach Artikel 11 nur als eine letzte Begründungserwägung zu charakterisieren sei. Aus Sicht des EuGH war es nur konsequent, diese Rechtsprechung zu erweitern und zu stärken. Unter bewusster Umgehung einer Richtlinienregel direkt auf das Missbrauchsverbot abzustellen, führt freilich dazu, dass die gesamte Missbrauchsregelung als irrelevant anzusehen ist. Wie Generalanwältin Kokott meines Erachtens richtig erkannt hat (siehe weiter oben), könnte diese Rechtsprechung die Durchsetzung Einzelner erschweren, weil der Missbrauchsgrundsatz nicht ausreichend genau und bestimmt ist.

²⁶⁷ GA Maduro, Schlussanträge (07.04.2005) zu C-255/02, *Halifax u.a.*, ECLI:EU:C:2005:200, Rn. 75.

²⁶⁸ GA Kokott, Schlussanträge (08.02.2007) zu C-321/05, *Kofoed*, ECLI:EU:C:2007:86, Rn. 67.

17 Rechtssache Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08

17.1 Sachverhalt

Frau Zwijnenburg führte im niederländischen Meerbeek ein Bekleidungsgeschäft. Der Betrieb war auf zwei benachbarte Gebäude in der Tolstraat aufgeteilt (Hausnummer 17 und 19). Das Gebäude in der Tolstraat 19 war im Eigentum von Zwijnenburg. Das Gebäude Tolstraat 17 war im Eigentum der beschränkt haftenden Gesellschaft Beheer, welche den Eltern der Klägerin gehörte. Im EuGH-Entscheid heißt es dazu weiter: *„Um die Übernahme des elterlichen Geschäfts durch den Sohn [Bruder der Klägerin] abzuschließen, die bereits im Dezember 1990 begonnen hatte, war vorgesehen, dass Zwijnenburg ihr Bekleidungsgeschäft und das Gebäude in der Tolstraat 19 gegen Anteile an Beheer überträgt. Diese Betriebsfusion sollte nach Art 14 Abs 1 des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes von 1969 steuerfrei erfolgen.“*²⁶⁹

Wäre die Fusion steuerfrei möglich, wäre auch die niederländische Immobilienertragsteuer nicht zu leisten gewesen. Die Steuerbehörde ging davon aus, dass die Art der Übergabe in Verbindung mit der Fusion einzig und allein deshalb gewählt wurde, um die Immobilienertragsteuer zu vermeiden.²⁷⁰

17.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes

*„Vorlagefrage: Ist Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/434/EWG dahin auszulegen, dass die Vergünstigungen dieser Richtlinie dem Steuerpflichtigen versagt werden können, wenn eine Gesamtheit von Rechtshandlungen darauf gerichtet ist, die Erhebung einer anderen Steuer als derjenigen Steuern, auf die sich die in dieser Richtlinie enthaltenen Vergünstigungen beziehen, zu vermeiden?“*²⁷¹

17.3 Rechtliche Beurteilung

Der EuGH judizierte, dass sich die Richtlinie nur auf Steuern bezieht, die direkt aufgrund einer Fusion oder einer Umstrukturierung entstehen. Dies wird auch von der Tatsache gestützt, dass die Union im Bereich der direkten Steuern keine Zuständigkeit aufweist. Würde der EuGH auch über andere Steuern absprechen, würde das zu einer umfassenden Harmonisierung führen. Daraus folgt, dass nur jene Steuern durch den EuGH kontrolliert werden können, welche die Richtlinie nennt: im Wesentlichen sind das Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuern, wobei eine Steuer auf Immobilienerträge nach wie vor in den Zuständigkeitsbereich der MS fällt.

²⁶⁹ EuGH 20.05.2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, ECLI:EU:C:2010:282, Rn. 15.

²⁷⁰ Vgl. EuGH 20.05.2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, Rn. 14–27.

²⁷¹ EuGH 20.05.2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, Rn. 28.

Eine solche Ausweitung des sachlichen Anwendungsbereiches würde Ziel und Zweck der Richtlinie widersprechen, auch wenn Art 11 Abs 1 lit a diesbezüglich keine Einschränkungen vornimmt.²⁷² „Folglich ist Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/434 als Ausnahmevorschrift unter Berücksichtigung seines Wortlauts, seines Zwecks und seines Kontextes eng auszulegen.“²⁷³ Aus diesem Grund können die Vorteile der Richtlinie nicht aufgrund dieses Passus der Richtlinie verweigert werden, wenn der einzige Grund der Verweigerung darin besteht, das Entstehen einer anderen Steuerschuld zu ermöglichen.²⁷⁴

²⁷² Vgl. EuGH 20.05.2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, Rn. 49.

²⁷³ EuGH 20.05.2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, Rn. 46.

²⁷⁴ Vgl. EuGH 20.05.2010, C-352/08, *Modehuis A. Zwijnenburg*, Rn. 46f.

18 Rechtssache Foggia - SGPS, C-126/10

18.1 Sachverhalt

Die Foggia war eine Holdinggesellschaft nach portugiesischem Recht, die durch eine Fusion drei zum Konzern gehörende Gesellschaften aufnahm. Nach der Fusion 2003 plante sie die Verluste der fusionierten Gesellschaften aus den Geschäftsjahren 1997 bis 2002 von den Gewinnen abzuziehen. Die Finanzbehörde genehmigte den Verlustvortrag von zwei der drei fusionierten Betriebe und lehnte einen mit der Begründung ab, dass die Fusion mit der Foggia nur wegen dieser Verlustvorträge getätigt worden und deshalb kein wirtschaftliches Interesse vorhanden sei. Für die verlusttragende Gesellschaft gebe es zwar Vorteile, die nicht steuerrechtlicher Natur seien, wie z. B. die Verringerung der Verwaltungs- und Geschäftsführungskosten. Daraus seien aber keine wirtschaftlichen Interessen der Foggia abzuleiten.²⁷⁵

18.2 Rechtsfragen des anrufenden Gerichtes

„Welche Bedeutung und welche Tragweite hat Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/434, und welche Bedeutung haben insbesondere die Begriffe ‚vernünftige wirtschaftliche Gründe‘ und ‚Umstrukturierung oder Rationalisierung‘ der an Vorgängen im Sinne der Richtlinie 90/434 beteiligten Gesellschaften?“²⁷⁶

18.3 Rechtliche Beurteilung

Auch hier handelt es sich um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt ohne Auslandsbezug. Der Gerichtshof erklärte sich wie in den Rechtssachen Leur-Bloem und Zwijnenburg für zuständig.

Zur Auslegung des Begriffes der „vernünftigen wirtschaftlichen Gründe“ wiederholte der EuGH, dass die Fusion nicht zum alleinigen Ziel haben dürfe, einen steuerlichen Vorteil zu erhalten.²⁷⁷

Werde jedoch eine Fusion aufgrund mehrerer Beweggründe vollzogen, wovon einer eine steuerrechtliche Überlegung sei, die zudem nicht überwiege, so könne man annehmen, dass die Fusion aus vernünftigen wirtschaftlichen Gründen vollzogen worden sei.²⁷⁸

Hierbei ist zu beachten, dass laut EuGH einzig und allein die Tatsache, dass die fusionierte Gesellschaft keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet hat, also keine Aktiva einbrachte, als Grund für die Verweigerung der Vorteile der Richtlinie nicht ausreicht. Darauf könne man sich

²⁷⁵ Vgl. EuGH 10.11.2011, C-126/10, *Foggia* - SGPS, Rn. 8–10.

²⁷⁶ EuGH 10.11.2011, C-126/10, *Foggia* - SGPS, Rn. 15.

²⁷⁷ Moser, Auswirkungen der Rs. Foggia auf das österreichische UmgrStG, in: SWI 09/2012, S. 406.

²⁷⁸ Vgl. EuGH 10.11.2011, C-126/10, *Foggia* - SGPS, Rn. 41–46.

aber nicht berufen, wenn die Reduzierung der Verwaltungs- und Geschäftsführungskosten, die unter bestimmten Voraussetzungen einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund konstituieren kann, wie im vorliegenden Fall im Vergleich zum erwarteten Steuervorteil völlig nebensächlich sei.²⁷⁹

Deshalb entschied das Gericht, dass bei Verwehrung der Vorteile aus der Richtlinie keine Unionsrechtswidrigkeit bestehe, solange das Gericht eine ausführliche Einzelfallprüfung vorgenommen hat.

18.4 Kritische Würdigung der Entscheidung

In dieser Rechtssache hätte der Gerichtshof nähere Erläuterungen zur Frage geben können, wann es sich um vernünftige wirtschaftliche Gründe handelt. Er hat dies jedoch verabsäumt. Nachvollziehbar ist, dass Kosteneinsparungen, die im Vergleich zum Steuervorteil völlig nebensächlich sind, keinen vernünftigen wirtschaftlichen Grund im Rahmen einer Fusion darstellen. Die Formulierung „völlig nebensächlich“ lässt allerdings großen Spielraum für die Auslegung. Noch problematischer ist diese Judikatur dahingehend, dass nicht beantwortet wird, ob die nicht-steuerrechtlichen Beweggründe überwiegen müssen. Wäre es auch ausreichend, wenn die Unternehmen zumindest einen wirtschaftlichen Nutzen hätten? Wie ist hier zu entscheiden, welche Kriterien wendet man dabei an? In all diesen Fragen muss dem EuGH noch großer Nachholbedarf attestiert werden. Vielleicht wird er in Zukunft mehr Rechtsfragen im Bereich der Fusionsrichtlinie zu beantworten bekommen – jetzt, da es einheitliche Regelungen gibt, die die behördlichen Voraussetzungen für Unternehmen vereinheitlichen und erleichtern sollen.

²⁷⁹ Vgl. EuGH 10.11.2011, C-126/10, *Foggia* - SGPS, Rn. 46f.

19 Resümee

In der vorliegenden Master-Thesis habe ich die Missbrauchsjudikatur des EuGH im Bereich der direkten Steuern untersucht. Zunächst ist festzuhalten, dass die Rechtsprechung des EuGH maßgeblich von den ihm zur Verfügung stehenden Normen abhängig ist. Gleichzeitig gibt es im Bereich der direkten Steuern keine Gesetzgebungskompetenz der Union. Regelungen dieser Materie entstehen vielmehr durch eine allgemeine Gesetzgebungskompetenz des Rates. Im Besonderen beruft sich der Rat als Unionsgesetzgeber auf die ausschließliche Kompetenz, Regelungen zu treffen, die für das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich sind (Art 3 (1) AEUV). Zusätzlich ist zu beachten, dass diese Regelung einen besonderen Gesetzgebungsprozess vorsieht, der dem Europäischen Parlament nur ein Anhörungs-, jedoch kein Mitbestimmungsrecht gewährt, wie es bei der ordentlichen Gesetzgebung der Fall wäre. Trotz dieser speziellen Gesetzgebungsvoraussetzungen wurden im Bereich der direkten Steuern Richtlinien erlassen. Drei dieser Richtlinien und die dazugehörige Missbrauchs- sowie Grundfreiheitenjudikatur wurden in dieser Arbeit in den Fokus gerückt, wobei 10 EuGH-Judikate näher beleuchtet wurden.

Eine wesentliche Entscheidung in Bezug auf Missbrauch war die im Jahr 2006 erfolgte Rechtsprechung zu *Cadbury Schweppes*. Hier formulierte der EuGH erste Definitionen, unter welchen Voraussetzungen Missbrauch vorliegt und wann nicht. Kein Missbrauch kann demnach angenommen werden, wenn die inkriminierte Regelung einzig und alleine einen Steuerausfall in einem MS verhindern soll. Des Weiteren urteilte der Gerichtshof, dass der Mitgliedsstaat sehr wohl Regeln festlegen kann, um sogenannten künstlichen Gestaltungen zum Zweck der Steuervermeidung entgegenzuwirken. Dieser Definition von Missbrauch bleibt der EuGH im Bereich der Grundfreiheiten treu, erst kürzlich hat er diese Grundsätze in der Rechtssache *Lexel* (2021) wieder betont. Diese Definition diente weiters auch als zentrale Grundlage für den Missbrauchsbegriff in der MTRL.

Alle drei behandelten Richtlinien, die Mutter-Tochter-, die Zinsen- und Lizenzgebühren- und die Fusionsrichtlinie, enthalten Missbrauchsregelungen – manchmal sind sie eher allgemeiner Natur, in einigen Fällen auch spezieller ausformuliert. Die Grundregel, dass die Richtlinie dem MS nicht verbietet, Bestimmungen zur Vermeidung von Steuerhinterziehung zu erlassen, eint hingegen alle drei Richtlinien. Die dahingehenden Passagen waren des Öfteren Streitpunkt in den Entscheidungen des EuGH. Dazu urteilte er, dass keine speziellen Regelungen neu formuliert werden müssen, wenn im nationalen Recht Normen vorhanden sind, welche die Ziele und Zwecke der Richtlinie erfüllen. Solche Regelungen müssen nicht aus Gesetzen bestehen,

es kann sich dabei um Abkommen, allgemeine Antimissbrauchsvorschriften, richterliche Doktrin sowie allgemeine Rechtsgrundsätze handeln. Des Weiteren erinnert der EuGH immer wieder an die richtlinienkonforme Auslegung.

In seiner Rechtsprechung hat der EuGH auch Sachverhalte umschrieben, die Missbrauch konstituieren würden. Unter Bezugnahme auf MTRL und ZLRL judizierte er hinsichtlich des Missbrauchsbegriffs in der Rechtssache T Danmark (2019) ähnlich wie seinerzeit bei Cadbury Schweppes. In diesem Judikat und auch in der im selben Jahr entschiedenen Rechtssache N Luxembourg (2019) erweiterte er überdies den Missbrauchsbegriff, indem er auch Durchleitungsgesellschaften einschloss.

Einen weiteren Streitpunkt vor dem EuGH bilden die Beweislastregelungen. Grundsätzlich neigt der EuGH dazu, aufgrund des Grundsatzes der Rechtstaatlichkeit unwiderlegbare Vermutungen abzulehnen. Hierbei ging er in der Rechtssache Leur-Bloem (1997) sogar so weit, dass er Richtlinienrecht ignorierte oder dieses nur als Ultima Ratio anwandte, obwohl Richtlinien, solange sie ausreichend genau und bestimmt sind, dem Primärrecht vorgehen. Schließlich ließ er aus unerklärlichen Gründen in der Rechtssache „Viva Telecom Bulgaria“ (2022) eine unwiderlegbare Vermutung bei zinslosen Darlehen zu bzw. verabsäumte es, das Thema in der Rechtsprechung überhaupt aufzugreifen.

Des Weiteren ließ er in der Rechtssache Lexel den Rechtfertigungsgrund der Gesamtbetrachtung der Besteuerungsbefugnisse nur dann zu, wenn auch der Rechtfertigungsgrund einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den MS vollumfänglich gegeben ist. Da jedoch ein einzelner Rechtfertigungsgrund ausreicht, um einen Eingriff in die Grundfreiheiten zu rechtfertigen, stellt sich die Frage nach der Sinnhaftigkeit einer weiteren Prüfung: Wie sinnvoll ist es, einen sozusagen kumulativen Rechtfertigungsgrund zu postulieren, dessen Gültigkeit von der Existenz eines anderen abhängig ist?

Bei der Bearbeitung dieser Thematik hat sich jedenfalls gezeigt, welch beträchtlichen Einfluss der EuGH auf das Unionsrecht ausübt. Durch sein Auslegungsmonopol legt er Recht nicht nur aus, sondern bildet es teilweise selbst fort (negative Integration). Bis zum Jahr 2006 nannte man den EuGH den „Motor der Integration“. Er wurde in diesem Zusammenhang noch vor der Kommission genannt, die als zentrales Ziel die Integration verfolgt und als einziges Organ Gesetze einbringen kann. Wie nationale Höchstgerichte unterlässt es der Gerichtshof, wenn möglich, auf heikle Fragen zu antworten, wenn die Auskunft seiner Ansicht nach für die Rechtssache nicht relevant ist. Aufgrund seiner politischen Besetzung verändert sich auch seine Rechtsprechung: Zeitweise schränkt er Unionsrecht ein und gibt den MS größere Einflussmöglichkeiten,

um in anderen Urteilen das Pendel wieder in die entgegengesetzte Richtung ausschlagen zu lassen. Anhand der jüngsten hier erörterten Rechtsprechung kann eine Tendenz zur Gewährung von mehr nationaler Einflussnahme festgestellt werden, wobei es aber auch immer wieder zu „Ausreißern“ wie in der Rechtssache Lexel kommt.

20 Literaturverzeichnis

20.1 Rechtsquellen

AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union)

EUV (Vertrag über die Europäische Union)

Fusionsrichtlinie 2009/133/EG

Mutter-Tochter-Richtlinie 2011/96/EU

Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie 2003/49/EG

20.2 Monografien und Kommentare

Geringer, EU-Anti-Missbrauchsgrundsatz, Linde, 2023.

Jaeger, Einführung in das Europarecht³, Facultas 2020.

Jaeger, Materielles Europarecht², LexisNexis 2020.

Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie. Kommentar¹, LexisNexis 2010.

Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, C.H. Beck 2018.

Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht¹, C.H. Beck 2019.

Tumpel/Luketina, Europäisches Steuerrecht³, LexisNexis 2021.

20.3 Beiträge in Sammelwerken

Hirschler/Sulz, Art VI Spaltung, zu § 44 UmgrStG, in: Wiesner/Hirschler/Mayr (Hg.), Handbuch der Umgründungen, Bd. 2, LexisNexis 2018, Rz. 46.

Huber, § 44, in: Zöchling/Huber (Hg.), UmgrStG⁶, Manz (Stand 01.02.2022, rdb.at).

Hübner-Schwarzinger/Kofler, § 44, in: Kofler (Hg.), UmgrStG¹². Jahreskommentar, Linde 2023, Rz. 16.

Kofler, Ist der Spuk des Europäischen Steuerrechts bald vorbei?, in: Schön/Heber (Hg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, Springer 2015, S. 1.

Leidenmühler, Art 115 AEUV, in: Jaeger/Stöger (Hg.), EUV/AEUV, Manz (Stand 1.10.2018, rdb.at).

Schaumburg, Dimension des Europäischen Steuerrechts, in: Schaumburg/Englisch (Hg.), Europäisches Steuerrecht², Otto Schmidt 2019, S. 1.

Schumacher, § 15 UmwStG, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut (Hg.), UmwStG. Kommentar³, Otto Schmidt 2019, Rz. 227.

Tumpel/Prechtel, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Rechtsprechung des EuGH zum Sekundärrecht, in: Lang/Schuch/Staringer (Hg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, Linde 2009, S. 67.

20.4 Beiträge in Fachzeitschriften

Bergmann, Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie, in: StuW 3/2010, S. 250.

Bieber, Cadbury Schweppes: Dem Missbrauch auf der Spur, in: taxlex 2006, S. 702.

Blum/Spies, Die unionsrechtliche Missbrauchsdoctrin: Die Rechtssache Egiom und ihre Auswirkungen auf Österreich, in: SWI 2017, S. 580.

Gruber, Die Missbrauchsvermutung des § 44 UmgrStG, in: ÖStZ 2010/314, S. 158.

Hohenwarter, Internationale Einbringungen nach dem AbgÄG 2005, in: RdW 11/2006, S. 731.

Klokar, KEST-Entlastung bei Holdingstrukturen und Missbrauch. Die VwGH-Rechtsprechung zu „Directive Shopping“ im Verhältnis zur EuGH-Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch, in: AVR 2/2020, S. 56.

Korneev, Gegenbeweis in typisierten Missbrauchsfällen: Steuerbefreiung von Dividendenzahlungen an ausländische Muttergesellschaft, in: EWS 2017, S. 322.

Lang, EuGH zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht, in: SWK 13/2019, S. 614.

Loidl/Moshammer/Rosenberger, Grundzüge der Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie, in: SWK 15/2014, S. 716.

Moser, Auswirkungen der Rs. Foggia auf das österreichische UmgrStG, in: SWI 09/2012, S. 406.

Potyka/Rieder, Die Umsetzung der EU-Mobilitätsrichtlinie in Österreich, in: RdW 11/2022, S. 742.

Rothe/Schade, Unionsrechtliche Legitimation unilateraler Missbrauchsbekämpfung am Beispiel des deutschen § 50d Abs 3 EStG 2020, in: SWI 12/2020, S. 678.

Schnitger, Verbot des Zinsabzugs für Zahlungen an ausländische Gruppengesellschaften und die Frage nach Zinsschranke und GloBE – Lexel AB/Skatteverket, in: IStR 2021, S. 140.

20.5 EuGH-Judikatur

20.5.1 Entscheidungen

EuGH 15.09.2011, C-310/09 Accor, ECLI:EU:C:2011:581

EuGH 18.03.2021, C-388/19, Autoridade Tributária e Aduaneira, Steuer auf Veräußerungsgewinne aus Immobilien, ECLI:EU:C:2021:212

EuGH 12.09.2006, C-196/04, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544

EuGH 22.11.2017, C-251/16, Cussens u.a., ECLI:EU:C:2017:881

EuGH 20.12.2017, C-504/16, Deister Holding, ECLI:EU:C:2017:1009

EuGH 17.10.1996, C-283/94, C-291/94 und C-292/94, Denkavit Internationaal u. a. / Bundesamt für Finanzen, ECLI:EU:C:1996:387

EuGH 07.09.2017, C-6/16, Egiom und Enka, ECLI:EU:C:2017:641

EuGH 03.12.2006, C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, ECLI:EU:C:2006:630

EuGH 10.11.2011, C-126/10, Foggia - SGPS, ECLI:EU:C:2011:718

EuGH 19.11.1991, C-6/90, Francovich, ECLI:EU:C:1991:428

EuGH 12.06.2003, C-234/01, Gerritse, ECLI:EU:C:2003:340

EuGH 02.09.2015, C-386/14, Groupe Steria, ECLI:EU:C:2015:524

EuGH 21.02.2006, C-255/02, Halifax u.a., ECLI:EU:C:2006:121

EuGH 05.07.2007, C-321/05, Kofoed, ECLI:EU:C:2007:408

EuGH 11.07.2018, C-356/15, Kommission/Belgien, ECLI:EU:C:2018:555

EuGH 05.04.2017, C-488/15, Kommission/ Bulgarien, ECLI:EU:C:2017:267

EuGH 17.07.1997, C-28/95, Leur-Bloem / Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, ECLI:EU:C:1997:369

EuGH 20.01.2021, C-484/19, Lexel, ECLI:EU:C:2021:34

EuGH 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763

EuGH 17.09.2015, C-10/14, C-14/14 und C-17/14, Miljoen, ECLI:EU:C:2015:608

EuGH 20.05.2010, C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, ECLI:EU:C:2010:282

EuGH 26.02.2019, C-115/16, N Luxembourg, ECLI:EU:C:2019:134

EuGH 25.09.2003, C-58/01, Océ van der Grinten, ECLI:EU:C:2003:495

EuGH 21.01.2010, C-311/08, SGI, ECLI:EU:C:2010:26

EuGH 30.04.2020, C-565/18, Société Générale, ECLI:EU:C:2020:318

EuGH 22.11.2018, C-575/17, Sofina u.a., ECLI:EU:C:2018:943

EuGH 26.02.2019, C-116/16, T Danmark, ECLI:EU:C:2019:135

EuGH 13.03.2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation,
ECLI:EU:C:2007:161

EuGH 22.12.2008, C-282/07, Truck Center, ECLI:EU:C:2008:762

EuGH 09.11.2006, C-520/04, Turpeinen, ECLI:EU:C:2006:703

EuGH 21.05.2015, C-657/13, Verder Lab Tec, ECLI:EU:C:2015:331

EuGH 24.02.2022, C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“, ECLI:EU:C:2022:125

EuGH 17.12.2015, C-419/14, Web Mind Licenses, ECLI:EU:C:2015:832

EuGH 22.02.2018, C-398/16 und C-399/16, X und X, ECLI:EU:C:2018:110

20.5.2 Schlussanträge

GA Kokott, Schlussanträge (19.01.2017) zu C-6/16, Egiom und Enka, ECLI:EU:C:2017:34

GA Kokott, Schlussanträge (08.02.2007) zu C-321/05, Kofoed, ECLI:EU:C:2007:86

GA Kokott, Schlussanträge (01.03.2018) zu C-116/16, T Danmark, ECLI:EU:C:2019:144

GA Léger, Schlussanträge (02.05.2006) zu C-196/04, Cadbury Schweppes und Cadbury
Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:278

GA Maduro, Schlussanträge (07.04.2005) zu C-255/02, Halifax u.a., ECLI:EU:C:2005:200

GA Rantos, Schlussanträge (30.09.2021) zu C-257/20, „Viva Telecom Bulgaria“,
ECLI:EU:C:2022:779

21 Abstracts

21.1 Abstract (deutsch)

Im Mittelpunkt der Master-Thesis steht die Missbrauchsjudikatur des EuGH im Bereich der direkten Steuern. Im Bereich der direkten Steuern gibt es keine Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union. Regelungen dieser Materie entstehen durch eine allgemeine Gesetzgebungskompetenz des Rates der Europäischen Union. Trotz dieser speziellen Voraussetzungen wurden im Bereich der direkten Steuern über die Jahre verschiedene Richtlinien erlassen.

Drei von ihnen werden hier behandelt: die Mutter-Tochter-, die Zinsen- und Lizenzgebühren- und die Fusionsrichtlinie. Alle drei enthalten Missbrauchsregelungen. In Verbindung mit den zugehörigen Judikaten des EuGH lässt sich herausarbeiten, wie das Höchstgericht steuerlichen Missbrauch definiert und wie das Zusammenspiel aus nationalen und übernationalen Rechtsnormen in diesem Spezialbereich zu bewerten ist. Wichtige Wegmarken für die Konturierung des Missbrauchsbegriffs waren unter anderen die EuGH-Urteile in den Rechtssachen Cadbury Schweppes (2006), T Danmark (2019), N Luxembourg (2019) und zuletzt Lexel (2021).

Die Spruchpraxis des EuGH im Bereich des Steuermissbrauchs ist keineswegs frei von Widersprüchen (siehe das Abweichen vom Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung etwa in den Rechtssachen Leur-Bloem, 1997, und Kofoed, 2007). Ebenso wird deutlich, welchen beträchtlichen Einfluss der EuGH auf das Unionsrecht ausübt. Durch sein Auslegungsmonopol bildet er dieses teilweise selbst fort. Aufgrund seiner politischen Besetzung verändert sich zudem seine Rechtsprechung: Zeitweise schränkt er Unionsrecht ein und gibt den MS größere Einflussmöglichkeiten, um in anderen Urteilen das Pendel wieder in die entgegengesetzte Richtung ausschlagen zu lassen. Anhand der jüngsten erörterten Judikate kann eine Tendenz zur Gewährung von mehr nationaler Einflussnahme festgestellt werden, wobei die Rechtssache Lexel ein prominentes Gegenbeispiel liefert.

21.2 Abstract (englisch)

This master's thesis deals with the abuse case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU) in the area of direct taxation. In this particular field, however, there is no legislative competence of the Union. Regulations on this matter arise from a general legislative competence of the Council of the European Union. Despite these special legislative requirements, directives have been issued in the field of direct taxation over the course of time.

Three of these guidelines are dealt with in this thesis: the Parent-Subsidiary Directive, the Interest and Royalty Directive, and the Merger Directive. There are abuse regulations in all three of them. In conjunction with the relevant CJEU judgements, it is possible to work out how the EU supreme court defines tax abuse and how the interplay of national and supranational legal norms in this special area is to be assessed. The CJEU decisions in the Cadbury Schweppes (2006), T Danmark (2019), N Luxembourg (2019) and, most recently, Lexel (2021) cases were important milestones in outlining the concept of abuse.

The case law of the CJEU in the area of tax abuse is by no means free of contradictions (see the deviation from the principle of statutory interpretation, for example in the cases *Leur-Bloem*, 1997, and *Kofoed*, 2007). Moreover, the considerable influence of the CJEU on EU law has become apparent: Through its monopoly of interpretation, it not only interprets law, but also partially develops it (resulting in a kind of negative integration). Due to its political composition, its jurisdiction is subject to change. Sometimes it restricts EU law and gives the member states greater influence, sometimes it does just the opposite by restricting the member states' possibilities. The latest case law dealt with in this thesis shows a tendency towards the tolerance of more national influence, but there are also notable exceptions as in the Lexel case.