

1. Einführung

1.1. Das Phänomen des Steuermisbrauchs aus historischer, politischer und gesellschaftlicher Perspektive

Steuermisbrauch hat sich, in Zusammenspiel mit dem breiteren BEPS-Konzept, zu einem der dominierenden Themenkomplexe im steuerrechtlichen Diskurs des 21. Jahrhunderts entwickelt.¹ Obgleich unerwünschte Steuergestaltungen in nicht zu vernachlässigendem Ausmaß auch im Kontext rein nationaler Sachverhalte auftreten,² so hat die Problematik einer etwaigen Ausnutzung von Gesetzeslücken und/oder vagen Gesetzesformulierungen zur Erlangung von Steuervorteilen entgegen des Ziels und Zwecks der betreffenden Norm(en) durch die zunehmende Internationalisierung und Globalisierung insbesondere vor dem Hintergrund einer verstärkten Digitalisierung sämtlicher Lebensbereiche eine besondere Dynamik erreicht.³ Denn während die konsistente Beurteilung eines Sachverhalts auf nationaler Ebene selbst im Fall einer Involvierung unterschiedlicher Behörden oder Dienststellen aufgrund der Anwendung eines geschlossenen (Ertrag-)Steuer-systems grundsätzlich gewährleistet ist, greifen in Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten gegebenenfalls die Vorschriften mehrerer Rechtsordnungen, die nicht notwendigerweise aufeinander abgestimmt sein müssen. Hierdurch ergeben sich zusätzliche und weitergehende Möglichkeiten einer missbräuchlichen Inanspruchnahme von Steuervorteilen.⁴ Zum Teil werden diese Gestal-

1 Vgl in diesem Sinne (statt vieler) *Staringer*, BEPS und die Folgen für die österreichische Steuerpolitik, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern* (2014) 161 (162).

2 So lässt sich der Ursprung mancher innerstaatlicher Normen zu gewissen, bis dahin in offenbar nicht bloß unerheblichem Ausmaß auftretenden Formen unerwünschter Gestaltungen zurückverfolgen, hinsichtlich derer sich der Gesetzgeber offenkundig zum Handeln gezwungen sah. Exemplarisch sei auf § 2 Abs 4a EStG 1988 verwiesen, der Fälle einer Zwischenschaltung von Körperschaften im Kontext gewisser höchstpersönlicher Tätigkeiten adressiert; vgl zur grundlegenden Problematik zB *Mayr*, *Drittanstellung von Vorständen zulässig?* RdW 2008, 420 (420 ff); *Mayr*, *Zwischengeschaltene GmbH steuerlich anzuerkennen?* RdW 2009, 877 (877 ff); *Tanzer*, *Die Einkünftezurechnung bei Drittanstellung von Geschäftsführern im Ertragsteuerrecht*, ÖStZ 2009, 123 (123 ff); vgl für eine Diskussion verschiedener Steuerplanungsmodelle im Grenzbereich zu missbräuchlichem Verhalten im spezifischen österreichischen Kontext *Ehrke-Rabel/Kofler*, *Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung*, ÖStZ 2009, 456 (456 ff).

3 Das Phänomen (steuer-)missbräuchlicher Gestaltungen dürfte indes wohl schon so alt sein wie die Rechtsordnungen selbst (ähnlich auch *Stewart*, *Tax and Government in the Twenty-First Century* [2022] 230); die Ursprünge der „*Fraus-legis*-Doktrin“ lassen sich jedenfalls bis zum römischen Recht zurückverfolgen (vgl hierzu exemplarisch *Fischer*, *Überlegungen zum fraus-legis-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht*, in *Kirchhof/Nieskens* [Hrsg], *Festschrift für Wolfram Reif* zum 65. Geburtstag [2008] 621 [621 mwN]).

4 Instruktiv Erwägungsgrund 3 der Empfehlung der Europäischen Kommission betreffend aggressive Steuerplanung, C(2012) 8806 final vom 6.12.2012: „*Trotz erheblicher Anstrengungen fällt es den Mitgliedstaaten schwer, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen vor der Erosion durch aggressive Steuerplanung zu schützen. Die diesbezüglichen nationalen Vorschriften sind oft nicht voll wirksam, was insbesondere auf die grenzübergreifende Dimension vieler Steuerplanungsstrukturen und die erhöhte Mobilität von Kapital und Personen zurückzuführen ist*“.

tungsräume im Wege einer gleichsam „aggressiven“ Steuerpolitik der Staaten sogar ganz bewusst geschaffen, um Lockeffer für Zwecke der Verlagerung von Steuer substrat zu erzeugen.⁵ Von der Europäischen Kommission in den Jahren 2019 und 2020 in Auftrag gegebene Studien beziffern den geschätzten durchschnittlichen jährlichen Verlust an Ertragsteueraufkommen aufgrund von grenzüberschreitenden Steuer vermeidungsstrategien im Unionsgebiet mit 46 Milliarden Euro in Bezug auf natürliche Personen und 35 Milliarden Euro in Bezug auf Körperschaften.⁶

Die Bedeutung und Problematik von Steuermissbrauch drängen insbesondere seit den 2000er-Jahren aufgrund der breiten medialen Berichterstattung über „aggressive“ Steuerplanungsmodelle wie beispielsweise im Rahmen der „Offshore Leaks“,⁷ „Lux Leaks“,⁸ „Panama Papers“,⁹ „Paradise Papers“¹⁰ und jüngst der „Pandora Papers“¹¹ in das öffentliche Bewusstsein.¹² Korrespondierend dazu stieg der öffentliche Druck auf nationale, supranationale und internationale Institutio-

5 Vgl zB *De la Feria*, Harmonizing Anti-Tax Avoidance Rules, EC Tax Review 2017, 110 (110); *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018) § 1 Rn 17; *Dagan*, International Tax Policy: Between Competition and Cooperation (2018) 12.

6 Vgl Europäische Kommission, Estimating International Tax Evasion by Individuals, Taxation Papers, Working Paper No 76 – 2019, 81; Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, COM(2020) 312 final vom 15.7.2020, 7. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass sich beide Studien noch auf die sogenannten EU-28 bezogen (das Vereinigte Königreich sohin noch eingeschlossen haben).

7 Vgl hierzu exemplarisch Zeit Online vom 4.4.2013, „Riesiger Datensatz enthüllt Geheimgeschäfte in Steueroasen“, abrufbar unter <https://www.zeit.de/wirtschaft/2013-04/steueroasen-dokumente-offshore-leak> (letzter Zugriff am 25.2.2023); das ICIJ führt hierzu eine allgemein verfügbare Datenbank, abrufbar unter <https://offshoreleaks.icij.org> (letzter Zugriff am 25.2.2023).

8 Vgl hierzu exemplarisch ICIJ, „Luxembourg Leaks: Global Companies' Secrets Exposed“, abrufbar unter <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks> (letzter Zugriff am 25.2.2023).

9 Vgl hierzu exemplarisch *Obermayer/Obermaier/Wormer/Jaschensky*, „Das sind die Panama Papers“, abrufbar unter <https://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56ff9a28a1bb8d3c3495ae13> (letzter Zugriff am 25.2.2023); die *Süddeutsche Zeitung* hat eine eigene Informationsdatenbank zu den „Panama Papers“ eingerichtet, abrufbar unter <https://panamapapers.sueddeutsche.de> (letzter Zugriff am 25.2.2023).

10 Vgl hierzu exemplarisch „Das sind die Paradise Papers“, abrufbar unter <https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/politik/das-ist-das-leak-e229478> (letzter Zugriff am 25.2.2023); auch hierzu existiert eine Informationsplattform der *Süddeutschen Zeitung*, abrufbar unter <https://projekte.sueddeutsche.de/paradisepapers/politik/die-recherche-der-sueddeutsche-zeitung-e585964> (letzter Zugriff am 25.2.2023).

11 Vgl hierzu exemplarisch ICIJ, „Pandora Papers“, abrufbar unter <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers> (letzter Zugriff am 25.2.2023).

12 Für die jeweils zugrunde liegenden Sachverhalte war übereinstimmend die Etablierung grenzüberschreitender Steuergestaltungen unter Einbeziehung von Territorien mit keiner oder vergleichsweise niedriger Steuerbelastung, eingeschränktem oder fehlendem Informationsaustausch und/oder intransparenten Strukturen charakteristisch; vgl auch zB *Kemmeren*, Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion? EC Tax Review 2014, 190 (190); *Vanistendael*, From abuse to base erosion, how did it come to this? in *Haslechner/Pantazatou/Kofler/Rust* (Hrsg), A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive (2020) Rn 1.5; *Ault/Schön/Shay*, Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform, BIT 2014, 275 (275 f); *Graetz*, Bringing International Tax Policy Into the 21st Century, TNI 2016, 315 (315).

nen sicherzustellen, dass alle Steuerpflichtigen einen „fairen“¹³ Beitrag zum Steueraufkommen leisten.¹⁴

Durch die COVID-19-Pandemie hat das Thema zusätzliche Brisanz erlangt. Sowohl die einzelnen Mitgliedstaaten als auch (erstmalig) die Europäische Union¹⁵ stellten in diesem Zusammenhang massive finanzielle Mittel bereit, um die gravierenden wirtschaftlichen und sozialen Folgen dieser Krise abzufedern. Angesichts des historischen Ausmaßes dieser finanziellen Hilfsleistungen ist zu erwarten, dass deren Gegenfinanzierung auch in den kommenden Jahren ein zentrales Thema der öffentlichen Diskussion bleiben wird. Insofern überrascht es nicht, dass in diesem Kontext abermals das Potenzial für zusätzliche Steuereinnahmen durch das entschlossene Vorgehen gegen missbräuchliche Steuergestaltungen hervorgehoben wurde.¹⁶ So hielt denn auch die Europäische Kommission in einer Mitteilung vom 15.7.2020 fest:

- 13 Verstanden im Sinne einer der persönlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Verteilung der Steuerlast; instruktiv *Tipke*, Steuerpolitik als Gerechtigkeitspolitik, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Taucher* (Hrsg), *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht*, Festschrift für Hans Georg Ruppe (2007) 630 (635): „Da durch die Steuergesetze die Gesamtsteuerlast auf die einzelnen Bürger verteilt wird, muss es auch dabei gerecht zugehen. Das Steuerrecht ist [...] Gerechtigkeitsrecht par excellence“; vgl auch *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*⁸ (2019) Tz 53; in diesem Sinne im spezifischen Kontext des Europäischen Ertragsteuerrechts *Kemmeren*, *The CJEU and the Internal Market Concept in Direct Taxation*, in *Haslehner/Kofler/Rust* (Hrsg), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (2017) 3 (10); vgl zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Gradmesser für ein gerechtes Ertragsteuersystem grundlegend zB *Sumper*, *Besteuerungsprinzipien als Fundamente des österreichischen Steuerrechts*, SWK 2019, 1051 (1053); *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht* (24. Auflage 2021) Rz 3.40 ff.
- 14 Vgl zB *Kirchmayr/Achatz*, *Die schwarzen Löcher in der internationalen Steuerwelt*, taxlex 2013, 121 (121); *Grinberg*, *The New International Tax Diplomacy*, GLJ 2016, 1137 (1139); *De Pietro*, *Tax Abuse and Legal Pluralism: Towards Concrete Solutions Leading to Coordination Between International Tax Treaty Law and EU Tax Law*, EC Tax Review 2020, 84 (94); siehe zu den korrespondierenden Ermittlungen und parlamentarischen Befragungen im Vereinigten Königreich und den USA eingehend *Panayi*, *Advanced Issues in International and European Tax Law* (2018) 11 ff.
- 15 Vgl grundlegend Generalsekretariat des Rates, *Außerordentliche Tagung des Europäischen Rates* (17., 18., 19., 20. und 21. Juli 2020) – *Schlussfolgerungen*, EUCO 10/20 CO EUR 8 CONCL 4 vom 21.7.2020. Diese Maßnahmen wurden vom Rat der Europäischen Union am 17.12.2020 angenommen und in der Folge von allen nationalen Parlamenten in den Mitgliedstaaten bestätigt, sodass die Kommission im Juni 2021 in der Lage war, die ersten Anleihen zu emittieren (vgl die Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 15.6.2021, „NextGenerationEU: Europäische Kommission bringt im Rahmen der ersten Transaktion zur Unterstützung der Erholung Europas 20 Mrd. EUR auf“, abrufbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/ip_21_2982 [letzter Zugriff am 25.2.2023]).
- 16 Vgl auch *Geringer*, *Differing abuse concepts in double tax conventions: At what level and to what extent can equality be realized?* NJOLAS 2022, 1 (2); in diesem Sinne auch *Collier/Pirlot/Vella*, *Tax Policy and the COVID-19 Crisis*, *Intertax* 2020, 794 (803); vgl in diesem Zusammenhang auch die im September 2020 durchgeführte Umfrage des Linzer *Market*-Instituts mit 810 repräsentativ ausgewählten Österreichern, in deren Kontext sich eine klare Mehrheit der Befragten für eine primäre Gegenfinanzierung der COVID-19-Maßnahmen im Wege einer höheren Besteuerung von internationalen Konzernen ausgesprochen hat (Der Standard vom 28.9.2020, „Für Corona sollen bitte andere zahlen – aber daraus wird wohl nichts“, abrufbar unter <https://www.derstandard.at/story/2000120293637/fuer-corona-sollen-bitte-andere-zahlen-aber-daraus-wird-wohl> [letzter Zugriff am 25.2.2023]).

1. Einführung

Eine faire und effiziente Besteuerung wird in den kommenden Monaten und Jahren sogar noch an Bedeutung gewinnen, wenn die EU und die Weltgemeinschaft versuchen, sich von den Folgen der COVID-19-Krise zu erholen. [...] Die Kommission [wird] Steuerbetrug und sonstige unfaire Praktiken noch vehementer bekämpfen [...], um sicherzugehen, dass die Erholung im Zeichen der Solidarität und der Fairness steht. Dies wird den Mitgliedstaaten ermöglichen, die Steuereinnahmen zu erzielen, die sie benötigen, um die großen Herausforderungen der aktuellen Krise zu bewältigen.¹⁷

Vor dem Hintergrund der zwischenzeitlichen Invasion Russlands in der Ukraine sowie der hierdurch befeuerten Inflation und stark gestiegenen Lebensmittel- und Energiepreise insbesondere auch in den Mitgliedstaaten der EU ist diesen Feststellungen mittlerweile umso größere Bedeutung beizumessen.

Abgesehen von der ganz grundlegenden – im Licht der Auswirkungen der gegenwärtigen multiplen Krisen aber wohl umso größeren – Relevanz eines gesicherten Steueraufkommens sollte der Verhinderung missbräuchlicher Steuerpraktiken noch aus einem weiteren Grund besonderes Augenmerk geschenkt werden: Verhaltenspsychologische und anthropologische Untersuchungen haben gezeigt, dass Steuerpflichtige in Abhängigkeit von der von ihnen wahrgenommenen vertikalen bzw horizontalen Steuer(un)gerechtigkeit eher zu Steuervermeidung oder Steuerhinterziehung neigen, oder sich spiegelbildlich steuerredlich verhalten. Umso mehr sich die befragten Steuerpflichtigen also gegenüber anderen Steuerpflichtigen derselben Einkommensgruppe und/oder anderer Einkommensgruppen benachteiligt fühlten, umso schlechter stand es tendenziell um die eigene Steuermoral. Diese Studien belegen somit die in der Literatur oftmals hervorgehobene¹⁸ maßgebliche Bedeutung des Faktors Steuergerechtigkeit für die Akzeptanz und Legitimität des jeweiligen Steuersystems und letztlich auch der zugrunde liegenden Staats- und Gesellschaftsordnung.¹⁹ Das couragierte – und auch als solches wahrgenommene – Vorgehen gegen Steuermissbrauch sollte somit über fiskalische Aspekte hinausgehend auch vor der Hintergrund der aufgezeigten politischen, sozialen und gesellschaftlichen Implikationen eine zentrale Rolle in der nationalen Steuerpolitik einnehmen.

17 Mitteilung der Europäischen Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Aktionsplan für eine faire und einfache Besteuerung zur Unterstützung der Aufbaustrategie, COM(2020) 312 final vom 15.7.2020, 1 [Anm: Hervorhebungen aus dem Original nicht übernommen].

18 Vgl insbesondere (und statt vieler) *Tipke* in FS Ruppe 630 ff.

19 Vgl eingehend *Geringer*, NJOLAS 2022, 4; *Stewart*, Tax and Government 233; vgl aus verhaltenspsychologischer Perspektive *Hofmann/Hoelzl/Kirchler*, Preconditions of Voluntary Tax Compliance: Knowledge and Evaluation of Taxation, Norms, Fairness and Motivation to Cooperate, Zeitschrift für Psychologie/Journal of Psychology 2008, 209 (212 mwN); im spezifischen Kontext der steuerlichen COVID-19-Maßnahmen *Alm/Blaufus/Fochmann/Kirchler/Mohr/Olson/Torgler*, Tax policy measures to combat the SARS-CoV-2 pandemic and considerations to improve tax compliance: A behavioral perspective, WU International Taxation Research Paper Series No 2020-10, 1 (17); vgl aus anthropologischer Perspektive *Sheild Johansson*, Tax, in *Stein/Lazar/Candea/Diemberger/Robbins/Sanchez/Stasch* (Hrsg), The Cambridge Encyclopedia of Anthropology (Dezember 2020) 1 (5).

Steuermisbrauch betrifft jedoch nicht (mehr) nur die nationale Ebene, sondern berührt auch ganz grundsätzlich die fundamentale Werteordnung der Europäischen Union: Letztere fußt schließlich auf den Ideen „*der Verwirklichung des Binnenmarkts sowie der Stärkung des Zusammenhalts*“ zum „*wirtschaftlichen und sozialen Fortschritt ihrer Völker unter Berücksichtigung des Grundsatzes der nachhaltigen Entwicklung*“²⁰. Gleichheit, Nichtdiskriminierung, Gerechtigkeit und Solidarität zählen dabei neben anderen Prinzipien zum Wertekanon, auf dem sich die Union gründet (Art 2 EUV).²¹ Vor diesem Hintergrund erscheint es denn auch aus unionaler Perspektive „*unbedingt erforderlich, dass das Vertrauen in die Fairness der Steuersysteme wiederhergestellt und den Regierungen eine wirksame Ausübung ihrer Steuerhoheit ermöglicht wird*“^{22, 23}

Insofern überrascht es nicht, dass der EuGH bereits in seiner Entscheidung im Kontext der Rs *Van Binsbergen*²⁴ einen Grundsatz aus der Unionsrechtsordnung abgeleitet hat, wonach sich Rechtsunterworfenen nicht missbräuchlich auf unionsrechtliche Vorteile berufen können (im Folgenden: Anti-Missbrauchsgrundsatz). Lange bevor im Sekundärrecht – insbesondere auch im Bereich des Europäischen Ertragsteuerrechts²⁵ – spezielle Vorschriften zur Versagung von Vorteilen des Unionsrechts (und jüngst auch des nationalen Rechts²⁶) in Fällen einer missbräuchlichen Inanspruchnahme aufgenommen wurden,²⁷ hat der EuGH in seiner Recht-

20 Präambel zum EUV; in diese Richtung auch bereits Präambel zum EWGV: „*durch gemeinsames Handeln den wirtschaftlichen und sozialen Fortschritt ihrer Länder zu sichern, indem sie die Europa trennenden Schranken beseitigen*“, bzw: „*durch eine gemeinsame Handelspolitik zur fortschreitenden Beseitigung der Beschränkungen im zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehr beizutragen*“.

21 Instruktiv *Vanistendael*, The functioning of fundamental freedoms and tax neutrality in the internal market, in *Panayi/Haslechner/Traversa* (Hrsg), Research Handbook on European Union Taxation Law (2020) 142 (142): „*The overarching values of the Union are enumerated in Article 2 TEU, with emphasis on nondiscrimination and equality*“. Demgegenüber enthalten beispielsweise weder die österreichische noch die deutsche Verfassungsordnung (anders als noch die Weimarer Verfassung aus 1919) eine Norm, welche (Steuer-)Gerechtigkeit ausdrücklich als Handlungsmaxime vorgibt. Das Postulat der Steuergerechtigkeit wird vielmehr aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art 7 Abs 1 B-VG bzw Art 3 Abs 1 GG) abgeleitet; vgl hierzu zB *Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa (1997) 113 f; *Tipke* in FS *Ruppe* 630 ff; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Tz 53.

22 Erwägungsgrund 1 der Anti-BEPS-RL.

23 Vgl zur unionalen Dimension von Steuermisbrauch und BEPS auch eingehend *Geringer*, NJOLAS 2022, 40.

24 EuGH 3.12.1974, 33/74, *Van Binsbergen*.

25 Angelehnt an die im Fachschrifttum gebräuchliche Bezeichnung „Europäisches Steuerrecht“ als Sammelbegriff für jene Normen des Unionsrechts, die auf die nationalen Steuerordnungen einwirken (vgl zB *Thömmes*, Auslegung und Anwendung von Mißbrauchsverhütungsvorschriften im EG-Steuerrecht, in *Haarmann* [Hrsg], Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht [1994] 27 [27 f]; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Tz 73; *Schaumburg* in *Schaumburg/Englisch* [Hrsg], Europäisches Steuerrecht [2. Auflage 2020] Rz 1.3; *Englisch* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 4.1), dient die Begrifflichkeit „Europäisches Ertragsteuerrecht“ in der nachfolgenden wissenschaftlichen Abhandlung der Umschreibung jener Bereiche des Normensystems der Europäischen Union, die spezifisch auf die Ertragsteuerordnungen der Mitgliedstaaten einwirken; vgl für einen Überblick über die politischen und rechtlichen Rahmenbedingungen des Europäischen Ertragsteuerrechts Kap 2.2.

26 Vgl hierzu insbesondere Kap 3.3.3.

27 Vgl insbesondere Kap 2.3.2. und 2.3.3.

sprechung zu den Grundfreiheiten somit bereits begonnen, die Grundzüge des Anti-Missbrauchsgrundsatzes herauszuarbeiten. Dabei hat die Anti-Missbrauchsjudikatur²⁸ des EuGH zu den Grundfreiheiten mangels diesbezüglicher (umfassender) Gesetzgebungskompetenzen der Europäischen Union²⁹ gerade die Entwicklung des Europäischen Ertragsteuerrechts und vor allem auch der korrespondierenden nationalen Steuerrechtsordnungen maßgeblich geprägt (und wird sie auch weiterhin prägen). Sowohl die Umsetzung eines umfassenden Regelwerkes zur Bekämpfung von Steuermissbrauch (und BEPS) im Wege der Anti-BEPS-RL als auch die bahnbrechenden Entscheidungen des EuGH zu den verbundenen Rs *N Luxembourg 1 ua*³⁰ und *T Danmark*³¹ (im Folgenden gemeinsam: „*Danish Cases*“) schaffen Raum für – und bedingen geradezu – eine neuerliche Analyse und Bewertung des Anti-Missbrauchsgrundsatzes speziell für Zwecke des Europäischen Ertragsteuerrechts,³² in deren Kontext weitergehend auch die Implikationen des Anti-Missbrauchsgrundsatzes für die *bis dato* (noch) nicht vom EuGH diskutierten³³ Missbrauchstatbestände der Anti-BEPS-RL aufzuzeigen sind.

1.2. Aufbau der wissenschaftlichen Untersuchung

Im Mittelpunkt der nachfolgenden wissenschaftlichen Abhandlung steht der Anti-Missbrauchsgrundsatz, dem das Kapitel 2. gewidmet ist.

Zunächst wird der Wesensgehalt des Steuermissbrauchs gemäß dem unionsrechtlichen Verständnis herausgearbeitet. In diesem Zusammenhang wird Steuermissbrauch von den verwandten Phänomenen Steuerbetrug, Steuerhinterziehung, Steuerumgehung, Scheingeschäften und „aggressiver“ Steuerplanung abgegrenzt und gleichsam die maßgebliche Trennlinie zu Formen gebilligter Verhaltensweisen der Steuerpflichtigen identifiziert.³⁴ Die anschließende Überblicksdarstellung der rechtlichen und politischen Rahmenbedingungen des Europäischen Ertragsteuerrechts³⁵ schafft die Basis für die weitergehende umfassende Untersuchung

28 Der Begriff der Anti-Missbrauchsjudikatur wird im Folgenden vereinfachend verwendet, um die Gesamtheit jener Entscheidungen des EuGH zu umschreiben, in denen der Rechtfertigungsgrund der Vermeidung missbräuchlicher Steuerpraktiken (im verfahrensrechtlichen Kontext gegebenenfalls parallel zum Rechtfertigungsgrund der Gewährleistung einer effektiven fiskalischen Kontrolle; vgl auch Kap 2.5.7.2. und 2.5.7.3.) und/oder Anti-Missbrauchsbestimmungen bzw Ermächtigungsvorschriften der unternehmenssteuerlichen Richtlinien diskutiert wurden.

29 Vgl Kap 2.2.1.

30 EuGH 26.2.2019, verb Rs C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16, *N Luxembourg 1 ua*.

31 EuGH 26.2.2019, verb Rs C-116/16 und C-117/16, *T Danmark*.

32 Vgl aus der umfangreichen einschlägigen Literatur exemplarisch *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa (2006); *Suchowerskyj*, Der Begriff des Missbrauchs im europäischen Steuerrecht (2007); *De la Feria/Vogenaier* (Hrsg), *Prohibition of Abuse of Law* (2011); *Prusko*, Steuerliche Missbrauchsvermeidung im Europäischen Binnenmarkt (2018).

33 Vgl zu den Aussagen des EuGH betreffend das Zusammenspiel der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen bzw Ermächtigungsvorschriften der früheren unternehmenssteuerlichen Richtlinien und des Anti-Missbrauchsgrundsatzes eingehend Kap 2.3.2.6.

34 Vgl Kap 2.1.

35 Vgl Kap 2.2.

der Genese und Ausprägung des unionalen Missbrauchskonzepts im Bereich des Europäischen Ertragsteuerrechts. Einer Diskussion der Entwicklung der Anti-Missbrauchsjudikatur des EuGH zu den Grundfreiheiten³⁶ bis zu seinen Entscheidungen in den „*Danish Cases*“ folgt eine Analyse der Missbrauchstatbestände in den allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen und Ermächtigungsvorschriften in den unternehmenssteuerlichen Richtlinien der ersten Generation³⁷ sowie in der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung und den beiden Umsetzungsvarianten der Hinzurechnungsbesteuerungsvorschrift der Anti-BEPS-RL.³⁸ Der Schwerpunkt liegt hierbei auf einer Analyse und Bewertung von sprachlichen und konzeptionellen Parallelen und Unterschieden, des Verhältnisses sowohl der einzelnen Richtlinienbestimmungen zueinander als auch zu den Grundfreiheiten, und der Entwicklung der diesbezüglichen Anti-Missbrauchsjudikatur des EuGH bis zu den „*Danish Cases*“.

Diese Vorarbeiten auf rechtstechnischer Ebene bilden die Grundlage für die nachfolgende Diskussion der Fragen nach der Existenz eines einheitlichen unionalen Missbrauchskonzepts und, daran anknüpfend, dessen Gehalt und rechtlicher Qualität.³⁹ Auf diesen Überlegungen aufbauend werden die materiell-⁴⁰ und verfahrensrechtlichen⁴¹ Charakteristika des Anti-Missbrauchsgrundsatzes, wie er sich im Bereich des Europäischen Ertragsteuerrechts manifestiert, herausgearbeitet. In diesem Zusammenhang werden weitergehend Sonderthemen vor allem im Kontext spezifischer Judikaturstränge innerhalb der Anti-Missbrauchsjudikatur des EuGH⁴² sowie die mit der Identifikation von künstlichen Gestaltungen einhergehenden Rechtsfolgen⁴³ diskutiert.

Der zweite thematische Teil ist der Kontextualisierung des Anti-Missbrauchsgrundsatzes mit den Missbrauchstatbeständen der Anti-BEPS-RL und den korrespondierenden Umsetzungsmaßnahmen im österreichischen Steuerrecht gewidmet. Diese Untersuchung ist aus systematischen Gründen auf zwei Kapitel aufgeteilt.

In Kapitel 3. wird die Bedeutung des Anti-Missbrauchsgrundsatzes für die und neben den Missbrauchstatbeständen der Anti-BEPS-RL beleuchtet. Auf einen Überblick über den Anwendungsbereich der Anti-BEPS-RL⁴⁴ und eine Diskussion des Verhältnisses der Art 6 bis 8 Anti-BEPS-RL zu den Vorschriften der unternehmenssteuerlichen Richtlinien der ersten Generation⁴⁵ folgt eine Untersuchung der

36 Vgl Kap 2.3.1.

37 Vgl zu dieser Begrifflichkeit noch näher Kap 2.2.3.

38 Vgl Kap 2.3.2. und 2.3.3.

39 Vgl Kap 2.4.

40 Vgl Kap 2.5.2.

41 Vgl Kap 2.5.7.

42 Vgl Kap 2.5.3., 2.5.4., 2.5.5. und 2.5.6.

43 Vgl Kap 2.5.8.

44 Vgl Kap 3.1.

45 Vgl Kap 3.2.

Missbrauchstatbestände in der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung (Art 6 Anti-BEPS-RL)⁴⁶ und den beiden Umsetzungsvarianten der Hinzurechnungsbestimmungsvorschrift (Art 7 und 8 Anti-BEPS-RL).⁴⁷ Daran knüpft eine Analyse des Verhältnisses dieser Tatbestände zueinander sowie der Wechselwirkungen zwischen diesen Bestimmungen an.⁴⁸ Nachfolgend werden verfahrensrechtliche Fragen, die sich im Rahmen der Auslegung und Anwendung der Missbrauchstatbestände der Anti-BEPS-RL ergeben, diskutiert,⁴⁹ wobei in diesem Kontext auch das Verhältnis Anti-BEPS-RL-induzierter nationaler Listen zur EU-Blacklist thematisiert wird.⁵⁰ Das Kapitel schließt mit einer Besprechung der weitergehenden Bedeutung des Anti-Missbrauchsgrundsatzes vor dem Hintergrund des eingeschränkten Anwendungsbereiches der Anti-BEPS-RL.⁵¹

In Kapitel 4. wird der Einfluss des Anti-Missbrauchsgrundsatzes auf die nationalen Umsetzungsmaßnahmen zur Anti-BEPS-RL sowie auf rein nationale Missbrauchsbekämpfungsinstrumente am Beispiel Österreichs analysiert⁵² und eine konsistente Systematik für das nationale Anti-Missbrauchsregime im Anwendungsbereich des Europäischen Ertragsteuerrechts herausgearbeitet. Um die Veränderungen im österreichischen Körperschaftsteuerrecht infolge der Umsetzung der Anti-BEPS-RL besser veranschaulichen zu können, wird zunächst ein Überblick über die für Körperschaften maßgeblichen innerstaatlichen Anti-Missbrauchsbestimmungen vor der Umsetzung der Anti-BEPS-RL gegeben. Dies betrifft die unmittelbar im KStG 1988 verankerten Vorschriften (§ 10 Abs 4 bis 7 sowie § 12 Abs 1 Z 9 und 10 KStG 1988) sowie die allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO, jeweils in der Fassung vor Inkrafttreten des JStG 2018 (mit dem die ersten Umsetzungsmaßnahmen erfolgt sind).⁵³ Daran knüpft eine überblicksartige Darstellung der Maßnahmen zur Umsetzung der Anti-BEPS-RL in der österreichischen Steuerrechtsordnung sowie allfälliger Anpassungsmaß-

46 Vgl Kap 3.3.

47 Vgl Kap 3.4.1., 3.4.2. und 3.4.3.

48 Vgl Kap 3.4.4. und 3.4.5.

49 Vgl Kap 3.5.1.

50 Vgl Kap 3.5.2.

51 Vgl Kap 3.6.

52 Wobei die hierzu angestellten Überlegungen grundsätzlich *mutatis mutandis* auch für Zwecke der respektiven Umsetzungsmaßnahmen in anderen Mitgliedstaaten Relevanz entfalten sollten.

53 Vgl Kap 4.1. Entsprechend der getroffenen Abgrenzung wird im Folgenden nicht auf spezielle Anti-Missbrauchsregime wie insbesondere §§ 186 ff InvFG 2011 eingegangen; vgl hierzu zB *Bergmann*, Die steuerliche Abschirmwirkung von Auslandsgesellschaften, in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg), Steuern in Österreich, Festschrift des Fachsenats für Steuerrecht zum 50-Jahr-Jubiläum der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (1998) 47 (54 ff); *Kofler*, Die steuerliche Abschirmwirkung ausländischer Finanzierungsgesellschaften (2002) 333 ff; *Bendlinger/Schuch*, Beschränkung der Nutzung von Niedrigsteuersystemen durch multinationale Unternehmen: Stand und Trends, SWI 2002, 369 (373); *Kofler*, Austria, in *IFA* (Hrsg), Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions (Cahier de droit fiscal international 95a, 2010) 99 (105 f); *Bergmann*, Austria, in *Dourado* (Hrsg), Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context (2017) 149 (158 f); *Kirchmayr/Geringer*, Ausgewählte Fragen zur Hinzurechnungsbesteuerung und zum Methodenwechsel „neu“, in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Handbuch Hinzurechnungsbesteuerung (2020) 33 (61 f).

nahmen bei bereits zuvor bestandenen, rein nationalen Anti-Missbrauchsbestimmungen an.⁵⁴ Den Kern dieses Kapitels bildet eine Analyse des Substanznachweises der nationalen Hinzurechnungsbestimmungsvorschrift (§ 10 Abs 4 Z 3 KStG 1988 und § 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteuertter Körperschaften)⁵⁵ sowie der neu gefassten allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung (§ 22 BAO „neu“),⁵⁶ in denen sich die Missbrauchstatbestände des kategorienbezogenen Ansatzes der Hinzurechnungsbestimmungsvorschrift sowie der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung der Anti-BEPS-RL auf nationaler Ebene widerspiegeln. Ergänzend werden die jeweiligen Wechselwirkungen mit dem rein nationalen Methodenwechsel „neu“ (§ 10a Abs 7 KStG 1988) diskutiert,⁵⁷ dem eine ähnliche, indes eigenständige (typisierte) Missbrauchsprüfung inhärent ist; dies insbesondere auch, um vor dem Hintergrund dieser Vorschrift exemplarisch die Unterschiede zwischen originär nationalen und unionsrechtlich geprägten Missbrauchstatbeständen zu illustrieren.

Abschließend werden die gewonnenen Erkenntnisse in einer zusammenfassenden Betrachtung gewürdigt und ein Ausblick auf mögliche und/oder wünschenswerte zukünftige Entwicklungen in diesem Bereich gegeben.⁵⁸

54 Vgl Kap 4.2.

55 Vgl Kap 4.3.

56 Vgl Kap 4.4.

57 Vgl Kap 4.3.9. und 4.4.9.

58 Vgl Kap 5.

2. Der Anti-Missbrauchsgrundsatz im Kontext des Europäischen Ertragsteuerrechts

2.1. Steuermisbrauch und die verwandten Phänomene Steuerbetrug, Steuerhinterziehung, Steuerumgehung, Scheingeschäft und „aggressive“ Steuerplanung

2.1.1. Abgrenzung des Steuermisbrauchs von Formen akzeptierter Steuerplanung

Vorausschauend und wirtschaftlich agierende Steuerpflichtige sind in der Regel bemüht, ihre Angelegenheiten steueroptimal zu regeln. Dem Europäischen (Ertrag-)Steuerrecht ist – in ähnlicher Weise wie dem österreichischen (Ertrag-)Steuerrecht⁵⁹ – der Grundsatz inhärent, dass Steuerpflichtigen im Allgemeinen nicht vorgeworfen werden kann, wenn sie sich innerhalb der sich ihnen bietenden rechtlichen und wirtschaftlichen Möglichkeiten für jene Gestaltung entscheiden, mit der sich die damit einhergehende Steuerlast weitestgehend reduzieren lässt. Diesem Gedanken kann indes wohl gerade im unionalen Kontext besondere Bedeutung beigemessen werden, zumal das Europäische (Ertrag-)Steuerrecht maßgeblich von der Idee der Etablierung und des guten Funktionierens des unionalen Binnenmarktes geprägt ist.⁶⁰ So betont denn auch der EuGH in seiner ständigen Rechtsprechung zu potenziell missbräuchlichen Steuerumgestaltungen:

Dass der Steuerpflichtige bestrebt ist, das Steuersystem zu finden, das für ihn am [v]orteilhaftesten ist, kann nicht bereits generell die Vermutung eines Betrugs oder Missbrauchs begründen.⁶¹

59 Vgl hierzu eingehend Kap 4.1.6.; in anderen Mitgliedstaaten finden sich im Übrigen gleichsam vergleichbare Ansätze; vgl hierzu repräsentativ *Schön*, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, IStR 1996 (Beihefter zu Heft 2), 1 (5).

60 Instruktiv *Fischer* in FS Reiß 640: „Selbstredend stellt es keinen ‚Missbrauch der Niederlassungsfreiheit‘ dar, wenn eine Gesellschaft mit Sitz in einem Mitgliedstaat Gesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat zu dem alleinigen Zweck gründet und mit Kapital ausstattet, um in den Genuss eines dort geltenden günstigeren Steuersystems zu gelangen [...] oder ein bestimmtes Steuergefälle auszunutzen. Das Ausnutzen eines Steuergefälles innerhalb der EU mittels realer Mobilität ist zuvörderst ein politisches Problem“. Der Präsident des EuGH, *Koen Lenaerts*, bezeichnete die legitime Berufung auf die Freiheiten nach der unionalen Rechtsordnung auch als „*bona fide tax mitigation*“ (*Lenaerts*, The Concept of ‘Abuse of Law’ in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, MJ 2015, 329 [341]).

61 EuGH 26.2.2019, verb Rs C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1 ua*, Rn 109; in diesem Sinne auch bereits zB EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Rn 50; 29.11.2011, C-371/10, *National Grid Indus*, Rn 84; 25.10.2017, C-106/16, *Polbud*, Rn 40.