

# Internationales und europäisches Steuerrecht

## Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie

Dr. SEBASTIAN BERGMANN, LL.M., Linz\*

### Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Einleitung</li> <li>II. Allgemeine Missbrauchsdogmatik im europäischen Steuerrecht             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Einheitlicher abstrakter Missbrauchs begriff</li> <li>2. Innentheoretisches Missbrauchsverständnis</li> <li>3. Subsidiarität des allgemeinen Missbrauchs konzepts gegenüber speziellen Missbrauchsbestimmungen</li> <li>4. Anforderungen an mitgliedstaatliche Gesetzgeber</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>III. Konkretes Missbrauchsverständnis der Mutter-Tochter-Richtlinie             <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Zielsetzungen der Richtlinie</li> <li>2. Missbrauch nur bei rein künstlichen Gestaltungen und Steuerersparnisabsicht</li> <li>3. Arten des „Directive Shopping“</li> <li>4. Rechtsfolgen</li> </ul> </li> <li>IV. Zusammenfassung</li> </ul> |
|--|---|

### I. Einleitung

Nach Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-RL<sup>1</sup> aus dem Jahr 1990 steht die „vorliegende Richtlinie [...] der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen“. Konkrete Vorgaben, unter welchen Umständen von Steuerhinterziehungen bzw. Missbräuchen auszugehen ist, enthält die Richtlinie nicht, wobei insbesondere die Auslegung des Missbrauchsbegriffs auch nach zwanzig Jahren noch Schwierigkeiten bereitet. Im folgenden Beitrag werden daher Inhalt und Reichweite des der Mutter-Tochter-RL zugrunde liegenden Missbrauchs konzepts näher untersucht.

Der ursprüngliche Kommissionsvorschlag für eine „Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten“<sup>2</sup> aus dem Jahr 1969 enthielt noch keinen ausdrücklichen, dem heutigen Art. 1 Abs. 2 vergleichbaren Steuerhinterziehungs- und Miss-

brauchsvorbehalt. Die Kommission ging offenbar davon aus, dass ein solcher nicht erforderlich war<sup>3</sup>. Art. 1 Abs. 2 wurde erst in den Jahren 1988 und 1989 im Zuge der Beratungen des Rates in der Gruppe „Finanzfragen“ vorgeschlagen<sup>4</sup> bzw. angenommen<sup>5</sup>.

Die Reichweite des in Art. 1 Abs. 2 verankerten Missbrauchsvorbehalts hängt entscheidend vom Begriffsinhalt des Terminus „Missbräuche“ (englisch „abuse“; französisch „abus“) ab. Während im älteren Schrifttum noch von mehreren Autoren ein Anknüpfen von Art. 1 Abs. 2 an gleich- oder ähnlich lautende Missbrauchs begriffe der jeweiligen mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen<sup>6</sup> bzw. an einen aus diesen durch Rechtsvergleich ermittelten „gemeineuropäischen“ Missbrauchs begriff<sup>7</sup> bejaht wurde, dürfte sich mittlerweile die Auffassung durchgesetzt haben, dass die Bestimmung autonom unionsrechtlich ausgelegt werden muss<sup>8</sup>. Dies erscheint überzeugend, weil sich das Unionsrecht grundsätzlich einer eigenständigen Terminologie bedient<sup>9</sup> und daher Begriffen einer unionsrechtlichen Norm nur dann die Bedeutung gleich-

\* Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

1 Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EG Nr. L 225/6 ff. (20.8.1990) i.d.F. der Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20.11.2006, ABl. EG Nr. L 363/129 ff. (20.12.2006).

2 Vorschlag einer Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, KOM(69)6 endg., ABl. EWG C 39/7 ff. (22.3.1969).

3 So auch Züger in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) S. 549 (562).

4 Beratungsergebnisse der Gruppe „Finanzfragen“ vom 17. und 18.11. und 2.12.1988, Dok. 9774/88, FISC 109 (5.12.1988) 3 bzw. Beratungsergebnisse der Gruppe „Finanzfragen“ vom 9. und 10.2.1989, Dok. 4769/89, FISC 24 (22.2.1989) 7.

5 Ergebnisse der Beratungen der Gruppe „Finanzfragen“ vom 20./21.4.1989, Dok. 6219/89, FISC 62 (28.4.1989) 6.

6 Vgl. Burgio, Intertax 1991, 82 (84); Raby, EC Tax Review 1992, 216 (220); van der Geld, EC Tax Review 1992, 224 (226); Ward, Intertax 1995, 176 (179) FN 21; Mavraganis, Intertax 1994, 129 (130).

7 Vgl. Mössner in Blumenwitz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und nationales Recht (1995) S. 61 (99); Fischer, DB 1996, 644 (646); Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 10 f.

8 Vgl. Lohse, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß (2008) S. 645 (661); Thömmes, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer (2005) S. 207 (223); Züger, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (557); Lang, in Rill (Hrsg.), Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts (1995) S. 91 (93); wohl auch bereits Rädler/Lausterer/Blumenberg, DB Beil. 3/96, 10 ff.; Fischer, DB 1996, 644 (646); Knobbe-Keuk, EuZW 1992, 336 (339 f.); dies., Intertax 1992, 485 (488 f.); Staringer in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration (1992) S. 129 (134). Vgl. allgemein zum Erfordernis einer autonomen Auslegung von Unionsrechtsbegriffen Schön, in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) S. 167 (171); Lohse, UR 2002, 393 (396).

9 EuGH, Urt. v. 6.10.1986 – Rs. C-283/81 – CILFIT, Slg. 1981, 3431, Rz. 19; Lohse, UR 2002, 393 (396); Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr (1997) S. 102; Züger, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (553); Weber, EC Tax Review 1996, 63 (67).

oder ähnlichlautender Begriffe innerstaatlichen Rechts (bzw. aus diesen durch Rechtsvergleich ermittelte Begriffe) unterstellt werden darf, wenn der Unionsgesetzgeber explizit oder implizit auf solche verweist<sup>10</sup>. Nur ein autonomes Begriffsverständnis von Art. 1 Abs. 2 entspricht auch der Teleologie der Richtlinie<sup>11</sup>, die darauf abzielt, die direkte Unternehmensbesteuerung partiell zu harmonisieren und grenzüberschreitende Ausschüttungen innerhalb von in der Europäischen Union ansässigen Unternehmensgruppen unter einheitlichen Voraussetzungen von einer allfälligen ertragsteuerlichen Mehrfachbelastung zu befreien. Andernfalls wäre den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eröffnet, den Anwendungsbereich der Richtlinie durch entsprechende Gestaltung ihres jeweiligen Missbrauchsrechts nahezu beliebig zu untergraben<sup>12</sup>. Die Richtlinie hätte dann in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich weite Anwendungsbereiche<sup>13</sup>. Weiters wird auch nur ein autonomes Begriffsverständnis dem vom EuGH wiederholt reklamierten<sup>14</sup> Erfordernis der Wirksamkeit und gleichmäßigen Anwendung des Unionsrechts („effet utile“) gerecht. Auch der EuGH hat in seiner einschlägigen Missbrauchsjudikatur nicht auf einzelstaatliche bzw. durch Rechtsvergleichung gewonnene gemeineuropäische

Missbrauchs begriffe zurückgegriffen. Vielmehr hat er etwa in der Rs. *Direct Cosmetics* den in Art. 27 Abs. 1 der 6. MwSt-RL<sup>15</sup> enthaltenden Begriff der „Steuerumgehung“ ausdrücklich als „gemeinschaftsrechtliche[n] Begriff“ interpretiert, dessen Definition „daher nicht im Ermessen der Mitgliedstaaten“ steht<sup>16</sup>.

## II. Allgemeine Missbrauchsdogmatik im europäischen Steuerrecht

### 1. Einheitlicher abstrakter Missbrauchs begriff

Grundsätzlich ist im Zuge der autonom unionsrechtlichen Auslegung davon auszugehen, dass gleichlautenden Begriffen einer Rechtsordnung derselbe Inhalt beizumessen ist<sup>17</sup>. Zur Interpretation einer unionsrechtlichen Bestimmung kann daher prinzipiell auch auf andere, gleichlautende Begriffe enthaltende Regelungen des Unionsrechts zurückgegriffen werden<sup>18</sup>. Einschlägige Missbrauchsvorbehalte bzw. Erwähnungen in den Erwägungsgründen enthalten neben der Mutter-Tochter-RL auch die FusionsRL<sup>19</sup>, die Zinsen-Lizenzgebühren-RL<sup>20</sup>, die SparzinsenRL<sup>21</sup>, die AmtshilfeRL<sup>22</sup>, die MwSt-System-RL<sup>23</sup>, die MwSt-Zu-

10 Vgl. *Tumpel*, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU (1994) S. 191; *Lohse*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 645 (661 f.); *Züger*, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (553); *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts (1993) S. 49.

11 So auch *Schön*, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 6, der sich jedoch im Zuge der „autonomen“ Auslegung eines Rechtsvergleichs bedient.

12 Ebenso *Tumpel*, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, S. 163 (183); *Schön*, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 6 f.; *Züger*, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (554); *Herzig/Dautzenberg/Heyeres*, DB Beil. 12/91, 18; *Lang*, in Rill (Hrsg.), Die Europäisierung des österreichischen Wirtschaftsrechts, S. 91 (93); *Famer*, ET 1994, 314 (314); *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (488); *dies.*, EuZW 1992, 336 (339 f.); *Weber*, EC Tax Review 1996, 63 (64).

13 Vgl. *Schonewille*, Intertax 1992, 13 (13); *Raby*, EC Tax Review 1992, 216 (220); *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (488); *dies.*, EuZW 1992, 336 (339 f.); *Mavraganis*, Intertax 1994, 129 (130); *Weber*, EC Tax Review 1996, 63 (64); *Schön*, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 7; *Züger*, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (554).

14 Grundlegend EuGH, Urt. v. 4.12.1974 - Rs. 71/74 - van Duyn, Slg. 1974, 1337, Rz. 12; vgl. weiter in Bezug auf Missbrauch EuGH, Urt. v. 9.3.1999 - Rs. C-212/97 - Centros, Slg. 1999, I-1459, Rz. 24 f.; Urt. v. 2.5.1996 - Rs. C-206/94 - Paletta, Slg. 1996, I-2357, Rz. 25; Urt. v. 12.5.1998 - Rs. C-367/96 - Kefalas, Slg. 1998, I-2843, Rz. 22; Urt. v. 3.3.2000 - Rs. C-373/97 - Diamantis, Slg. 2000, I-1705, Rz. 34 f.; Schlussanträge GA *Maduro*, 7.4.2005 - Rs. C-255/02 - Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 65.

15 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. EWG Nr. L 145/1 ff. (13.6.1977).

16 EuGH, Urt. v. 12.7.1988 - Rs. C-138/86, 139/86 - *Direct Cosmetics* und *Laughtons Photographs*, Slg. 1988, 3937, Rz. 20;

s. dazu *Tumpel*, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, S. 163 (183); *Züger*, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (553).

17 Vgl. *Züger*, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (557); *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) S. 78; vgl. in diesem Sinne auch die Schlussanträge GA *Kokott*, 8.9.2005 - Rs. C-169/04 - *Abby National*, Slg. 2006, I-4027, Rz. 74, wonach es grundsätzlich ein „erstrebenswertes Ziel [ist], dieselben Begriffe in verschiedenen Rechtsakten einheitlich auszulegen“.

18 Vgl. *Tumpel*, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, S. 103 mit Verweisen auf EuGH, Urt. v. 21.1.1965 - Rs. 108/63 - *Merlini*, Slg. 1965, 6; Urt. v. 27.4.1978 - Rs. 90/77 - *Stimming*, Slg. 1978, 995; Urt. v. 16.7.1981 - Rs. 159/80 - *Wünsche*, Slg. 1981, 2161; ebenso *Züger*, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (557).

19 Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (kodifizierte Fassung), ABl. EG Nr. L 310/34 ff. (25.11.2009).

20 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EG Nr. L 157/49 ff. (26.6.2003), i.d.F. Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20.11.2006, ABl. EG Nr. L 363/129 ff. (20.12.2006).

21 Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. EG Nr. L 157/38 ff. (26.6.2003).

22 Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19.12.1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. EWG Nr. L 336/15 ff. (27.12.1977), i.d.F. Richtlinie

sammenarbeitsVO<sup>24</sup>, die Energiesteuer-RL<sup>25</sup> und die Alkoholsteuer-RL<sup>26</sup>, wobei sich der Unionsgesetzgeber keiner einheitlichen Missbrauchsterminologie bedient hat. So findet man neben dem Begriff „Missbrauch“<sup>27</sup> u.a. auch die Begriffe „Steuerungsumgehung“<sup>28</sup>, „Steuervermeidung“<sup>29</sup> und „Steuerflucht“<sup>30</sup> vor. Ein gebotener Vergleich mit den gleichermaßen verbindlichen<sup>31</sup>, sich einer höheren terminologischen Einheitlichkeit bedienenden englischen und französischen Sprachfassungen der gegenständlichen Sekundärrechtsakte sowie die undifferenzierte Verwendung dieser Termini in einschlägiger EuGH-Judikatur<sup>32</sup> ergeben m.E. jedoch, dass die Begriffe „Missbrauch“, „Steuerungsumgehung“, „Steuervermeidung“ und „Steuerflucht“ (englisch „avoidance“ bzw. „abuse“; französisch „évasion“ bzw. „abus“) als terminologische Synonyme zu verstehen sind<sup>33</sup>. Der Verwendung uneinheitlicher Termini kann insoweit keine Bedeutung beigemessen werden. Im Folgenden wird daher zu untersuchen sein, ob die Missbrauchsvorbehalte des europäischen Steuerrechts auch inhaltlich als Ausdruck eines einheitlichen Missbrauchskonzepts begriffen werden können.

Missbrauch ist einerseits von betrügerischer Steuerhinterziehung sowie andererseits von angemessener (und somit zulässiger) Steuerplanung abzugrenzen. Das Vorliegen von Steuerhinterziehung wird gemeinhin dann angenommen, wenn ein Steuerpflichtiger der Finanzverwaltung vorsätzlich falsche Tatsachen vortäuscht oder pflichtwidrig einen steuerlich relevanten Sachverhalt verschweigt<sup>34</sup>. Typischerweise werden dabei gleichzeitig die Anwendungsvoraussetzungen der betroffenen Rechtsnorm nicht erfüllt. Neben dem objektiven Tatbestand des Vortäuschens falscher bzw. des Verschweigens relevanter Tatsachen, erfordert die Steuerhinterziehung als subjektiven Tatbestand eine darauf abzielende Absicht des Steuerpflichtigen<sup>35</sup>. Missbrauch unterscheidet sich von der

betrügerischen Steuerhinterziehung insbesondere in folgenden zwei Punkten:

– Zum einen erfüllt der sich missbräuchlich auf eine Rechtsnorm berufende Steuerpflichtige grundsätzlich formal deren Anwendungsvoraussetzungen (zu den Ausnahmen bei speziellen Missbrauchsbestimmungen s. unten Punkt III.4.), was bei der Steuerhinterziehung in der Regel nicht der Fall ist.

– Des Weiteren kämpft der missbräuchlich agierende Steuerpflichtige im Gegensatz zur Steuerhinterziehung (bei der der Finanzverwaltung falsche Tatsachen vorgetäuscht oder relevante verschwiegen werden) immer „mit offenem Visier“<sup>36</sup>. Er legt also der Finanzverwaltung den relevanten Sachverhalt vollständig offen und unterbreitet ihr zugleich einen ihm günstigen Subsumtionsvorschlag<sup>37</sup>.

Bei Missbrauch muss es sich somit um solche Gestaltungen handeln, die einerseits aufgrund der formellen Erfüllung der von einer Rechtsnorm statuierten Anwendungsvoraussetzungen bzw. der wahrheitsgemäßen Offenlegung aller steuerrelevanter Tatsachen nicht unter den Tatbestand der betrügerischen Steuerhinterziehung zu subsumieren sind und dabei andererseits aufgrund ihrer Unangemessenheit bereits die Grenzen der angemessenen Steuerplanung überschreiten<sup>38</sup>. Da Steuerhinterziehungen und Missbräuche gleichermaßen dazu führen, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der Richtlinienvorteile versagen dürfen, ist aus unionsrechtlicher Perspektive insbesondere die Abgrenzung zur angemessenen Steuerplanung relevant<sup>39</sup>. Anderes gilt freilich in Hinblick auf die mitgliedstaatlichen Finanzstrafrechte, wo das Vorliegen von Steuerhinterziehung oder Missbrauch typischerweise unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich ziehen.

Missbräuchliche Gestaltungen zur Erlangung von Steuervorteilen werden regelmäßig durch Ausnutzung zivilrechtlicher (bzw. richtigerweise privatrechtlicher) Gestaltungsmöglichkeiten erreicht<sup>40</sup>, wobei

2004/106/EG des Rates vom 16.11.2004 ABl. EG Nr. L 359/30 f (4.12.2004).

23 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. EG Nr. L 347/1 ff. (11.12.2006).

24 Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92, ABl. EG Nr. L 264/1 ff. (15.10.2003).

25 Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. EG Nr. L 283/51 ff. (31.10.2003).

26 Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, ABl. EG Nr. L 316/21 ff. (31.10.1992), i.d.F. ABl. EG Nr. L 019/52 (27.1.1995).

27 Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-RL; Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 sowie 6. Erwägungsgrund Zinsen-Lizenzgebühren-RL; 4. Erwägungsgrund Sparszinsen-RL; Art. 131 und Art. 158 Abs. 2 MwSt-System-RL; Art. 14 und Art. 20 Energiesteuer-RL; 22. Erwägungsgrund Alkoholsteuer-RL.

28 Art. 15 Abs. 1 Buchst. a und 13. Erwägungsgrund Fusions-RL; Art. 5 Abs. 2 Zinsen-Lizenzgebühren-RL; 2. Erwägungsgrund Amtshilfe-RL; Art. 11 Abs. 2, Art. 19 Abs. 2, Art. 80 Abs. 1, Art. 131, Art. 158 Abs. 2, Art. 394 und

Art. 395 Abs. 1 sowie 27., 42. und 59. Erwägungsgrund MwSt-System-RL; Art. 35 Abs. 4 und 1. Erwägungsgrund MwSt-ZusammenarbeitsVO.

29 Art. 14 und Art. 20 Energiesteuer-RL.

30 1., 2. und 3. Erwägungsgrund Amtshilfe-RL; 22. Erwägungsgrund Alkoholsteuer-RL.

31 EuGH, Urt. v. 6.10.1986 – Rs. C-283/81 – CILFIT, Slg. 1981, 3431, Rz. 18.

32 Siehe nur EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, Slg. 2007, I-5795, Rz. 37 f.; Urt. v. 28.6.2007 – Rs. C-73/06 – Planzer, Slg. 2007, I-5655, Rz. 44 ff.

33 Siehe dazu ausführlich m.w.N. Bergmann, SWI 2010, im Druck.

34 Vgl. nur Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 4 m.w.N.

35 EuGH, Urt. v. 12.7.1988 – Rs. C-138/86, 139/86 – Direct Cosmetics und Loughtons Photographs, Slg. 1988, 3937, Rz. 21 f.

36 Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 4 f. mit Verweis auf Hensel, Festgabe Ernst Zitelmann (1923) S. 278 f.

37 Vgl. Kirchhof, StuW 1983, 173 (173 ff.); Rädler, ET 1994, 311 (311); Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 5.

38 Vgl. Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 5; ders., in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (575).

39 Vgl. Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 5; Terra/Wattel, European Tax Law<sup>5</sup> (2008) S. 548.

40 Vgl. Schön, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 5.

m.E. jedoch auch das Ausnutzen grundsätzlich zulässiger öffentlich-rechtlicher Gestaltungsoptionen Missbrauch konstituieren kann.

Der EuGH hat in einer Reihe von (über das Steuerrecht hinausgehenden) Urteilen klargestellt, dass die Beurteilung, ob Rechtsmissbrauch vorliegt, eng mit den Zielsetzungen der jeweils in Frage stehenden Unionsrechtsvorschrift verbunden ist<sup>41</sup>. Zur Beurteilung, ob eine Transaktion schon als missbräuchliche Steuerumgehung oder noch als zulässige Steuerplanung zu beurteilen ist, muss deshalb auf die Teleologie der in Frage stehenden Bestimmung zurückgegriffen werden, anstatt diese bloß formal anzuwenden<sup>42</sup>. Das bedeutet m.E. im Ergebnis nichts anderes, als dass das Unionsrecht teleologisch zu interpretieren ist. Zu diesem Ergebnis kommt auch GA *Maduro*, wenn er in seinen Schlussanträgen zur Rs. *Halifax* ausführt, dass das „Missbrauchsverbot als ein die Auslegung des Gemeinschaftsrechts beherrschender Grundsatz wirkt. Ein entscheidender Faktor bei der Feststellung eines Missbrauchs ist offenbar der teleologische Geltungsbereich der geltend gemachten Gemeinschaftsregelung. Dieser muss definiert werden, um festzustellen, ob der erhobene Anspruch, soweit er nicht offensichtlich außerhalb des Geltungsbereichs dieser Vorschriften liegt, von diesen tatsächlich verliehen wird“<sup>43</sup>. „Diese Regel, verstanden als Auslegungsgrundsatz, stellt ein unentbehrliches Sicherheitsventil dar, um die Ziele aller Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts vor einer formalistischen, sich nur auf den Wortlaut gründenden Anwendung zu schützen“<sup>44</sup>.

Dieser zunächst recht allgemein gehaltene Ansatz, wonach zur Beurteilung, ob Rechtsmissbrauch vorliegt, auf die Zielsetzungen der jeweils in Frage stehenden Bestimmung abzustellen ist, kann wohl für das gesamte Unionsrecht Geltung beanspruchen. Es muss deshalb m.E. von einem einheitlichen abstrakten Missbrauchsbegriff des Unionsrechts ausgegangen werden. Die im europäischen Steuerrecht vorzufindenden uneinheitlichen Termini „Missbrauch“, „Steuerumgehung“, „Steuervermeidung“ und „Steuerflucht“ können daher insofern nicht nur terminologisch, sondern auch materiell als Synonyme und so-

mit als Ausdruck eines einheitlichen Missbrauchsbegriffs verstanden werden. Von diesem einheitlichen abstrakten Missbrauchsbegriff sind die einzelnen konkreten, die Zielsetzungen der jeweiligen Unionsrechtsakte berücksichtigenden Missbrauchsbegriffe zu unterscheiden. Da die einzelnen Bestimmungen des Unionsrechts unterschiedlichste Zielsetzungen verfolgen, können die jeweiligen konkreten Missbrauchsbegriffe mitunter erheblich voneinander abweichen (s. zum konkreten Missbrauchsverständnis der Mutter-Tochter-RL unten Punkt III.).

## 2. Innentheoretisches Missbrauchsverständnis

Im deutschen und österreichischen steuerrechtlichen Schrifttum wird im Zusammenhang mit der Bekämpfung von Missbräuchen grundlegend zwischen Außen- und Innentheorie differenziert<sup>45</sup>. Nach der Außentheorie bedarf es zur Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken einer einschlägigen, von außen kommenden Bestimmung (z.B. § 42 AO), die jedem einzelnen, nach dieser Theorie grundsätzlich einer formal-rechtlichen Anknüpfung folgendem Steuertatbestand gedanklich hinzuzufügen ist<sup>46</sup>.

Hingegen bedarf es nach der Innentheorie keiner gesonderten, von außen kommenden Regelung. Dass missbräuchliche Sachverhalte, die bei rein formeller Anwendung eines Tatbestandes von diesem erfasst wären, trotzdem nicht unter diesen zu subsumieren sind, ergibt sich nach dieser Theorie vielmehr aus der teleologischen Auslegung bzw. Reduktion des Tatbestandes selbst<sup>47</sup>. Entscheidend sei, ob der mit einem Subsumtionsvorschlag beanspruchte Steuervorteil von der in Frage stehenden Bestimmung vorgesehen ist oder nicht<sup>48</sup>. Die Gesetzesumgehung ist danach ein Problem des Wirkungsbereiches des Gesetzes<sup>49</sup>. Da somit nach dieser Theorie ein allfälliger Missbrauch von innen her durch Interpretation der umgangenen Norm selbst bekämpft wird, kommt außenstehenden (ausdrücklichen) Missbrauchsbestimmungen nur deklarative Tatbestands- und Rechtsfolgenbedeutung zu<sup>50</sup>.

41 Vgl. nur EuGH, Urt. v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 – X and Y, Slg. 2002, I-10829, Rz. 42; Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995, Rz. 52; Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 74; Urt. v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 – Centros, Slg. 1999, I-1459 Rz. 25; Urt. v. 2.5.1996 – Rs. C-206/94 – Paletta, Slg. 1996, I-2357, Rz. 25; vgl. ebenso Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (575 f.); Böing, EWS 2007, 55 (57); Lange, DB 2006, 519 (520 f.); Hahn, IStR 2006, 667 (669); Tumpel/Precht, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) S. 67 (81 ff.); Rädler/Lausterer/Blumenberg, DB Beil. 3/96, 10; Knobbe-Keuk, EuZW 1992, 336 (340).

42 Vgl. auch Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (576); M. Lang, SWI 2006, 273 (275).

43 Schlussanträge GA *Maduro*, 7.4.2005 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 69.

44 Schlussanträge GA *Maduro*, 7.4.2005 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 74.

45 Vgl. nur Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO<sup>197</sup>, § 42 AO Rz. 71 ff.; ders., in Kirchhof/Nieskens

(Hrsg.), FS Reiß, S. 621 (632 ff.); Ritz, BAO<sup>3</sup> § 22 Rz. 6 ff.; Stoll, BAO (1994) S. 244 f.; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II<sup>2</sup> (2006) Rz. 432 ff.

46 Vgl. nur Stoll, BAO, S. 244; Ritz, BAO<sup>3</sup> § 22 Rz. 6.

47 Vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup> § 22 Rz. 7; Stoll, BAO, S. 244 f.; M. Lang, SWI 1991, 55 (59); ders., SWI 2006, 273 (275); Tumpel, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, S. 163 (183 f.); Gassner, wbl 1987, 5 (5).

48 Vgl. nur Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO<sup>197</sup>, § 42 AO Rz. 72.

49 Vgl. Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972) S. 115 ff.; Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO<sup>197</sup>, § 42 AO Rz. 72; Stoll, BAO, S. 244; Ritz, BAO<sup>3</sup> § 22 Rz. 7; Gassner, wbl 1987, 5 (5).

50 Vgl. Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, S. 91; Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg.), AO/FGO<sup>197</sup>, § 42 AO Rz. 72; Tumpel, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, S. 163 (183); Ritz, BAO<sup>3</sup> § 22 Rz. 8; M. Lang, SWI 1991, 55 (59).

Das dem Unionsrecht m.E. einheitlich zugrunde liegende abstrakte Missbrauchs-konzept, nach welchem zur Beurteilung, ob eine Gestaltung als Missbrauch einzustufen ist, auf die Teleologie der jeweils in Frage stehenden Bestimmung abgestellt werden muss, somit also das Unionsrecht teleologisch auszulegen ist, deutet auf ein innentheoretisch geprägtes Missbrauchsverständnis hin. Ein klassisch-innentheoretisches Missbrauchsverständnis erfordert jedoch neben einer Missbrauchs-bekämpfung in Gestalt einer teleologischen Interpretation zusätzlich, dass sich die Vornahme einer solchen nicht erst aus einer von außen kommenden Missbrauchsbestimmung ergibt und somit allenfalls positivierten Missbrauchs-vorbehalten keine konstitutive, sondern bloß deklarative Bedeutung beizumessen ist. Ob dies im Unionsrecht der Fall ist, muss im Folgenden näher beleuchtet werden.

Die Problematik des Rechtsmissbrauchs ist nicht auf einzelne Unionsrechtsakte beschränkt, sondern kann sich in sämtlichen Bereichen des Unionsrechts stellen<sup>51</sup>. In diesem Sinne hat der EuGH in seiner breiten Rechtsprechung zu verschiedensten Bereichen des Unionsrechts wiederholt festgehalten, dass eine Berufung auf das Unionsrecht in missbräuchlicher Weise nicht gestattet ist<sup>52</sup>. „Die Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann nämlich nicht so weit gehen, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt würden, d.h. Handlungen, die nicht im Rahmen normaler Geschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu gelangen“<sup>53</sup>. Es handelt sich dabei m.E. um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts<sup>54</sup>. In der Rs. *Kofoed* hat dies der EuGH auch erstmals ausdrücklich postuliert<sup>55</sup>. Diesbezüglich ausdrücklich an-

derer Ansicht ist insbesondere *Englisch*, nach welchem ein solcher allgemeiner Rechtsgrundsatz nicht existiere, sondern zwischen mehreren Missbrauchsfallgruppen zu unterscheiden sei<sup>56</sup>. Zwar räumt auch *Englisch* (im Sinne des einheitlichen abstrakten Missbrauchsverständnisses) ein, dass allen Missbrauchs-konstellationen gemeinsam ist, „dass die Anwendung bzw. Außerachtlassung der ‘missbrauchten’ Norm auf den jeweils in Rede stehenden Vorgang deren Zweck verfehlen würde“<sup>57</sup>, doch nimmt er die m.E. gebotene Differenzierung zwischen dem einheitlichen abstrakten Missbrauchs-begriff einerseits und den unterschiedlichen konkreten Missbrauchs-begriffen andererseits nicht vor. Dass hinsichtlich der einzelnen konkreten Missbrauchs-begriffe des Unionsrechts zwischen mehreren Fallgruppen zu unterscheiden sein wird, liegt auf der Hand. Ergebnisbezogen dürfte sich daher die hier vertretene Auffassung womöglich nicht fundamental von jener von *Englisch* unterscheiden.

Inhaltlich ist davon auszugehen, dass das Missbrauchsverständnis des allgemeinen unionsrechtlichen Missbrauchsverhinderungsgrundsatzes mit dem abstrakten Missbrauchsverständnis ausdrücklicher Missbrauchs-vorbehalte übereinstimmt<sup>58</sup>. So hat auch der EuGH in der Rs. *Kofoed* zu dem in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a verankerten Missbrauchs-vorbehalt der FusionsRL festgehalten, dass dieser „den allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts wider[spiegelt], wonach Rechtsmissbrauch verboten ist“<sup>59</sup>.

Unter Rückgriff auf den allgemeinen Missbrauchsverhinderungsgrundsatz hat der EuGH die Bekämpfung von Missbräuchen auch im Bereich solcher Unionsrechtsakte für zulässig erachtet, die keinen ausdrücklichen Missbrauchs-vorbehalt enthalten<sup>60</sup>. In

51 Vgl. *Tumpel/Prechtl*, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (69); *Tumpel*, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, S. 163 (183).

52 EuGH, Urt. v. 12.5.1998 – Rs. C-367/96 – Kefalas, Slg. 1998, I-2843, Rz. 20; Urt. v. 3.3.2000 – Rs. C-373/97 – Diamantis, Slg. 2000, I-1705, Rz. 33; Urt. v. 3.3.2005 – Rs. C-32/03 – Fini H, Slg. 2005, I-1599, Rz. 32; Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 68; Urt. v. 7.6.2007 – Rs. C-178/05 – Kommission/Griechenland, Slg. 2007, I-4185, Rz. 32; Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, Slg. 2007, I-5795, Rz. 38; Urt. v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 – Centros, Slg. 1999, I-1459, Rz. 24; Urt. v. 6.4.2006 – Rs. C-456/04 – Agip Petrol, Slg. 2006, I-3395, Rz. 19 f.; Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995, Rz. 35.

53 EuGH, Urt. v. 7.6.2007 – Rs. C-178/05 – Kommission/Griechenland, Slg. 2007, I-4185, Rz. 32; Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 69; Urt. v. 1.10.1977 – Rs. 125/76 – Cremer, Slg. 1977, 1593, Rz. 21; Urt. v. 3.3.1993 – Rs. C-8/92 – General Milk Products, Slg. 1993, I-779, Rz. 21; Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 – Emsland Stärke, Slg. 2000, I-11569, Rz. 51; *Kofler/Tumpel*, in Lang/Melz/Kristoffersson (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation (2009) S. 471 (471).

54 So auch EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, Slg. 2007, I-5795, Rz. 38; Schlussanträge GA *Maduro*, 7.4.2005 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 64, 74 ff.; Schlussanträge GA *Kokott*, 16.7.2009 – Rs. C-352/08 – Modehuis A. Zwijnenburg, Rz. 45; *Rousselle/Liebman*, ET 2006, 559 (562); *Tumpel/Prechtl*, in Lang/Schuch/Staringer

(Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (72 ff.).

55 EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, Slg. 2007, I-5795, Rz. 38.

56 Vgl. ausführlich *Englisch*, StuW 2009, 3 (5 ff.).

57 *Englisch*, StuW 2009, 3 (22).

58 Vgl. *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>5</sup>, S. 508; *Tumpel/Prechtl*, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (74).

59 EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, Slg. 2007, I-5795, Rz. 38; vgl. auch Schlussanträge GA *Kokott*, 16.7.2009 – Rs. C-352/08 – Modehuis A. Zwijnenburg, Rz. 61.

60 EuGH, Urt. v. 7.6.2007 – Rs. C-178/05 – Kommission/Griechenland, Slg. 2007, I-4185, Rz. 32 zur KapitalansammlungsRL (Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl. EWG Nr. L 249/25 ff. [3.10.1969]), wo der Gerichtshof darauf hinwies, dass die Richtlinie zwar eine abschließende Harmonisierung bezwecke und keine ausdrückliche Missbrauchs-bekämpfungsbestimmung enthalte, doch dürften die Mitgliedstaaten bei missbräuchlichen oder betrügerischen Praktiken trotzdem die Gewährung der Richtlinienbegünstigungen verweigern. Vgl. weiter EuGH, Urt. v. 8.11.2007 – Rs. C-251/06 – Ing. Auer, Slg. 2007, I-9689, Rz. 40 f.; Urt. v. 29.4.2004 – Rs. C-487/01, C-7/02 – Gemeinde Leusden und Holin Groep, Slg. 2004, I-5337, Rz. 76; Urt. v. 6.7.2006 – Rs. C-439/04, 440/04 – Kittel und Recolta Recycling, Slg. 2006, I-6161, Rz. 54; Urt. v. 27.9.2007 – Rs. C-409/04 – Teleos, Slg. 2007, I-7797, Rz. 61.

Hinblick darauf sowie auf die Tatsache, dass das abstrakte Missbrauchsverständnis ausdrücklicher Missbrauchsbestimmungen wohl mit jenem des allgemeinen Missbrauchsverhinderungsgrundsatzes übereinstimmt, kann ausdrücklichen Missbrauchsbestimmungen m.E. kein über den allgemeinen Missbrauchsverhinderungsgrundsatz hinaus gehender normativer Gehalt beigemessen werden. So hat auch GA *Maduro* in seinen Schlussanträgen zur Rs. *Halifax* ausgeführt, dass ausdrückliche Missbrauchsbestimmungen „nur als eine Klarstellung oder Kodifizierung eines bestehenden allgemeinen Grundsatzes angesehen werden“ können.<sup>61</sup> Diesen dürfte somit lediglich die Bedeutung eines deklarativen Hinweises auf eine methodisch korrekte Interpretation beizumessen sein, wonach es nicht bloß auf den Wortlaut, sondern auch auf den Sinn und Zweck der in Frage stehenden Bestimmung ankommt.<sup>62</sup> Ein Steuerpflichtiger kann sich danach nicht missbräuchlich auf den Wortlaut eines Unionsrechtsaktes berufen, wenn dies dessen Teleologie widerspricht.<sup>63</sup>

Hingegen hat GA *Kokott* in ihren Schlussanträgen zur Rs. *Kofoed* dem in Art. 15 (vormals Art. 11) Abs. 1 Buchst. a FusionsRL statuierten Missbrauchsvorbehalt einen normativen Gehalt dahingehend unterstellt, dass dieser den allgemeinen Missbrauchsverhinderungsgrundsatz des Unionsrechts für den Anwendungsbereich der FusionsRL verdrängen würde und dabei, anders als der wohl unmittelbar anzuwendende Missbrauchsverhinderungsgrundsatz, in mitgliedstaatliches Recht umsetzungsbedürftig sei: „Ebenso wenig dürften sich übrigens die zuständigen Behörden dem Einzelnen gegenüber unmittelbar auf einen etwa bestehenden allgemeinen Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts stützen, wonach ein Rechtsmissbrauch nicht zulässig ist. Denn für Fälle, die in den Anwendungsbereich der Richtlinie 90/434 fallen, hat ein solcher Grundsatz in Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie seinen spezifischen Ausdruck gefunden und eine Konkretisierung erfahren. Ließe man daneben noch den unmittelbaren Rückgriff auf einen allgemeinen Rechtsgrundsatz zu, dessen Inhalt weit weniger klar und bestimmt ist, so bestünde die Gefahr, dass das Harmonisierungsziel der Richtlinie 90/434 unterlaufen und die von ihr bezweckte Rechtssicherheit bei der Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften gefährdet würde. Im Übrigen würde auch das [...] Verbot, nicht umgesetzte Richtlinienbestimmungen unmittelbar zu Lasten des Einzelnen zur Anwendung zu bringen, auf diese Weise untergraben“<sup>64</sup>. Im Schrifttum haben sich *Tumpel/Prechtl* dieser Auffas-

sung angeschlossen und sprechen von einem „dogmatisch zu bejahende[n] Vorrang“<sup>65</sup>.

Dieser Ansatz GA *Kokotts* vom verdrängenden Vorrang ausdrücklicher Missbrauchsbestimmungen bei deren gleichzeitiger Umsetzungsbedürftigkeit in mitgliedstaatliches Recht muss jedoch hinterfragt werden. Der Missbrauchsverhinderungsgrundsatz dürfte als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts m.E. unmittelbar anwendbar sein, somit also keiner Implementierung in mitgliedstaatliches Recht bedürfen. So hat auch der EuGH in der (zugegebenerweise heftig kritisierten<sup>66</sup>) Rs. *Mangold* festgehalten, dass eine Berufung auf einen noch nicht eingetretenen Fristablauf zur Umsetzung einer Richtlinienbestimmung dann nicht möglich ist, wenn sich deren Inhalt bereits aus einem allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts (in diesem Fall das Diskriminierungsverbot aufgrund des Alters) ergibt<sup>67</sup>. Davon scheint auch GA *Kokott* implizit auszugehen, wenn sie ausführt, dass eine Geltung des allgemeinen Missbrauchsverhinderungsgrundsatzes neben Art. 15 Abs. 1 Buchst. a der FusionsRL dazu führen würde, dass das „Verbot, nicht umgesetzte Richtlinienbestimmungen unmittelbar zu Lasten des Einzelnen zur Anwendung zu bringen, auf diese Weise untergraben“ würde<sup>68</sup>. Würde man jedoch, wie von GA *Kokott* gefordert, von einer Verdrängung des allgemeinen Missbrauchsverhinderungsgrundsatzes durch allfällige ausdrückliche Missbrauchsvorbehalte ausgehen und letzteren gleichzeitig eine Umsetzungsbedürftigkeit in mitgliedstaatliches Recht unterstellen, so würde dies zu dem problematischen Ergebnis führen, dass gerade in Bereichen jener Unionsrechtsakte, die sich sogar ausdrücklich der Bekämpfung von Missbräuchen annehmen bzw. sich diese zum Ziel setzen, strengere Voraussetzungen an die Mitgliedstaaten gestellt wären, als in Bereichen solcher, die keine ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalte enthalten. Dies deshalb, weil dann bei Vorhandensein ausdrücklicher Missbrauchs Klauseln eine Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken nur unter der Voraussetzung möglich wäre, dass eine (hinreichende) Implementierung in mitgliedstaatliches Recht erfolgt ist, während in Ermangelung ausdrücklicher Missbrauchsvorbehalte der allgemeine Missbrauchsverhinderungsgrundsatz wohl unmittelbar ohne mitgliedstaatliche Umsetzung anwendbar wäre. Da dieses Ergebnis jedoch in Widerspruch mit den objektiven Zielsetzungen der solche ausdrückliche Missbrauchs Klauseln enthaltenden Unionsrechtsakten einerseits sowie den subjektiven Absichten des diese Klauseln erlassenden Unionsgesetzgebers andererseits stehen

61 Schlussanträge GA *Maduro*, 7.4.2005 – Rs. C-255/02 – *Halifax*, Slg. 2006, I-1751, Rz. 75; vgl. auch Schlussanträge GA *Alber*, 14.12.2000 – Rs. C-110/99 – *Emsland Stärke*, Slg. 2000, I-11569, Rz. 80.

62 Kritisch *Kofler*, in Hüttemann (Hrsg.), *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*, DStJG 34 (2010) S. 213 (219).

63 Vgl. auch *Tumpel*, in Gassner/Lechner (Hrsg.), *Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration*, S. 163 (184); *Züger*, in Gassner/Lang (Hrsg.), *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen*, S. 549 (561); *M. Lang*, SWI 1991, 55 (59).

64 Schlussanträge GA *Kokott*, 8.2.2007 – Rs. C-321/05 – *Ko-*

*foed*, Slg. 2007, I-5795, Rz. 67; vgl. ähnlich Schlussanträge GA *Kokott*, 16.7.2009 – Rs. C-352/08 – *Modehuis A. Zwijnenburg*, Rz. 62.

65 *Tumpel/Prechtl*, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht*, S. 67 (72 ff.).

66 Vgl. nur m.w.N. *Preis*, NZA 2006, 401 (401 ff.).

67 EuGH, Urt. v. 22.11.2005 – Rs. C-144/04 – *Mangold*, Slg. 2005, I-9981, Rz. 74 ff.; ähnlich auch Schlussanträge GA *Alber*, 14.12.2000 – Rs. C-110/99 – *Emsland Stärke*, Slg. 2000, I-11569, Rz. 80.

68 Schlussanträge GA *Kokott*, 8.2.2007 – Rs. C-321/05 – *Kofoed*, Slg. 2007, I-5795, Rz. 67.

würde, ist ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalten m.E. kein zu einer Verdrängung des allgemeinen Missbrauchsverhinderungsgrundsatzes führender normativer Gehalt beizumessen.

Da es somit zur Missbrauchsbekämpfung keiner von außen kommenden Missbrauchsbestimmung bedarf, sondern diese auf einer teleologischen, neben dem bloßen Wortlaut auch die Zielsetzungen der jeweiligen Unionsrechtsbestimmung berücksichtigenden Auslegung beruht, ist das Unionsrecht m.E. von einem innentheoretischen Missbrauchsverständnis geprägt. Ausdrücklich positivierten Missbrauchsvorbehalten kommt dabei bloß der Gehalt eines deklarativen Hinweises auf eine methodisch korrekte Auslegung des Unionsrechts zu.

Von einem außentheoretischen Missbrauchsverständnis dürfte hingegen GA *Kokott* ausgehen, die in ihren Schlussanträgen zur Rs. *Kofoed* ausführt, dass eine „extensivere Auslegung des Begriffs der baren Zuzahlung [...] nicht mit dem Anliegen der Richtlinie 90/434 begründet werden“ kann, den Mitgliedstaaten „die Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung zu ermöglichen“, weil „der Gemeinschaftsgesetzgeber für eben diesen Zweck eine spezielle Vorschrift in die Richtlinie 90/434 aufgenommen [hat], wie ein Blick auf ihren Art. 11 Abs. 1 Buchst. a zeigt“<sup>69</sup>.

### 3. Subsidiarität des allgemeinen Missbrauchskonzepts gegenüber speziellen Missbrauchsbestimmungen

Aus den verbundenen Rs. *Denkavit*, *VITIC* und *Voormeer* kann abgeleitet werden, dass sich Mitgliedstaaten immer dann nicht auf das allgemeine Missbrauchskonzept berufen können, wenn ein Unionsrechtsakt eine für die in Frage stehende Gestaltung einschlägige spezielle Missbrauchsbestimmung enthält<sup>70</sup>. Das überzeugt, entspricht dieser Ansatz doch allgemeiner rechtswissenschaftlicher Methodik<sup>71</sup>. Zuvor wurde im Schrifttum mitunter vertreten, dass spezielle Missbrauchsklauseln in Hinblick auf allgemeine Missbrauchsvorbehalte ohne besondere normative Bedeutung und somit entbehrlich seien<sup>72</sup>. Konkret musste der EuGH in den Rs. *Denkavit*, *VITIC* und *Voormeer* die Mindestbeholdendauer des Art. 3 Abs. 2 Mutter-Tochter-RL auslegen, nach der die Mitgliedstaaten zur Versagung der Richtlinienbegünstigungen berechtigt sind, wenn eine Beteiligung „nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren“ im Besitz der Muttergesellschaft bleibt. Der

Gerichtshof stellte dabei fest, dass der den allgemeinen Missbrauchsverhinderungsgrundsatz widerspiegelnde „Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie eine Grundsatzbestimmung darstellt, deren Inhalt in Art. 3 Abs. 2 der Richtlinie im Einzelnen dargelegt wird. So dient die letztgenannte Vorschrift [...] insbesondere zur Bekämpfung von Missbräuchen, die sich daraus ergeben können, dass Beteiligungen am Kapital von Gesellschaften ohne die Absicht, sie auf Dauer aufrechtzuerhalten, sondern nur zu dem Zweck, von den vorgesehenen Steuervergünstigungen zu profitieren, übernommen werden. Daher ist es nicht angebracht, für die Auslegung von Art. 3 Abs. 2 auf Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie zurückzugreifen“<sup>73</sup>.

### 4. Anforderungen an mitgliedstaatliche Gesetzgeber

Da ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalten des Unionsrechts m.E. kein normativer Gehalt beizumessen ist, können diese auch dann nicht in mitgliedstaatliches Recht umsetzungsbedürftig sein, wenn sie Bestandteil einer Richtlinie sind<sup>74</sup>. Zwar entfaltet Richtlinienrecht, das sich für einen Steuerzahler belastend auswirken würde, grundsätzlich ohne bzw. mit liberalerer Umsetzung in mitgliedstaatliches Recht keine bzw. nur im Ausmaß der liberaleren Umsetzung begrenzte unmittelbare Wirkung<sup>75</sup>. Versteht man jedoch das Missbrauchsverbot richtigerweise nicht als belastende Abweichung von den Richtlinienbegünstigungen, sondern vielmehr als einen diesen innewohnenden teleologischen Auslegungsgrundsatz, so ist eine gesonderte Implementierung dieses Grundsatzes überflüssig. In diesem Sinne hat auch GA *Maduro* in den Schlussanträgen zur Rs. *Halifax* ausgeführt, dass es unzutreffend wäre, „dass die Anwendung eines allgemeinen Grundsatzes, nach dem ein Missbrauch [...] verboten ist, davon abhängig sein müsse, dass der einzelne Mitgliedstaat [...] geeignete nationale Bestimmungen zur Bekämpfung der Steuervermeidung erlässt“<sup>76</sup>. Anderenfalls entstünde ein Steuersystem, „in dem praktisch jedes opportunistische Verhalten eines Steuerpflichtigen, der sich auf den Wortlaut der betreffenden Bestimmungen beruft, um gegenüber den Steuerbehörden missbräuchlich Steuervorteile zu erlangen, hinzunehmen wäre, solange die Mitgliedstaaten nicht zuvor gesetzgeberische Maßnahmen erlassen hätten, die ein solches Verhalten untersagen“<sup>77</sup>. „Das Verbot, das Gemeinschaftsrecht zu missbrauchen, führt [...], wenn es als ein Auslegungsgrundsatz verstanden wird, nicht zu Abweichungen von den Bestimmungen der [...] Richtlinie. Das Ergebnis seiner

69 Dies ebenfalls als außentheoretischen Ansatz interpretierend *Tumpel/Prechtl*, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (79).

70 EuGH, Urt. v. 17.10.1996 - Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 - *Denkavit*, *VITIC* und *Voormeer*, Slg. 1996, I-5063, Rz. 30 ff.; vgl. dazu *Bergmann*, in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law (2009) S. 457 (464 f.); *Weber*, EC Tax Review 1997, 22 (25); *Panayi*, ET 2006, 139 (153); *Hoenjet*, EC Tax Review 1997, 206 (212); *Thömmes*, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, S. 207 (225 ff.); *Züger*, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (561 f.).

71 „Lex specialis derogat legi generali“.

72 Vgl. *De Hosson*, Intertax 1990, 414 (431); *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (339).

73 EuGH, Urt. v. 17.10.1996 - Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 - *Denkavit*, *VITIC* und *Voormeer*, Slg. 1996, I-5063, Rz. 31.

74 A.A. *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (574) und *Englisch*, StuW 2009, 3 (21).

75 Vgl. nur *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (574).

76 Schlussanträge GA *Maduro*, 7.4.2005 - Rs. C-255/02 - *Halifax*, Slg. 2006, I-1751, Rz. 76.

77 Schlussanträge GA *Maduro*, 7.4.2005 - Rs. C-255/02 - *Halifax*, Slg. 2006, I-1751, Rz. 76.

Anwendung besteht darin, dass in der ausgelegten Rechtsvorschrift keine das fragliche Recht verleihende Bestimmung gesehen werden kann, da das geltend gemachte Recht offensichtlich nicht unter den Zweck und das Ziel der missbräuchlich herangezogenen Vorschrift fällt. [...] Sofern diese Auslegung irgendeine Art von Abweichung mit sich bringt, handelt es sich lediglich um eine Abweichung von dem Buchstaben der Vorschrift, nicht von der Vorschrift selbst, die mehr als nur die Buchstaben umfasst<sup>78</sup>.

Zu einem anderen Ergebnis kam jedoch der EuGH in der Rs. *Kofoed*. Überzeugen können dabei zunächst die noch allgemein gehaltenen Ausführungen des EuGH betreffend die grundsätzliche Umsetzungsbedürftigkeit belastender Richtlinienbestimmungen<sup>79</sup>. Dabei betonte er, „dass die Mitgliedstaaten [...] für die Umsetzung der Richtlinien die Form und die Mittel wählen können, mit denen sich das mit den Richtlinien angestrebte Ergebnis am besten gewährleisten lässt“<sup>80</sup>. „Die Umsetzung einer Richtlinie in innerstaatliches Recht erfordert daher nicht unbedingt ein gesetzgeberisches Tätigwerden in jedem Mitgliedstaat, soweit die sich aus den nationalen Umsetzungsmaßnahmen ergebende Rechtslage so hinreichend bestimmt und klar ist, dass die betroffenen Einzelnen Kenntnis vom Umfang ihrer Rechte und Pflichten erlangen können. Außerdem kann der Umsetzung einer Richtlinie [...] in bestimmten Fällen (je nach ihrem Inhalt) bereits durch einen allgemeinen rechtlichen Kontext Genüge getan sein, so dass eine förmliche, ausdrückliche Übernahme von Richtlinienbestimmungen in spezifische nationale Rechtsvorschriften nicht erforderlich ist“<sup>81</sup>. Zudem sind „sämtliche Stellen eines Mitgliedstaats bei der Anwendung des nationalen Rechts dazu angehalten [...], dieses so weit wie möglich im Licht des Wortlauts und der Zielsetzung der gemeinschaftlichen Richtlinien auszulegen, um das mit diesen verfolgte Ziel zu erreichen.“<sup>82</sup>. Damit wäre dem abstrakten Missbrauchsverständnis in Gestalt eines die Zielsetzungen der jeweiligen Richtlinie berücksichtigenden teleologischen Auslegungsgrundsatzes bereits hinreichend Genüge getan. Nicht zu überzeu-

gen vermag der Gerichtshof daher m.E. insoweit, als er darauffolgend ausführt, dass es Sache des mitgliedstaatlichen Gerichts sei „zu prüfen, ob das [nationale] Recht eine Bestimmung oder einen allgemeinen Grundsatz kennt, wonach Rechtsmissbrauch verboten ist, oder andere Vorschriften über Steuerhinterziehung oder -umgehung, die im Einklang mit Art. 11 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/434 ausgelegt werden könnten“<sup>83</sup>. Denn der als teleologischer Auslegungsgrundsatz zu verstehende Missbrauchsverhinderungsgrundsatz wohnt vielmehr bereits den die Richtlinienbegünstigungen implementierenden mitgliedstaatlichen Umsetzungsbestimmungen inne. Der Auffassung des EuGH in der Rs. *Kofoed* folgend, hält hingegen auch *Schön* fest, dass das Unionsrecht nur die höchst zulässigen Grenzen von Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsvorschriften festlegt, deren Inkraftsetzung in den mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen aber grundsätzlich nicht überflüssig macht<sup>84</sup>.

Während insbesondere Richtlinienbegünstigungen häufig Mindeststandards gewährleisten sollen, welche von den Mitgliedstaaten im Zuge der Implementierung jederzeit überschritten werden dürfen, statuiert der unionsrechtliche Missbrauchsverhinderungsgrundsatz bzw. die diesen widerspiegelnden ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalte keinen Mindest-, sondern einen maximal zulässigen Höchststandard<sup>85</sup>. Eine über die Zielsetzungen des jeweiligen Unionsrechtsaktes hinaus gehende Versagung steuerlicher Begünstigung unter dem Vorwand der Missbrauchsbekämpfung ist daher unzulässig.

Fraglich ist, ob die Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Missbräuchen bloß ermächtigt oder darüber hinaus auch verpflichtet sind. Keine Verpflichtung zur Missbrauchsbekämpfung dürfte m.E. im Bereich der direkten Unternehmenssteuerrichtlinien bestehen<sup>86</sup>. Zwar kann sich ein Steuerpflichtiger nicht auf Begünstigungen der Mutter-Tochter-RL, der FusionsRL oder der Zinsen-Lizenzgebühren-RL berufen, wenn ein Mitgliedstaat diese aufgrund einer missbräuchlichen Gestaltung nicht gewährt. Da die Richtlinien jedoch hinsichtlich der zu gewährenden Begünstigungen nur

78 Schlussanträge GA *Maduro*, 7.4.2005 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 79.

79 EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – *Kofoed*, Slg. 2007, I-5795, Rz. 42 ff.; vgl. außerdem EuGH, Urt. v. 11.6.1987 – Rs. C-14/86 – *Pretore di Salò/X*, Slg. 1987, 2545, Rz. 19 f.; Urt. v. 8.10.1987 – Rs. C-80/86 – *Kolpinghuis Nijmegen*, Slg. 1987, 3969, Rz. 9, 13; Urt. v. 26.9.1996 – Rs. C-168/95 – *Arcaro*, Slg. 1996, I-4705, Rz. 36 f.; Urt. v. 3.5.2005 – Rs. C-387/02, C-391/02, C-403/02 – *Berlusconi ua*, Slg. 2005, I-3565, Rz. 73 f.

80 EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – *Kofoed*, Slg. 2007, I-5795, Rz. 43; vgl. auch EuGH, Urt. v. 16.6.2005 – Rs. C-456/03 – *Kommission/Italien*, Slg. 2005, I-5335, Rz. 51.

81 EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – *Kofoed*, Slg. 2007, I-5795, Rz. 44; so auch Schlussanträge GA *Kokott*, 8.2.2007 – Rs. C-321/05 – *Kofoed*, Slg. 2007, I-5795, Rz. 62: „Allerdings ist eine förmliche Übernahme von Richtlinienbestimmungen in spezifische Rechtsvorschriften des nationalen Rechts gar nicht immer erforderlich; vielmehr kann der Umsetzung einer Richtlinie je nach ihrem Inhalt bereits durch einen allgemeinen rechtlichen Kontext – einschließlich allgemeiner Grundsätze des nationalen Verfassungs- oder Verwaltungsrechts – Genüge getan sein, wenn

dadurch die vollständige Anwendung der Richtlinie in hinreichend klarer und bestimmter Weise garantiert ist“; vgl. weiter EuGH, Urt. v. 16.6.2005 – Rs. C-456/03 – *Kommission/Italien*, Slg. 2005, I-5335, Rz. 51; Urt. v. 6.4.2006 – Rs. C-428/04 – *Kommission/Österreich*, Slg. 2006, I-3325, Rz. 99; *Koller/Tumpel*, in Lang/Melz/Kristoffersson (Hrsg.), *Value Added Tax and Direct Taxation*, S. 471 (479); *Tumpel/Prechtl*, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht*, S. 67 (89).

82 EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – *Kofoed*, Slg. 2007, I-5795, Rz. 45; vgl. auch EuGH, Urt. v. 8.10.1987 – Rs. C-80/86 – *Kolpinghuis Nijmegen*, Slg. 1987, 3969, Rz. 12 ff.; Urt. v. 26.9.1996 – Rs. C-168/95 – *Arcaro*, Slg. 1996, I-4705, Rz. 41 f.

83 EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – *Kofoed*, Slg. 2007, I-5795, Rz. 46; so auch Schlussanträge GA *Kokott*, 8.2.2007 – Rs. C-321/05 – *Kofoed*, Slg. 2007, I-5795, Rz. 63; vgl. weiter EuGH, Urt. v. 19.1.1982 – Rs. C-8/81 – *Becker*, Slg. 1982, 53, Rz. 34.

84 *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), *FS Reiß*, S. 571 (574).

85 Vgl. *Schön*, *ISTR* 1996, Beihefter zu Heft 2, 7 f.

86 Vgl. auch *Schön*, *ISTR* 1996, Beihefter zu Heft 2, 6.



Mindeststandards konstituieren, steht einer günstigeren, auch bei missbräuchlichen Gestaltungen die Steuervorteile gewährenden Implementierung in mitgliedstaatliches Recht bzw. einer solchen faktischen Vollziehung aus Sicht der Richtlinien nichts entgegen. Jedoch handelt es sich in solchen Fällen insoweit nicht mehr um (auf den Richtlinien basierendes) implementiertes Recht, sondern um schlichtes nationales Recht, dass sich bei uneinheitlicher Anwendung allenfalls an den jeweiligen mitgliedstaatlichen Verfassungsrechtsordnungen bzw. auf Ebene des Unionsrechts an den Grundfreiheiten und den Regeln über unerlaubte Beihilfen messen lassen muss. Abweichen wird möglicherweise etwa im Bereich des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts gelten, wo mit der MwSt-System-RL nicht bestimmte Mindestbegünstigungsstandards festgelegt worden sind, sondern vielmehr ein einheitliches System eingeführt werden sollte und es sich zudem bei der Mehrwertsteuer, anders als bei dem Aufkommen aus den direkten Steuern, um Eigenmittel der Europäischen Union handelt, weswegen den Mitgliedstaaten keine freie Verfügbarkeit über diese in Form der Gewährung von Vergünstigungen auch bei missbräuchlichen Gestaltungen zukommen kann. Ebenso zur Missbrauchsbekämpfung verpflichtet dürften die Mitgliedstaaten dann sein, wenn der Unionsrechtsakt, dessen Anwendung in Frage steht, eine unmittelbar anwendbare, in all ihren Teilen verbindliche Verordnung ist (vgl. Art. 288 Abs. 2 AEUV)<sup>87</sup>.

Wie der EuGH wiederholt ausgeführt hat, sind den Mitgliedstaaten bei der Bekämpfung von Missbrä-

chen durch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz Grenzen gesetzt<sup>88</sup>. Es dürfen demnach nur unbedingt erforderliche Mechanismen vorgesehen werden, die möglichst schonend in die Rechtsposition der Beteiligten eingreifen<sup>89</sup>. Von den direkten Unternehmenssteuer Richtlinien war bisher insbesondere die FusionsRL Gegenstand der einschlägigen Rechtsprechung. So hat der EuGH in der Rs. *Modehuis A. Zwijnenburg* festgehalten, dass es nicht verhältnismäßig ist, Steuervorteile eines Unionsrechtsaktes auch in außerhalb dieses Unionsrechtsaktes gelagerten Fällen von Missbräuchen zu versagen<sup>90</sup>. Aus der Rs. *Leur-Bloem* ergibt sich, dass die mitgliedstaatliche Prüfung, ob eine Gestaltung als Missbrauch einzustufen ist, grundsätzlich nicht nach vorgegebenen pauschalen (typisierten) Kriterien erfolgen darf, sondern vielmehr jeweils eine umfassende Einzelfallprüfung vorzunehmen ist<sup>91</sup>. Dieselben Kriterien müssen gleichermaßen für mitgliedstaatliche Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL und der Zinsen-Lizenzgebühren-RL gelten<sup>92</sup>. Hingegen hat der EuGH in den mehrwertsteuerlichen Rs. *Sudholz*<sup>93</sup>, *Ampliscientifica* und *Amplifin*<sup>94</sup> pauschale Missbrauchsbestimmungen für verhältnismäßig und zulässig erklärt. Begründet wurde dies mitunter damit, dass eine Einzelfallprüfung durch die Komplexität der korrekten Feststellung des abzuziehenden Steueranteils und der Schwierigkeit, die Richtigkeit der Angaben zu überprüfen, die angestrebte Vereinfachungswirkung zunichtemachen würde<sup>95</sup>. Maßnahmen, die einen Steuerpflichtigen jedoch nicht nur zu einem pauschalen Betrag, sondern komplett vom Vorsteuerabzug

<sup>87</sup> Vgl. auch *Englisch*, StuW 2009, 3 (21) m.w.N.

<sup>88</sup> Vgl. nur EuGH, Urt. v. 17.7.1997 - Rs. C-28/95 - *Leur-Bloem*, Slg. 1997, I-4161, Rz. 43 f.; Urt. v. 19.9.2000 - Rs. C-177/99, C-181/99 - *Ampafrance* und *Sanofi*, Slg. 2000, I-7013, Rz. 59 ff.; Urt. v. 10.4.1984 - Rs. C-324/82 - *Kommission/Belgien*, Slg. 1984, 1861, Rz. 29; Urt. v. 15.5.1997 - Rs. C-250/95 - *Futura Participations*, Slg. 1997, I-2471, Rz. 36; Urt. v. 13.2.1985 - Rs. C-5/84 - *Direct Cosmetics*, Slg. 1985, 617, Rz. 23; Urt. v. 12.7.1988 - Rs. C-138/86, 139/86 - *Direct Cosmetics* und *Laughtons Photographs*, Slg. 1988, 3937, Rz. 52. Vgl. auch die englische („required“) und französische Sprachfassung („nécessaires“) von Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-RL.

<sup>89</sup> Vgl. nur EuGH, Urt. v. 17.12.1997 - Rs. C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 - *Molenheide ua*, Slg. 1997, I-7281, Rz. 58; *Zalasiński*, *Intertax* 2007, 310 (310 ff.); *Terra/Wattel*, *European Tax Law*<sup>5</sup>, S. 509 f.; *Staringer*, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung* (1995) S. 207 (229); *Tumpel*, in *Gassner/Lechner* (Hrsg.), *Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration*, S. 163 (183); Mitteilung der Kommission zur „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbe- kämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, KOM(2007)785 endg., 5 f.

<sup>90</sup> EuGH, Urt. v. 20.5.2010 - Rs. C-352/08 - *Modehuis A. Zwijnenburg*, Rz. 47 ff.; vgl. auch bereits Schlussanträge GA *Kokott*, 16.7.2009 - Rs. C-352/08 - *Modehuis A. Zwijnenburg* - Rz. 66.

<sup>91</sup> EuGH, Urt. v. 17.7.1997 - Rs. C-28/95 - *Leur-Bloem*, Slg. 1997, I-4161, Rz. 41; weiter EuGH, Urt. v. 20.5.2010 - Rs. C-352/08 - *Modehuis A. Zwijnenburg*, Rz. 44; ebenso zu den Grundfreiheiten EuGH, Urt. v. 21.11.2002 - Rs. C-436/00 - *X and Y*, Slg. 2002, I-10829, Rz. 42 f.; Urt. v. 12.12.2002 - Rs. C-324/00 - *Lankhorst-Hohorst*, Slg. 2002, I-11779,

Rz. 37; vgl. weiter *Panayi*, ET 2006, 139 (153); *Terra/Wattel*, *European Tax Law*<sup>5</sup>, S. 510; *De Broe*, *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (2008) S. 904 f.; *Zalasiński*, *Intertax* 2007, 310 (316); *Hoenjet*, *EC Tax Review* 1997, 206 (212 f.); *Schön*, in *Kirchhof/Nieskens* (Hrsg.), *FS Reif*, S. 571 (577); *Tumpel/Prechtl*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht*, S. 67 (87); *Kofler/Tumpel*, in *Lang/Melz/Kristoffersson* (Hrsg.), *Value Added Tax and Direct Taxation*, S. 471 (479 f.); *Knobbe-Keuk*, *EuZW* 1992, 336 (343); *Eilers*, *DB* 1993, 1156 (1157); *Fischer*, *DB* 1996, 644 (646); *Thömmes*, in *Haarmann* (Hrsg.), *Grenzen der Gestaltung im internationalen Steuerrecht* (1994) 27 (41 ff.); *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (8); *Thömmes*, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), *FS Wassermeyer*, S. 207 (229 ff.); *Gille*, *ISr* 2007, 194 (195); *Schön*, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts*, S. 72; *Züger*, in *Gassner/Lang* (Hrsg.), *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen*, S. 549 (565); *Tumpel*, in *Gassner/Lechner* (Hrsg.), *Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration*, S. 163 (185 f.).

<sup>92</sup> Vgl. *Tumpel/Prechtl*, in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht*, S. 67 (86); *Thömmes*, in *Gocke/Gosch/Lang* (Hrsg.), *FS Wassermeyer*, S. 207 (231); *Terra/Wattel*, *European Tax Law*<sup>5</sup>, S. 510, 622; *Hoenjet*, *EC Tax Review* 1997, 206 (213).

<sup>93</sup> EuGH, Urt. v. 29.4.2004 - Rs. C-17/01 - *Sudholz*, Slg. 2004, I-4243, Rz. 55, Rz. 64.

<sup>94</sup> EuGH, Urt. v. 22.5.2008 - Rs. C-162/07 - *Ampliscientifica* und *Amplifin*, Slg. 2008, I-4019, Rz. 31.

<sup>95</sup> EuGH, Urt. v. 29.4.2004 - Rs. C-17/01 - *Sudholz*, Slg. 2004, I-4243, Rz. 63. In der Rs. *Sudholz* handelte es sich allerdings um eine Missbrauchsbestimmung, die zuvor durch Entscheidung des Rates genehmigt worden war (vgl.

ausschließen, dürften hingegen unverhältnismäßig und somit unzulässig sein<sup>96</sup>.

Die Kriterien für die Missbrauchsfeststellung müssen objektiv, d.h. für Dritte nachprüfbar sein<sup>97</sup>. Dabei sind die Beweisregeln des mitgliedstaatlichen Rechts anzuwenden, soweit dadurch die Wirksamkeit des Unionsrechts nicht beeinträchtigt wird<sup>98</sup>. Nach Ansicht der Kommission kann die Frage, inwieweit „den Steuerpflichtigen die Beweispflicht auferlegt werden kann, dass ihre Geschäftsvorgänge echten Geschäftszwecken dienen, [...] nur von Fall zu Fall bestimmt werden“<sup>99</sup>. Sie vertritt dabei die Ansicht, „dass die Beweislast nicht ausschließlich beim Steuerpflichtigen liegt und dass die allgemeine Befolgungskapazität des Steuerpflichtigen und die Art der Konstruktion zu berücksichtigenden sind“<sup>100</sup>. Das Ergebnis einer nach diesen Kriterien erfolgten Missbrauchsuntersuchung muss schließlich stets einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich sein<sup>101</sup>.

### III. Konkretes Missbrauchsverständnis der Mutter-Tochter-Richtlinie

#### 1. Zielsetzungen der Richtlinie

Wie oben (unter Punkt II.1.) dargestellt, ist das Unionsrecht m.E. von einem einheitlichen abstrakten Missbrauchsverständnis dahingehend geprägt, dass zur Feststellung, ob eine Gestaltung als Missbrauch einzustufen ist, auf die Zielsetzungen des jeweils betroffenen Unionsrechtsaktes abzustellen ist. Da die einzelnen Unionsrechtsakte jedoch unterschiedlichste Zielsetzungen verfolgen, können die jeweiligen konkreten Missbrauchs begriffe mitunter erheblich voneinander abweichen. Zur Ermittlung des konkreten Missbrauchsverständnisses der Mutter-Tochter-RL sind da-

her zunächst deren Zielsetzungen näher zu beleuchten. Neben den allgemeinen Intentionen des Unionsgesetzgebers, wie sie etwa in der Präambel bzw. den Erwägungsgründen der Richtlinie festgehalten sind, müssen dabei auch Sinn und Zweck der jeweils betroffenen Regelung in ihrem Regelungsgefüge miteinbezogen werden<sup>102</sup>. Zudem müssen die allgemeinen Zielsetzungen des Unionsrechts berücksichtigt werden<sup>103</sup>.

Es gibt Auswahlmöglichkeiten, welche vom Unionsgesetzgeber absichtlich offen gelassen wurden, und andere, auf die das nicht zutrifft. Insofern ist bei jeder Bestimmung festzustellen, ob sie den Normunterworfenen eine gewisse Option zur Wahl stellen soll, oder ob eine solche deren Zielsetzungen widerspricht<sup>104</sup>. Die Frage nach der Reichweite des konkreten Missbrauchs begriffs der Mutter-Tochter-RL kann somit auch dahingehend formuliert werden, welche Entscheidungen eines Steuerpflichtigen anerkannt werden müssen und welche nicht<sup>105</sup>.

Eine zentrale Zielsetzung des Unionsrechts ist die Verwirklichung eines Binnenmarktes (vgl. nur Art. 26 AEUV). Das Funktionieren des Binnenmarktes erfordert eine grundsätzlich beliebige Entscheidungsfreiheit der Marktbürger um grenzüberschreitend Unternehmen zu gründen, Zweigniederlassungen zu eröffnen, den effizientesten Organisationsaufbau und die günstigste Rechtsstruktur für Unternehmen zu wählen sowie den jeweiligen organisatorischen Einheiten Wirtschaftsgüter, Personal und Risiken zuzuweisen<sup>106</sup>. Diese Entscheidungsfreiheit liegt vielen Bestimmungen des Unionsrechts zugrunde. So sollen insbesondere die Grundfreiheiten gewährleisten, dass die Wahl zwischen innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Investitionen nicht durch mitgliedstaatliche Gesetzgebung verzerrt wird<sup>107</sup>.

Art. 395 Abs. 1 MwSt-System-RL), was im Schrifttum mitunter als Voraussetzung für die ausnahmsweise Zulässigkeit pauschaler Maßnahmen bezeichnet wurde (vgl. *Kofler/Tumpel*, in Lang/Melz/Kristoffersson [Hrsg.], Value Added Tax and Direct Taxation, S. 471 [475]). Mangels einer entsprechenden Genehmigung der den Rs. *Ampliscientifica* und *Amplifin* zugrunde liegenden Missbrauchsbestimmung, dürfte dies jedoch nicht entscheidungserheblich gewesen sein.

96 EuGH, Urt. v. 19.9.2000 – Rs. C-177/99, C-181/99 – Amparance und Sanofi, Slg. 2000, I-7013, Rz. 59 ff.

97 EuGH, Urt. v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Slg. 2007, I-2107, Rz. 81; Schlussanträge GA Maduro, 7.4.2005 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 65, 89; Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (577).

98 EuGH, Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 76; Urt. v. 21.7.2005 – Rs. C-515/03 – Eichsfelder Schlachtbetrieb, Slg. 2005, I-7355, Rz. 40; Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 – Emsland Stärke, Slg. 2000, I-11569, Rz. 54; Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (577); Tumpel/Prechtl, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (87).

99 Mitteilung der Kommission zur „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchs bekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, KOM(2007)785 endg., 6.

100 Mitteilung der Kommission zur „Anwendung von Maß-

nahmen zur Missbrauchs bekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, KOM(2007)785 endg., 6.

101 EuGH, Urt. v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161, Rz. 41; *Hoenjet*, EC Tax Review 1997, 206 (214); *Panayi*, ET 2006, 139 (153); *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>5</sup>, S. 510 f.; Tumpel/Prechtl, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (87); Züger, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (565); Gille, IStR 2007, 194 (195); Mitteilung der Kommission zur „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchs bekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, KOM(2007)785 endg., 6.

102 Vgl. Tumpel/Prechtl, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (81).

103 Vgl. Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (576 ff.).

104 Vgl. Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (592); M. Lang, SWI 2006, 273 (275).

105 Ähnlich Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (580).

106 Vgl. Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (578 f.) mit Verweis auf *denselben*, ECFR 2006, 122 (122 ff.).

107 Vgl. Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (579).

Die Mutter-Tochter-RL zielt (wie auch die anderen direkten Unternehmenssteuerrichtlinien) wiederum darauf ab, durch steuerliche Rahmenbedingungen binnenmarktähnliche Verhältnisse zur Erleichterung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeiten zu schaffen und dadurch die Grundfreiheiten zu unterstützen<sup>108</sup>. Wie der EuGH in den verbundenen Rs. *Denkavit*, *VITIC* und *Voormeer* festgehalten hat, sollte mit ihr ein gemeinsames Steuersystem geschaffen werden, in welchem „jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ggü. der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats“ beseitigt und „so die grenzüberschreitende Zusammenarbeit“ erleichtert wird<sup>109</sup>. Grenzüberschreitende Ausschüttungen innerhalb von in der Europäischen Union ansässigen Unternehmensgruppen sollen dafür unter einheitlichen Voraussetzungen von einer allfälligen ertragsteuerlichen Mehrfachbelastung befreit werden.

## 2. Missbrauch nur bei rein künstlichen Gestaltungen und Steuerersparnisabsicht

Der EuGH hat sich bisher mit dem konkreten Missbrauchsverständnis der Mutter-Tochter-RL selbst kaum auseinandergesetzt<sup>110</sup>. Zur Bestimmung dessen Reichweite kann jedoch insbesondere auch auf missbrauchseinschlägige Judikatur des Gerichtshofs zu anderen konkreten Missbrauchsbegriffen zurückgegriffen werden, soweit der entscheidungsgegenständliche Unionsrechtsakt dieselben Zielsetzungen wie die Mutter-Tochter-RL verfolgt. Das ist insbesondere bei den direkten Unternehmenssteuerrichtlinien der Fall, zu denen neben der Mutter-Tochter-RL die FusionsRL und die Zinsen-Lizenzgebühren-RL zählen. Im Schrifttum wird zwar mitunter vertreten, dass die Missbrauchsbegriffe der direkten Unternehmenssteuerrichtlinien aufgrund der erheblich voneinander abweichenden Wortlaute deren (m.E. bloß deklarativen) ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalte inhaltlich wohl nicht miteinander übereinstimmen würden<sup>111</sup>. Ein einheitliches Missbrauchsverständnis lässt sich je-

doch dadurch in Einklang mit den unterschiedlich lautenden Bestimmungen bringen, in dem man Art. 1 Abs. 2 Mutter-Tochter-RL als Ausdruck des einheitlichen abstrakten Missbrauchsbegriffs versteht, während Art. 15 Abs. 1 Buchst. a FusionsRL und Art. 5 Zinsen-Lizenzgebühren-RL Elemente von deren konkreten Missbrauchsverständnissen aufweisen, die die Zielsetzungen dieser Richtlinien bereits berücksichtigen.

Zunächst ist m.E. davon auszugehen, dass im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL eine angemessene Steuerplanung wie auch im sonstigen harmonisierten Unternehmenssteuerrecht grundsätzlich zulässig ist<sup>112</sup>. Das Ziel, die eigene steuerliche Belastung so gering wie möglich zu halten, ist grundsätzlich eine völlig zulässige wirtschaftliche<sup>113</sup> und wohl auch rechtliche Überlegung. So hielt der EuGH in den Mehrwertsteuerlichen Rs. *Halifax* und *Part Service* fest, „dass für einen Unternehmer die Wahl zwischen steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen im Zusammenhang mit dem objektiven Mehrwertsteuersystem, beruhen kann“<sup>114</sup>. Das Unionsrecht verlangt somit von einem Steuerpflichtigen nicht, „den Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich zieht. Der Steuerpflichtige hat vielmehr [...] das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält“<sup>115</sup>. Das gilt mit Sicherheit auch im Bereich des direkten steuerlichen Sekundärrechts<sup>116</sup>. Steuerplanung als solche ist daher ein rechtmäßiges Ziel, welches aber durch akzeptable Mittel erreicht werden muss<sup>117</sup>. In den verbundenen Rs. *Gemeente Leusden* und *Holin Groep* hat der EuGH ausdrücklich festgehalten, dass einem Steuerpflichtigen „nicht vorgeworfen werden kann, dass er – ohne missbräuchliches Vorgehen – eine Rechtsvorschrift oder Gesetzeslücke so ausgenutzt habe, dass er weniger Steuern hat zahlen müssen“, wenn das Unionsrecht selbst diese Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet<sup>118</sup>.

In Hinblick auf die Zielsetzung der Mutter-Tochter-RL sowie auch der anderen direkten Unternehmens-

108 Vgl. *De Broe*, International Tax Planning and Prevention of Abuse, S. 20; *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (340); *Schön* in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (593); *Rousselle/Liebman*, ET 2006, 559 (559 f.); vgl. auch den 3. Erwägungsgrund der Richtlinie.

109 EuGH, Urt. v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – *Denkavit*, *VITIC* und *Voormeer*, Slg. 1996, I-5063, Rz. 22.

110 Bloß am Rande thematisiert wurde dieses bisher (soweit ersichtlich) nur in der Entscheidung EuGH, Urt. v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – *Denkavit*, *VITIC* und *Voormeer*, Slg. 1996, I-5063.

111 Vgl. nur *Züger* in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (558).

112 Vgl. *Kofler*, in Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 34, S. 213 (213); *Kofler/Tumpel*, in Lang/Melz/Kristoffersson (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation, S. 471 (471); *Schön*, IStR 1996, Beihefter zu Heft 2, 5; *ders.* in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (592); vgl. auch EuGH, Urt. v. 8.11.2007 – Rs. C-251/06 – *Ing. Auer*, Slg. 2007, I-9689, Rz. 43.

113 Mitteilung der Kommission zur „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, KOM(2007)785 endg., 4.

114 EuGH, Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – *Halifax*, Slg. 2006, I-1751, Rz. 73; Urt. v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 – *Part Service*, Slg. 2008, I-897, Rz. 47.

115 EuGH, Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – *Halifax*, Slg. 2006, I-1751, Rz. 73; Urt. v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 – *Part Service*, Slg. 2008, I-897, Rz. 47; vgl. auch Schlussanträge *GA Maduro*, 7.4.2005 – Rs. C-255/02 – *Halifax*, Slg. 2006, I-1751, Rz. 85; *Vanistendael*, EC Tax Review 2006, 192 (192 f.); *Kofler/Tumpel*, in Lang/Melz/Kristoffersson (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation, S. 471 (474); *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (592).

116 Vgl. *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (592).

117 Vgl. *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (592); *Tumpel/Prechtl*, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (75).

118 EuGH, Urt. v. 29.4.2004 – Rs. C-487/01, C-7/02 – *Gemeente Leusden* und *Holin Groep*, Slg. 2004, I-5337, Rz. 79.

steuerrichtlinien, durch steuerliche Rahmenbedingungen binnenmarktähnliche Verhältnisse zur Erleichterung grenzüberschreitender wirtschaftlicher Tätigkeiten zu schaffen, indem jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ggü. der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats beseitigt wird, muss der konkrete Missbrauchs begriff des direkten steuerlichen Sekundärrechts eng ausgelegt und somit umgekehrt den Steuerpflichtigen weitreichende Gestaltungsfreiheiten zugestanden werden<sup>119</sup>. Diese Erfordernisse bzw. die Zielsetzung der direkten Unternehmenssteuerrichtlinien, die Grundfreiheiten zu unterstützen, führen m.E. dazu, dass das vom EuGH zu Missbräuchen im Bereich der Grundfreiheiten entwickelte Konzept der „rein künstlichen Gestaltungen“ („wholly artificial arrangements“) auch für den Bereich der direkten Unternehmenssteuerrichtlinien Geltung beanspruchen kann<sup>120</sup>. Davon scheint offenbar (wenn auch nicht ausdrücklich) auch die Kommission auszugehen<sup>121</sup>.

Vorweg ist anzumerken, dass der EuGH dem insbesondere in der Rs. *Cadbury Schweppes*<sup>122</sup> zur Hinzurechnungsbesteuerung grundlegend entwickelten Konzept der „rein künstlichen Gestaltungen“ je nach Anwendungsbereich einen unterschiedlichen Bedeutungsinhalt beimessen dürfte. So hat er etwa in den Rs. *Thin Cap Group Litigation*<sup>123</sup> zur Unterkapitalisierung und *SGI*<sup>124</sup> zu Verrechnungspreisen das enge Verständnis der Rs. *Cadbury Schweppes* nicht konsequent durchgehalten. Der Mutter-Tochter-RL dürfte jedoch inhaltlich die Hinzurechnungsbesteuerung am nächsten stehen, so dass m.E. insbesondere auf die in der Rs. *Cadbury Schweppes* entwickelten engen Kriterien abzustellen sein wird. In der Rs. *Cadbury Schweppes* hat der EuGH betreffend die Niederlassungsfreiheit klargestellt, dass deren Beschränkung „nur mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken [zu] rechtfertigen [ist], wenn das spezifische Ziel

der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen“<sup>125</sup>. Zur Beantwortung der Frage, ob eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung vorliegt, muss untersucht werden, ob die Gesellschaft in den Markt des Mitgliedstaates integriert ist<sup>126</sup>. Das setzt „die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit in diesem voraus“<sup>127</sup>. Die Gesellschaft hat „in stabiler und kontinuierlicher Weise am Wirtschaftsleben [...] teilzunehmen und daraus Nutzen zu ziehen“<sup>128</sup>. Die Anwendung eines Missbrauchsregimes ist daher dann nicht zulässig, „wenn die Gründung einer [...] Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art mit einer wirtschaftlichen Realität zusammenhängt“<sup>129</sup>. Eine solcherart erforderliche wirtschaftliche Integration in den Markt eines Mitgliedstaates kann in zwei Richtungen verwirklicht werden<sup>130</sup>. Einerseits könnte die Gesellschaft selbst Leistungen am Markt des Mitgliedstaates erbringen<sup>131</sup>. Dies wäre etwa dann nicht der Fall, wenn die Gesellschaft nur Leistungen auf Märkte außerhalb des Mitgliedstaates erbringen würde<sup>132</sup>. Andererseits könnte die Gesellschaft am Markt des Mitgliedstaates selbst passiv als Leistungsempfänger auftreten<sup>133</sup>. Da wohl bereits das Anmieten von Büroräumlichkeiten bzw. die Anstellung eines Mitarbeiters genügen dürfte, um als Leistungsempfänger in den ausländischen Markt integriert zu sein, wird es selten vorkommen, dass eine Gesellschaft, die den Ort der Geschäftsleitung in diesem Mitgliedstaat hat, als rein künstliche Gestaltung zu charakterisieren sein wird<sup>134</sup>. Wie der EuGH ausdrücklich festgehalten hat, lässt jedenfalls für sich alleine die Tatsache, dass eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist<sup>135</sup>, oder der Umstand, dass die von einer Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführten Tätigkeiten ebenso gut in einem anderen Mitgliedstaat hätten

119 Vgl. ebenso *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (593).

120 Davon ebenfalls ausgehend *Koller/Tumpel*, in Lang/Melz/Kristoffersson (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation, S. 471 (480).

121 Mitteilung der Kommission zur „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchs bekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, KOM(2007)785 endg.

122 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995; vgl. weiterführend *Simson*, BTR 2006, 677; *Meussen*, ET 2007, 13; *Ronfelt/Werlauff*, Intertax 2007, 45; *Axer*, ISTR 2007, 162; *O’Shea*, EC Tax Review 2007, 13; *Whitehead*, EC Tax Review 2007, 176.

123 EuGH, Urt. v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg. 2007, I-2107, Rz. 72 ff.

124 EuGH, Urt. v. 21.1.2010 – Rs. C-311/08 – *SGI*, Rz. 65 f.

125 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rz. 55; vgl. weiter EuGH, Urt. v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg. 2007, I-2107, Rz. 72 ff.

126 Vgl. *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (587 f.).

127 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rz. 54; vgl. bereits EuGH, Urt. v.

25.7.1991 – Rs. C-221/89 – *Factortame*, Slg. 1991, I-3905, Rz. 20.

128 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rz. 53; vgl. bereits EuGH, Urt. v. 30.11.1995 – Rs. C-55/94 – *Gebhard*, Slg. 1995, I-4165, Rz. 25.

129 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rz. 65.

130 Vgl. *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (588).

131 Vgl. *Simpson*, BTR 2006, 677 (682 f.); *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (588).

132 Vgl. *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (588).

133 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-7995, Rz. 67; *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (588).

134 Ebenso *Schön*, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (588), der deshalb dafür plädiert, bereits das Vorhandensein des Ortes der Geschäftsleitung als Beweis gegen eine missbräuchliche rein künstliche Gestaltung genügen zu lassen.

135 EuGH, Urt. v. 16.7.1998 – Rs. C-264/96 – *ICI*, Slg. 1998, I-4695, Rz. 26.

durchgeführt werden können<sup>136</sup>, nicht den Schluss des Vorliegens einer rein künstlichen Gestaltung zu<sup>137</sup>.

Für die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis dürfte zudem als zusätzliches Tatbestandsmerkmal die Absicht des Steuerzahlers, Steuern zu sparen, von erheblicher Bedeutung sein<sup>138</sup>. Art. 15 Abs. 1 Buchst. a der FusionsRL und Art. 5 der Zinsen-Lizenzgebühren-RL statuieren dies für deren Anwendungsbereiche ausdrücklich. In Hinblick auf die übereinstimmenden Zielsetzungen dürfte dies auch für die Mutter-Tochter-RL gelten. So bezweckt diese wie auch die FusionsRL und die Zinsen-Lizenzgebühren-RL insbesondere die Bereitstellung grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten erleichternder steuerlicher Rahmenbedingungen zur Unterstützung der Grundfreiheiten bzw. des Binnenmarktes. Der Binnenmarkt zielt seinerseits u.a. auf eine Entscheidungsfreiheit der Wirtschaftssubjekte, grenzüberschreitend Unternehmen zu gründen, den effizientesten Organisationsaufbau und die günstigste Rechtsstruktur für Unternehmen zu wählen, ab<sup>139</sup>. In Hinblick auf diese Entscheidungsfreiheit erscheinen m.E. auch solche Steuerpflichtige schutzwürdig, deren grenzüberschreitende Tätigkeit sich zwar im Nachhinein als eine rein künstliche Gestaltung herausstellt, diese Gestaltung aber in gutem Glauben ohne Steuerersparnisabsicht aus vermeintlich validen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen haben. Die steuerliche Anerkennung sollte nicht allein von der Tatsache abhängen, ob eine Maßnahme von Erfolg gekrönt ist oder nicht. Bei gescheiterten Transaktionen sollte der ernsthafte Wille, valide wirtschaftliche Geschäfte durchzuführen, ausreichen<sup>140</sup>. Das Abstellen auf eine allfällig vorhandene Steuerersparnisabsicht ist insofern ein zugunsten der Steuer-

pflichtigen wirkender Schutzmechanismus. Besteht tatsächliche eine wirtschaftliche Aktivität in der Form, dass aufgrund einer entsprechenden Marktintegration keine rein künstliche Gestaltung vorliegt, ist die Absicht des Steuerzahlers hingegen von vornherein irrelevant<sup>141</sup>.

In den mehrwertsteuerlichen Rs. *Halifax* und *Part Service* hat der EuGH darauf hingewiesen, dass das grundsätzlich subjektiv anmutende Kriterium der Steuerersparnisabsicht „aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein“ muss<sup>142</sup>. Die Steuerersparnisabsicht muss jedoch nicht notwendiger Weise der einzige Beweggrund sein. Es genügt vielmehr, dass „im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt“ wurde<sup>143</sup>. Bei der Würdigung, ob eine solche überwiegende Steuerersparnisabsicht vorliegt, kann das dazu berufene „nationale Gericht [...] den rein künstlichen Charakter [...] sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen [...], da solche Umstände zeigen, dass im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils angestrebt wurde, auch wenn es im Übrigen um die Verfolgung wirtschaftlicher Ziele gegangen sein mag“<sup>144</sup>, die beispielsweise „auf Erwägungen des Marketings, der Organisation und der Sicherheitsleistung“ beruhen können<sup>145</sup>. In diesem Sinne statuiert auch Art. 15 der FusionsRL, dass die Mitgliedstaaten vom Vorliegen von Steuerumgehung ausgehen können, wenn „Vorgänge nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen“ beruhen<sup>146</sup>. Dies kann nach GA *Kokott* insbesondere dann der Fall sein, wenn „kein konkreter geschäftlicher Anlass“ besteht<sup>147</sup>. Man kann mit hoher Wahrscheinlichkeit annehmen, dass das Fehlen wirtschaftlicher

136 EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995, Rz. 69.

137 So auch die Mitteilung der Kommission zur „Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer)“, KOM(2007)785 endg., 4.

138 Vgl. allgemein zum europäischen Sekundärrecht Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (594); vgl. dazu EuGH, Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 75; Urt. v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 – Part Service, Slg. 2008, I-897, Rz. 42; vgl. weiter im außersteuerlichen Bereich zu landwirtschaftlichen Preisabschlüssen EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 – Emsland Stärke, Slg. 2000, I-11569, Rz. 53.

139 Vgl. Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (578 f., 591).

140 Vgl. ähnlich zu den Grundfreiheiten Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (591).

141 Vgl. Schön, in Kirchhof/Nieskens (Hrsg.), FS Reiß, S. 571 (591).

142 EuGH, Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 75; Urt. v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 – Part Service, Slg. 2008, I-897, Rz. 42; M. Lang, SWI 2006, 273 (275); Koller/Tumpel, in Lang/Melz/Kristoffersson (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation, S. 471 (475).

143 EuGH, Urt. v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 – Part Service, Slg. 2008, I-897, Rz. 42, 45; so auch der Wortlaut von Art. 11 Abs. 1 Buchst. a FusionsRL; vgl. weiter Koller/Tumpel, in Lang/Melz/Kristoffersson (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation, S. 471 (475); Tumpel/Prechtel, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungs-

möglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (85 f.). In der Rs. *Halifax* war der EuGH bezüglich der Frage, ob die Steuerersparnis wesentlicher oder einziger Grund sein musste, noch missverständlich (EuGH, Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 75, 84; s. auch Vanistendael, EC Tax Review 2006, 192 [193]; Tumpel/Prechtel, in Lang/Schuch/Staringer [Hrsg.], Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 [85 f]).

144 EuGH, Urt. v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 – Part Service, Slg. 2008, I-897, Rz. 62; so auch EuGH, Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 81; Koller/Tumpel, in Lang/Melz/Kristoffersson (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation, S. 471 (475); Tumpel/Prechtel, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (83 f.).

145 EuGH, Urt. v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 – Part Service, Slg. 2008, I-897, Rz. 62; Koller/Tumpel, in Lang/Melz/Kristoffersson (Hrsg.), Value Added Tax and Direct Taxation, S. 471 (475); Tumpel/Prechtel, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (86).

146 So auch EuGH, Urt. v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161, Rz. 40; Schlussanträge GA Kokott, 8.2.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, Slg. 2007, I-5795, Rz. 59; vgl. auch Schlussanträge GA Kokott, 16.7.2009 – Rs. C-352/08 – Modehuis A. Zwijnenburg, Rz. 41.

147 Schlussanträge GA Kokott, 8.2.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, Slg. 2007, I-5795, Rz. 59.

Gründe auch im Bereich der Mutter-Tochter-RL ein wesentliches Indiz für das Vorliegen von Missbrauch darstellen wird<sup>148</sup>.

Der EuGH erweckt in seiner missbrauchseinschlägigen Rechtsprechung den Eindruck, dass das Erfordernis einer Steuerersparnisabsicht neben dem Vorliegen eines Steuervorteils, dessen Gewährung mit den Zielsetzungen der betroffenen Bestimmung in Widerspruch steht, ein sich für die Missbrauchsfeststellung auf selber Ebene befindliches Tatbestandsmerkmal sei<sup>149</sup>. Dogmatisch überzeugender erscheint es jedoch, das Erfordernis einer Steuerersparnisabsicht (dem einheitlichen abstrakten Missbrauchsverständnis folgend) aus den Zielsetzungen des in Frage stehenden Unionsrechtsaktes abzuleiten. Das Tatbestandsmerkmal der Steuerersparnisabsicht steht daher m.E. nicht auf selber Stufe neben jenem des Vorliegens eines mit den Zielsetzungen der betroffenen Bestimmung in Widerspruch stehenden Steuervorteils, sondern ergibt sich vielmehr erst aus letzterem.

Zwar wird im Schrifttum das Abstellen auf eine Steuerersparnisabsicht mitunter als ein an die Außen- theorie erinnerndes Element charakterisiert<sup>150</sup>. Da sich das Erfordernis einer solchen jedoch m.E. aus der teleologischen Auslegung der Mutter-Tochter-RL selbst ergibt, leitet sich dieses von „innen“ ab. Die Außen- theorie kann daher insoweit keinen monopolistischen Anspruch auf das Erfordernis einer Steuerersparnisabsicht stellen.

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass das konkrete Missbrauchsverständnis der Mutter-Tochter-RL m.E. voraussetzt, dass ein Steuerpflichtiger einerseits bei formaler Einhaltung der von der Richtlinie aufgestellten Anwendungsvoraussetzungen durch eine rein künstliche Gestaltung einen Steuervorteil erlangen würde (Künstlichkeits-Test), sowie andererseits, dass eine darauf gerichtete Steuerersparnisabsicht des Steuerpflichtigen besteht (Motiv-Test).

### 3. Arten des „Directive Shopping“

Im Schrifttum werden Missbräuche im Anwendungsbereich der unionsrechtlichen Richtlinien in Anlehnung an die Missbrauchsterminologie im Bereich von Doppelbesteuerungsabkommen („Treaty Shopping“) häufig als „Directive Shopping“ („Richtlinien-Shopping“) bezeichnet<sup>151</sup>. Der erstmalig von *Knobbe-Keuk*<sup>152</sup> im Jahr 1992 verwendete Begriff beschreibt Situationen, in denen ein Steuerpflichtiger versucht, sich missbräuchlich in den Anwendungsbereich einer grundsätzlich nicht auf ihn anzuwendenden Richtlinie „einzukaufen“<sup>153</sup>. Dies geschieht typischerweise durch Aufspaltung eines Vorgangs in zwei oder mehrere Einzelschritte, deren wirtschaftlicher Effekt derselbe ist.

Zunächst ist festzuhalten, dass jedes Unternehmen grundsätzlich das Recht haben dürfte, geeignete Maßnahmen zu ergreifen, um die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-RL zu erfüllen. Wenn daher ein Konzern seine Struktur neu organisiert, in dem er mittelbare Beteiligungen in unmittelbare umwandelt oder die Rechtsform einer Gesellschaft gewechselt wird, um in den Anwendungsbereich der Richtlinie zu fallen, stellt dies für sich keinen Missbrauch dar, der die beteiligten Mitgliedstaaten zur Versagung der Richtlinienvorteile berechtigen würde<sup>154</sup>. Die Beurteilung, ob eine Gestaltung als missbräuchliches Directive Shopping oder als zulässige Steuerplanungsmaßnahme einzustufen ist, muss vielmehr ausschließlich nach den eben dargestellten Kriterien erfolgen.

Directive Shopping ist in der Praxis insbesondere im Zusammenhang mit in Drittstaaten ansässigen Gesellschaftern von Bedeutung. Dabei errichtet ein an einer EU-Gesellschaft beteiligter Drittstaatsgesellschafter (der selbst eine Gesellschaft, aber auch eine natürliche Person sein kann), eine weitere EU-Holdinggesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat, welcher mit dem Drittstaat ein in Hinblick auf Dividenden (vgl.

148 So auch *Tumpel/Prechtl*, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (84).

149 Vgl. EuGH, Urt. v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, Slg. 2006, I-1751, Rz. 74 f.: „In Anbetracht dessen erfordert auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. [...] Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Denn wie der Generalanwalt in Nr. 89 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist das Missbrauchsverbot nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen“; ebenso EuGH, Urt. v. 29.4.2004 – Rs. C-487/01, C-7/02 – Gemeinde Leusden und Holin Groep, Slg. 2004, I-5337, Rz. 78; Urt. v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 – Part Service, Slg. 2008, I-897, Rz. 42; außerhalb des steuerlichen Sekundärrechts etwa auch

EuGH, Urt. v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, Slg. 2006, I-7995, Rz. 64; Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 – Emsland Stärke, Slg. 2000, I-11569, Rz. 52 f.

150 Vgl. *M. Lang*, SWI 2006, 273 (275).

151 Vgl. für viele nur *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (490); *De Broe*, International Tax Planning and Prevention of Abuse, S. 20; *Endres*, PISTB 2007, 279 (279 f.); *Tumpel*, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, S. 163 (185); *Thömmes*, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, S. 207 (226 f.); *Bergmann* in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, S. 457 (457).

152 *Knobbe-Keuk*, Intertax 1992, 485 (490); vgl. dazu *De Broe*, International Tax Planning and Prevention of Abuse, S. 20; *Bergmann*, in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, S. 457 (459).

153 Vgl. *De Broe*, International Tax Planning and Prevention of Abuse, S. 24; *Bergmann*, in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, S. 457 (459).

154 Vgl. *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (340); *Eilers*, DB 1993, 1156 (1158); *Koller*, in Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 34, S. 213 (222).

Art. 10 OECD-M.A.) günstigeres Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. In einem ersten Schritt sollen so die Dividenden aufgrund der Mutter-Tochter-RL quellensteuer- bzw. beteiligungsertragsbefreit von der ersten EU-Gesellschaft an die zwischengeschaltete EU-Holdinggesellschaft ausgeschüttet werden, die die Erträge sodann in einem zweiten Schritt unter dem günstigen Drittstaats-DBA quellensteuerfrei bzw. mit geringer Quellesteuerbelastung an den im Drittstaat ansässigen Gesellschafter ausschütten kann<sup>155</sup>. Unzulässiges Directive Shopping liegt dabei nur dann vor, wenn die zwischengeschaltete EU-Holdinggesellschaft als missbräuchliche Gestaltung nach den oben dargestellten Kriterien zu charakterisieren ist. Sofern diese tatsächlich in den Markt ihres Ansässigkeitsmitgliedstaates integriert ist, sind solche Gestaltungen hinzunehmen und die Richtlinienbegünstigungen zu gewähren. Alleine die Tatsache, dass eine Unternehmensgruppe von einem drittstaatsansässigen Gesellschafter kontrolliert wird, bedingt keinesfalls das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung<sup>156</sup>. Vielmehr hat diese Tatsache m.E. im Zuge einer Missbrauchsuntersuchung sogar völlig außer Acht zu bleiben, weil sich der Grundtatbestand der Richtlinie stets nur auf Mutter-Tochter-Verhältnisse zwischen zwei EU-Gesellschaften erstreckt (vgl. Art. 1 Abs. 1 Mutter-Tochter-RL).

Directive Shopping ist auch in Szenarien denkbar, die ausschließlich innerhalb der Europäischen Union gelagert sind. In Betracht kommen insbesondere Situationen, in denen ein Gesellschafter als natürliche Person bzw. als nicht von der Richtlinie erfasste Gesellschaftsform im selben Mitgliedstaat eine als qualifizierende Muttergesellschaft in Frage kommende Holdinggesellschaft zwischenschaltet, um die Dividenden quellensteuerfrei in den Gesellschafter-Mitgliedstaat schleusen zu können. Ebenfalls denkbar sind solche Fälle, in denen eine Gesellschaft, die zu unter 10 % an einer Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates beteiligt ist (vgl. Art. 3 Abs. 1 Buchst. a Mutter-Tochter-RL), im anderen Mitgliedstaat eine Holdinggesellschaft zwischenschaltet, deren Anteile sie zu 100 % hält. Sieht das nationale Recht des Holding-Mitgliedstaates für rein innerstaatliche Sachverhalte auch für Beteiligungen unter 10 % Quellensteuer- bzw. Beteiligungsertragsfreiheit vor, können die Erträge auf diese Art über die Holdinggesellschaft ohne steuerliche Be-

lastung in den Gesellschaftermitgliedstaat geschleust werden<sup>157</sup>. Schließlich gibt es noch jene Szenarien, in denen eine EU-Gesellschaft, die an einer EU-Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates zu unter 10 % beteiligt ist und deshalb nicht von der Beteiligungsertragsbefreiung erfasst ist, eine (von ihr im hinreichenden Ausmaß gehaltene) Holdinggesellschaft in einem dritten Mitgliedstaat zwischenschaltet, welcher die Mutter-Tochter-RL günstiger als erforderlich in innerstaatliches Recht umgesetzt hat, indem er Beteiligungsertragsbefreiung auch für Beteiligungen unter 10 % gewährt. Durch die Umleitung über die zwischengeschaltete Holdinggesellschaft können die Gewinne sodann quellensteuer- bzw. beteiligungsertragsfrei in den Gesellschafter-Mitgliedstaat geschleust werden<sup>158</sup>. Wiederum dürfen all diese Gestaltungen nur dann nicht anerkannt werden, wenn sie bei typischerweise gegebener Steuerersparnisabsicht eine rein künstliche Gestaltung darstellen. Die Richtlinienbegünstigungen können folglich nicht bloß deswegen verwehrt werden, weil eine Konstruktion zu einer Verschiebung des Steuerzugriffs zwischen den involvierten Mitgliedstaaten führt. Ein solcher Verlust von Besteuerungsrechten innerhalb der Europäischen Union ist mit der Entwicklung eines gemeinsamen Steuersystems notwendigerweise verbunden<sup>159</sup>.

Das Einkaufen in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL ist auch durch die Begründung von Doppelansässigkeit denkbar. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie sieht für solche Fälle vor, dass als qualifizierende Gesellschaften nur solche in Betracht kommen, die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in Bezug auf den steuerlichen Wohnsitz als in diesem ansässig gelten und aufgrund eines mit einem Drittstaat abgeschlossenen DBA für abkommensrechtliche Zwecke nicht als außerhalb der Europäischen Union ansässig gelten. Zur Ermittlung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit doppelt ansässiger Gesellschaften wird typischerweise der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung herangezogen (vgl. Art. 4 Abs. 3 OECD-M.A.), es sind aber auch alle anderen Tie-Breaker-Kriterien<sup>160</sup> denkbar<sup>161</sup>. Obwohl Art. 2 Abs. 1 Buchst. b als Anwendungsvoraussetzung der Mutter-Tochter-RL konzipiert ist, stellt er gleichzeitig eine spezielle Missbrauchsbestimmung dar<sup>162</sup>. Das führt in Entsprechung mit der vom EuGH in den verbundenen Rs. *Denkavit*, *VITIC* und *Voormeer* festgehaltenen verdrängenden

155 Vgl. *De Broe*, International Tax Planning and Prevention of Abuse, S. 22 f.; *Endres*, PISTB 2007, 279 (279 f.); *Raby*, EC Tax Review 1992, 216 (221); *Panayi*, ET 2006, 139 (152 f.); *Bergmann* in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, S. 457 (459); *Merks*, Intertax 2003, 450 (452 f.).

156 Vgl. *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (340); *Eilers*, DB 1993, 1156 (1158); *Koller*, in Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 34, S. 213 (223).

157 Vgl. *Eilers*, DB 1993, 1156 (1158).

158 Vgl. *De Broe*, International Tax Planning and Prevention of Abuse, S. 23 f.

159 Vgl. *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, S. 72 f.; *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (340); *dies.*, Intertax 1992, 485 (489).

160 Siehe z.B. Art. 4 Abs. 4 des U.S.-M.A.: „Where [...] a company is a resident of both Contracting States, then if it is

created or organized under the laws of one of the Contracting States [...], but not under the laws of the other Contracting State [...], such company shall be deemed to be a resident of the first-mentioned Contracting State“.

161 Vgl. *Tumpel*, in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht (1996) S. 181 (197); *Bergmann* in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, S. 457 (460).

162 *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>5</sup>, S. 479; *Bergmann* in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, S. 457 (465); *Tumpel*, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, S. 163 (186); *dies.* in Gassner/Lang/Lechner, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, S. 181 (193); *Züger*, in Gassner/Lang (Hrsg.), Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, S. 549 (561).

Wirkung spezieller Missbrauchsbestimmungen (vgl. oben Punkt II.3.) dazu, dass Gesellschaften, die einerseits in einem Mitgliedstaat sowie andererseits in einem Drittstaat ansässig sind, hinsichtlich ihrer Doppelansässigkeit immer dann nicht als missbräuchliche Gestaltung einzustufen sind, wenn entweder

- der Mitgliedstaat bei der Erörterung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit als Gewinnerstaat hervorgeht, oder
- zwischen dem Mitgliedstaat und dem Drittstaat kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde.

Dasselbe gilt auch für Gesellschaften, die innerhalb der Europäischen Union doppelt ansässig sind. Im Anwendungsbereich der Richtlinie kann daher die Tatsache einer Doppelansässigkeit für sich niemals als missbräuchliche Gestaltung einzustufen sein<sup>163</sup>. Nichtsdestotrotz wird jedoch im Einzelfall zu überprüfen sein, ob eine doppelt ansässige Gesellschaft auch wirtschaftlich in den Markt eines Mitgliedstaates integriert ist oder ob sie eine rein künstliche Gestaltung darstellt, der es an jeder wirtschaftlichen Realität mangelt. Die Verdrängungswirkung der speziellen Missbrauchsvorschrift des Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Mutter-Tochter-RL ggü. dem allgemeinen Missbrauchskonzept der Richtlinie kann sich aus teleologischen Gründen nur auf die Tatsache der Doppelansässigkeit an sich beziehen und daher nicht soweit gehen, dass doppelt ansässige Gesellschaften, die gem. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b unter die Richtlinie fallen, pauschal und unwiderleglich als verhältnismäßige Gestaltung einzustufen sind.

Aus der in Art. 3 Abs. 2 Mutter-Tochter-RL statuierten Mindestbehaltdauer von zwei Jahren ergibt sich schließlich, dass zeitliche Aspekte (wie z.B. ein sofortiger Wiederverkauf nach Fristablauf) bei der Missbrauchsuntersuchung unbeachtlich sind<sup>164</sup>. Die spezielle Missbrauchsvorschrift<sup>165</sup> des Art. 3 Abs. 2 geht in ihrem Anwendungsbereich dem allgemeinen Missbrauchskonzept der Richtlinie vor<sup>166</sup>.

#### 4. Rechtsfolgen

Das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung führt grundsätzlich nicht dazu, dass der betroffene Vorgang aus dem Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL herausfallen würde. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis hat vielmehr nur Auswirkungen im Rechtsfolgenbereich, indem die Richtlinienbe-

günstigungen von den Mitgliedstaaten versagt werden können, was jedoch nicht zur grundsätzlichen Unanwendbarkeit der Richtlinie selbst führt<sup>167</sup>. In diesem Sinne hat der EuGH in den Rs. *Leur-Bloem*<sup>168</sup>, *Kofoed*<sup>169</sup> und *Modehuis A. Zwijnenburg*<sup>170</sup> zur FusionsRL festgehalten, dass diese gleichermaßen auf alle Umstrukturierungen anzuwenden ist, ungeachtet dessen, ob die Gründe „finanzieller, wirtschaftlicher oder rein steuerlicher Art“ sind.

Anderes gilt für die meisten in der Mutter-Tochter-RL verankerten speziellen Missbrauchsbestimmungen, die typischerweise gleichzeitig eine Anwendungs voraussetzung der Richtlinie darstellen. Dazu zählen Art. 2 Abs. 1 Buchst. b (Doppelansässigkeit) auch Art. 2 Abs. 1 Buchst. c (subject-to-tax-Klausel) und Art. 3 Abs. 2 (Mindestbehaltdauer).

#### IV. Zusammenfassung

Die Feststellung, ob eine Gestaltung als missbräuchliche Steuerumgehung oder als zulässige Steuerplanung einzustufen ist, muss in Übereinstimmung mit den Zielsetzungen des jeweils betroffenen Unionsrechts erfolgen. Es ist insoweit von einem einheitlichen abstrakten Missbrauchsverständnis des Unionsrechts auszugehen. Von diesem einheitlichen abstrakten Missbrauchsverständnis sind die einzelnen konkreten, die Zielsetzungen der jeweiligen Unionsrechtsakte berücksichtigenden Missbrauchsverständnisse zu unterscheiden. Da die einzelnen Bestimmungen des Unionsrechts unterschiedlichste Zielsetzungen verfolgen, können die jeweiligen konkreten Missbrauchs begriffe mitunter erheblich voneinander abweichen.

Aus den Zielsetzungen der Mutter-Tochter-RL ergibt sich, dass den Steuerpflichtigen in ihrem Anwendungsbereich weitreichende Entscheidungsfreiheiten zugestanden werden müssen. Das führt dazu, dass eine missbräuchliche Gestaltung nur dann vorliegt, wenn ein Steuerpflichtiger trotz formaler Einhaltung der von der Richtlinie aufgestellten Anwendungs voraussetzungen durch eine rein künstliche Gestaltung einen Steuervorteil erlangen würde (Künstlichkeits-Test) und dabei gleichzeitig eine darauf gerichtete Steuerersparnisabsicht des Steuerpflichtigen besteht (Motiv-Test).

163 Bergmann, in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, S. 457 (465).

164 Vgl. auch Koller, in Hüttemann (Hrsg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, DStJG 34, S. 213 (224 f.).

165 EuGH, Urt. v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC und Voormeer, Slg. 1996, I-5063, Rz. 31; Weber, EC Tax Review 1996, 63 (68); ders., EC Tax Review 1997, 22 (22 ff.); Terra/Wattel, European Tax Law<sup>5</sup>, S. 484; Thömmes/Fuks (Hrsg.), EC Corporate Tax Law, Rz. 73; Bergmann, in Hofstätter/Plansky (Hrsg.), Dual Residence in Tax Treaty Law and EC Law, S. 457 (464 f.); Tumpel, in Gassner/Lechner (Hrsg.), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, S. 163 (186); Staringer, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.),

Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, S. 207 (230).

166 So EuGH, Urt. v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC und Voormeer, Slg. 1996, I-5063, Rz. 31.

167 Ebenso Tumpel/Prechtl, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.), Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 (77 f.).

168 EuGH, Urt. v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – Leur-Bloem, Slg. 1997, I-4161, Rz. 36.

169 EuGH, Urt. v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, Slg. 2007, I-5795, Rz. 30.

170 EuGH, Urt. v. 20.5.2010 – Rs. C-352/08 – Modehuis A. Zwijnenburg, Rz. 41.