

Exposé

Arbeitstitel der Dissertation

„Der Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken im europäischen Steuerrecht“

Verfasserin:

Mag. Stefanie Geringer (00901639)

angestrebter akademischer Grad:

Doktorin der Rechtswissenschaften (Dr. iur.)

Studienkennzahl: A 783 101

Dissertationsgebiet: Finanzrecht

Betreuerin: Univ.-Prof. MMag. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger

Wien, November 2019

1. Beschreibung des Dissertationsvorhabens

Die Steuerpolitik des 21. Jahrhunderts ist vor allem durch die sowohl national als auch international stattfindenden Bestrebungen der Bekämpfung „aggressiver“, missbräuchlicher Steuergestaltungen geprägt, mithilfe derer das Steuersubstrat in „Hochsteuerländern“ ausgehöhlt und Gewinne in „Niedrigsteuerländern“ verschoben werden.¹ Dass diese zwar legalen, aber inakzeptablen² Praktiken Staaten vor erhebliche finanzielle Probleme stellen können, zeigen ua Berechnungen des französischen Ökonomen *Gabriel Zucman*: Demnach befinden sich rund 2,6 Billionen US-Dollar oder 10 % des Vermögens Europas in Offshore-Gebieten, wodurch er für 2014 von einer Verminderung des Steueraufkommens um rund 78 Milliarden US-Dollar ausgegangen ist.³ Insofern verwundert das gesteigerte Interesse von Industrienationen an der Etablierung effizienter Anti-BEPS-Maßnahmen nicht.

Bereits vor der BEPS-Initiative der OECD, die in den 15 BEPS-Aktionspunkten gipfelte⁴, und dem Erlass der Anti-BEPS-Richtlinie⁵ auf EU-Ebene hat der EuGH in seiner Rechtsprechung – ebenso wie der VwGH auf nationaler Ebene⁶ – einen Grundsatz entwickelt, wonach Steuerpflichtigen zwar nicht vorgeworfen werden kann, wenn sie ihre Steuerangelegenheiten derart gestalten, dass sie ihre Steuerlast größtmöglich minimieren, ihnen jedoch die Vorteile des Gemeinschaftsrechts im Fall missbräuchlicher Gestaltungen zu versagen sind.⁷ Derartige Aussagen ziehen sich seit den 1970er-Jahren⁸ wie ein roter Faden durch die Rechtsprechung des EuGH, wobei diese undifferenziert zu diversen Rechtsgebieten des Unionsrechts⁹ und insbesondere auch zu diversen steuerrechtlichen Sachverhalten¹⁰ ergangen sind. Dabei verwendete der EuGH jedoch unterschiedliche Begrifflichkeiten insbesondere im Bereich der

¹ Hierfür hat sich in den vergangenen Jahren das Schlagwort „Base Erosion and Profit Shifting“, kurz „BEPS“, eingebürgert.

² Durch ihre grundsätzliche Zulässigkeit nach den geltenden steuerlichen Normen unterscheiden sie sich insbesondere von Abgabenbetrug und Abgabenhinterziehung.

³ Vgl *Zucman*, *The Hidden Wealth of Nations* (2015) 52 f.

⁴ Vgl OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013); vgl dazu im Detail zB *Staringer*, *BEPS und die Folgen für die österreichische Steuerpolitik*, in *Bertl et al* (Hrsg), *Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern* (2014) 161 (162 ff).

⁵ Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl L 193/1 vom 19. 7. 2016.

⁶ Vgl grundlegend VwGH 6. 11. 1991, 89/13/0093.

⁷ Vgl dazu ua EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax ua*, Rn 69; 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg I ua*, Rn 109.

⁸ Vgl erstmals EuGH 11. 10. 1977, 125/76, *Cremer* (im Anwendungsbereich der Gemeinsamen Agrarpolitik).

⁹ Vgl beispielsweise EuGH 12. 5. 1998, C-367/96, *Kefalas ua* und 23. 3. 2000, C-373/97, *Diamantis* zum Gesellschaftsrecht; EuGH 11. 12. 2014, C-113/13, *Azienda sanitaria locale n. 5 „Spezzino“ ua* zu öffentlichen Aufträgen; EuGH 2. 5. 1996, *Paletta*, C-206/94 zum Gesundheitswesen.

¹⁰ Vgl ua EuGH 11. 12. 2008, C-285/07, *A.T.* und 8. 3. 2017, C-14/16, *Euro Park Service* zur Fusions-Richtlinie und EuGH 22. 11. 2007, C-251/16 *Cussens ua* zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

direkten Steuern¹¹ und der (unionsweit größtenteils vereinheitlichten) Mehrwertsteuer¹² sowie abhängig von der zugrunde liegenden Rechtsquelle, weshalb fraglich war, ob dem europäischen Steuerrecht ein allgemeiner Anti-Missbrauchsgrundsatz zugrunde liege oder vielmehr je nach Anwendungsbereich von einem eigenständigen Begriffsverständnis auszugehen sei.¹³ In zwei Entscheidungen der vergangenen Monate hat sich der EuGH zunächst im Bereich der Mehrwertsteuer¹⁴ und danach im Bereich der direkten Steuern¹⁵ für einen universellen Anti-Missbrauchsgrundsatz als einen Eckpfeiler des europäischen (Steuer-)Rechts ausgesprochen.

Wiewohl diese Klarstellung für die Rechtsanwender erfreulich ist, so sehen sich diese nunmehr mit neuen Herausforderungen konfrontiert: Nachdem ein einheitlicher Anti-Missbrauchsgrundsatz dem gesamten europäischen Steuerrecht inhärent ist, so müssen Aussagen zu diversen Entscheidungen im Zusammenhang mit missbräuchlichen Praktiken auch im Anwendungsbereich anderer Steuerrechtsquellen sinngemäß gelten. Diese Feststellung ist insbesondere für unionsrechtliches Steuerrecht von Bedeutung, zu welchem noch keine (gefestigte) Judikatur besteht, im Speziellen für die bis vor kurzem umzusetzende Anti-BEPS-Richtlinie, weil aus der vorliegenden Rechtsprechung des EuGH beispielsweise zu den Grundfreiheiten Interpretationshilfen für die Tatbestände der Anti-BEPS-Richtlinie entnommen werden können. Besondere Relevanz hätten die daraus gewonnenen Erkenntnisse für die Auslegung und Anwendung nationaler Bestimmungen, in welchen die Vorgaben der Anti-BEPS-Richtlinie umgesetzt wurden. Dies beträfe in Österreich insbesondere § 10a KStG und § 22 BAO, die auf Wirtschaftsjahre bzw Sachverhalte anzuwenden sind, die nach dem 31. 12. 2018 eintreten.¹⁶ Dabei darf letztlich nicht außer Acht gelassen werden, dass im Fall grenzüberschreitender Sachverhaltskonstellationen im EU-Raum ergänzend, als dritte Rechtsschicht, das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen inklusive des ebenfalls erst jüngst in Kraft getretenen¹⁷ Multilateralen Instruments¹⁸ zur Anwendung gelangt und auch das Verhältnis dieser drei Rechtsschichten zueinander noch eingehend zu bestimmen sein wird.

¹¹ Vgl erstmals EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Rn 55: „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen“.

¹² Vgl erstmals EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax ua*, Rn 68: „betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht“.

¹³ Pointiert dazu Schlussanträge des GA *Bobek* in der Rs *Cussens ua* vom 7. 9. 2017, Rn 27.

¹⁴ Vgl EuGH 22. 11. 2007, C-251/16 *Cussens ua*, Rn 29 und 31.

¹⁵ Vgl EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1 ua*, Rn 104 f; vgl dazu auch *Lehner*, Neue Regelungsebenen und Kompetenzen im Internationalen Steuerrecht, *ISfR* 2019, 277 (281).

¹⁶ Vgl § 26c Z 68 KStG und § 323 Abs 57 BAO.

¹⁷ Das Multilaterale Instrument trat mit 1. 7. 2018 in Kraft; vgl dazu <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (Zugriff am 6. 10. 2019).

¹⁸ Offizieller Titel auf Englisch: „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting“, in deutschsprachiger Übersetzung: „Mehrseitiges Übereinkommen zur

2. Problemstellung und Zielsetzung des Dissertationsvorhabens

Der EuGH hat erst unlängst die bis dato im Schrifttum diskutierte Frage, ob auch im Bereich der (nicht voll harmonisierten) direkten Steuern ein allgemeiner Anti-Missbrauchsgrundsatz auf europarechtliche Ebene gelte, eindeutig beantwortet und klargestellt, dass dieser Rechtsgrundsatz universell anzuwenden ist.¹⁹ Insofern wurde diese Frage zwar thematisiert, jedoch nicht näher beleuchtet und insbesondere die Konsequenzen einer derartigen Feststellung für nationale Anti-Missbrauchsbestimmungen nicht eingehend behandelt. Zur Anti-BEPS-Richtlinie, die bis vor kurzem in nationales Recht umzusetzen war, existiert zwar bereits reichlich Literatur, jedoch wurde der Einfluss des europäischen Anti-Missbrauchsgrundsatzes auf die Interpretation der Bestimmungen der Anti-BEPS-Richtlinie sowie der korrespondierenden nationalen Bestimmungen bislang noch nicht detailliert analysiert.²⁰ Insbesondere wurden die Anti-BEPS-Richtlinie und die nationalen Umsetzungsbestimmungen noch nicht näher unter Berücksichtigung des EU-Beihilfenrechts beurteilt. Ebenso fehlt es an einer vertieften Betrachtung des Verhältnisses der drei Rechtsschichten DBA-Recht – Europarecht – nationales Recht im Bereich der Missbrauchsbekämpfung, insbesondere unter Berücksichtigung des letzten Jahres in Kraft getretenen Multilateralen Instruments. Aus diesen Gründen ist eine vertiefte Auseinandersetzung auf wissenschaftlicher Ebene erforderlich.

Das Dissertationsvorhaben soll die bestehenden Lücken in der Wissenschaft schließen und einen Beitrag zur wissenschaftlich fundierten Aufarbeitung des Wesensgehalts des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken, insbesondere auch in Kontext zum europäischen Beihilferecht und dem DBA-Recht, sowie der daraus resultierenden Konsequenzen für nationale Anti-Missbrauchsbestimmungen leisten. Aufgrund der in den letzten Jahren gewachsenen Bedeutung von Anti-BEPS-Maßnahmen und der rasanten Zunahme an grenzüberschreitenden Sachverhalten aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung und Internationalisierung wird einer entsprechenden Auseinandersetzung auch erhebliche praktische Bedeutung zukommen.

Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“, in Österreich kundgemacht in BGBl III 2018/93 (zuletzt geändert durch BGBl III 2019/93).

¹⁹ Vgl. EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg 1 ua*, Rn 96 und 100 f.

²⁰ Siehe dazu bereits *Kirchmayr/Geringer*, *Ausgewählte Fragen zur Hinzurechnungsbesteuerung und zum Methodenwechsel „neu“*, in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg.), *Hinzurechnungsbesteuerung* (2019, im Erscheinen).

3. Methoden

Zur Lösung der Forschungsfrage ist zunächst erforderlich, die bisherige Judikatur des EuGH zum Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken zu analysieren und daraus den Wesensgehalt dieses dem europäischen Steuerrecht inhärenten Grundsatzes zu bestimmen. Insbesondere sollen aus der existierenden Rechtsprechung möglichst präzise Kriterien ermittelt werden, welche im Rahmen der Missbrauchsprüfung zu berücksichtigen sind. Im Zuge der europarechtlichen Beurteilung sollen insbesondere auch die Konsequenzen im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten, des Beihilfenrechts und der Richtlinien zu den direkten Steuern beleuchtet werden. Soweit die Richtlinien auf Vorarbeiten auf OECD-Ebene basieren (zB Zinsen-Lizenzgebühren-RL), sollen auch die OECD-Dokumente in die Beurteilung einbezogen werden.

Daran anschließend sollen die Implikationen der Judikaturanalyse und Gesetzesinterpretation auf europarechtlicher Ebene für nationale Anti-Missbrauchsbestimmungen determiniert werden. Diese Beurteilung erfolgt beispielhaft anhand der österreichischen Rechtslage, wobei sich die Untersuchung schwerpunktmäßig auf die (europarechtskonforme) Auslegung der § 10a KStG und § 22 BAO beziehen wird. Ebenso sollen die Vorgaben für nationales Abgabenverfahrensrecht, insbesondere im Hinblick auf die Beweislastverteilung, eingehend thematisiert werden.

Schließlich soll in einem weiteren Schritt die Schnittmenge des europäischen Anti-Missbrauchsgrundsatzes und des DBA-Rechts bestimmt und das Verhältnis zwischen europäischem Anti-Missbrauchsrecht, korrespondierenden Vorgaben im DBA-Recht und nationalen Anti-Missbrauchsbestimmungen analysiert werden. Hierfür sind neben nationalen DBAs auch die OECD-Dokumente, insbesondere das OECD-Musterabkommen und der OECD-Musterkommentar, sowie das Multilaterale Instrument relevant.

Allen dreien Themenblöcken zugrunde liegend ist eine kritische Auseinandersetzung mit der bestehenden Judikatur und Literatur sowie eine Interpretation der maßgeblichen Normen anhand der anerkannten wissenschaftlichen und juristischen Methoden.

4. Sach- und Finanzmittel

Die für die Ausarbeitung des Dissertationsvorhabens notwendigen Materialien stehen über Bibliotheken und Datenbanken zur Verfügung, sodass keine weiteren Sach- und/oder Finanzmittel erforderlich sein werden.

5. Vorläufiger Zeitplan

Die für den Abschluss des Doktoratsstudiums erforderlichen Lehrveranstaltungen wurden bereits absolviert. Geplant ist, die Dissertation bis 2021 abzufassen und daran anschließend zur Defensio anzutreten.

6. Vorläufiges Verzeichnis der verwendeten Literatur (Auszug)

Bendlinger, Keine KEST-Entlastung bei Durchlaufgesellschaften, ÖStZ 2019, 140

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

Blum/Spies, Die unionsrechtliche Missbrauchsdoctrin: Die Rechtssache Eqiom und ihre Auswirkungen auf Österreich, SWI 2017, 574

Danon, Some Observations on the Carve-Out Clause of Article 7 (2)(a) of the ATAD with Regard to Third Countries, in *Pistone/Weber* (Hrsg), The Implementation of Anti-BEPS Rules in the EU: A Comprehensive Study (2018) 379

Debelva/Luts, The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive, European Taxation 2015, 223

Farmer, Internationale Schachtelbeteiligung: Verordnung gesetzwidrig? RdW 1995, 115

Franz, Die Bedeutung der ATAD-GAAR für § 42 AO, DStR 2018, 2240

Haarmann, Die Missbrauchsverwirrung, IStR 2018, 561

Haase, „Substanz, Substanz, ist das Gebilde von Menschenhand“, IStR 2016, 767

Kahlenberg/Weiss, BFH zum Substanznachweis bei nachgeschalteten Zwischengesellschaften und Dreieckssachverhalten, IStR 2018, 878

Kirchmayr/Franke, Missbrauch neu – Eine „Synthese“ sekundären Unionsrechts und der VwGH-Judikatur, taxlex 2018, 238

Kirchmayr/Schragl, Anmerkungen zum Mißbrauchsrecht bei ausländischen Schachtelbeteiligungen, ÖStZ 1995, 158

Kofler, Dublin Docks-Gesellschaften zwischen Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, RdW 2005, 786

Kofler/Prechtl-Aigner, Die Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GeS 2011, 175

Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, München 2018

Kreienbaum, Hinzurechnungsbesteuerung, in *Lang* (Hrsg), Europäisches Steuerrecht, DStJG 41 (2018), 475

Lang, EuGH zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht, SWK 2019, 614

Lehner, Neue Regelungsebenen und Kompetenzen im Internationalen Steuerrecht, IStR 2019, 277

Linn, Die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie der EU – Anpassungsbedarf in der Hinzurechnungsbesteuerung? IStR 2016, 645

Linn/Pignot, Unionsrechtliche Bedeutung des Nutzungsberechtigten, IWB 2019, 386

Loukota/Quantschnigg, Neues österreichisches Mißbrauchsabwehrrecht gegenüber ausländischen Basisgesellschaften, SWI 1995, 9

Marchgraber/Zöchling, § 10a KStG: Passiveinkünfte bei niedrig besteuerten Auslandsaktivitäten, ÖStZ 2018, 388

Mayr, Grenzen des Europarechts bei den direkten Steuern, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, Festschrift für Werner Doralt, Wien 2007, 303

Mayr/Titz, Umsetzung der Anti-BEPS-RL: Hinzurechnungsbesteuerung ergänzt Methodenwechsel nach § 10 Abs 4 KStG, RdW 2018, 326

Micheau, State aid and taxation in EU Law, in *Szysczak* (Hrsg), Research Handbook on European State Aid Law (2011) 193

Mitroyanni, European Union, in *Lang/Owens/Pistone/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World (2016) 21

Musil/Weber-Grellet (Hrsg), Europäisches Steuerrecht, München 2019

Orlet, Britische CFC-Regelung auf dem Prüfstand der Europäischen Kommission, TPI 2017, 291

Orlet, Die CFC-Regelungen der Anti-BEPS-Richtlinie und ihre Auswirkungen auf Österreich, Wien 2018

Orlet, Die Umsetzung der CFC-Regelungen der Anti-BEPS-Richtlinie in Österreich – Teil 1, ÖStZ 2018, 117

Orlet, Die unionsrechtlichen Anforderungen für CFC-Regelungen, SWI 2018, 162

Pistone, The BEPS Multilateral Instrument and EU Law, in *Jiménez* (Hrsg), The External Tax Strategy of the EU in a Post-BEPS Environment (2019) 171

Prechtl-Aigner, Rs. Haribo und Salinen AG: EuGH gibt nationalem Gesetzgeber weiten Gestaltungsspielraum, SWK 2011, S 389

Raab, Die neue Hinzurechnungsbesteuerung, SWK 2018, 841

Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage, Köln 2019

Scherleitner/Dolezel/Rasner, Mögliche Auswirkungen von BEPS-Action 6 auf die österreichische Abkommenspraxis, SWI 2016, 9

Schnitger, Entscheidungen des EuGH zum Begriff des Nutzungsberechtigten und Missbrauch, IStR 2019, 304

Schnitger, Urteil in den Rs. Deister Holding und Juhler Holding – das Ende des § 50d Abs. 3 EStG, IStR 2018, 169

Schrottmeyer, Beurteilungskriterien für den Methodenwechsel nach alter und neuer Rechtslage, SWI 2018, 421

Schrottmeyer, Der neue Methodenwechsel – Überblick und Zweifelsfragen, SWI 2019, 302

Seiler, GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU, Wien 2016

Staringer, BEPS und die Folgen für die österreichische Steuerpolitik, in *Bertl et al* (Hrsg), Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern (2014) 161

Staringer, Die Umsetzung der ATAD in Österreich durch das Jahressteuergesetz 2018, SWI 2018, 574

Zorn, Die Zurechnung von Einkünften unter dem Aspekt der Zwischenschaltung von Auslandsgesellschaften, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, Festschrift für Werner Doralt, Wien 2007, 527

7. Vorläufiges Verzeichnis der verwendeten Judikatur (Auszug)

BFH 13. 6. 2018, I R 94/15

EuGH 30. 9. 2003, C-167/01, *Inspire Act*

EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*

EuGH 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax ua*

EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*

EuGH 21. 1. 2010, C-311/08, *SGI*

EuGH 22. 12. 2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holding*

EuGH 10. 2. 2011, C-436/08 und C-437/08, *Haribo und Österreichische Salinen*

EuGH 13. 11. 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*

EuGH 11. 9. 2014, C-47/12, *Kronos International*

EuGH 8. 3. 2017, C-14/16, *Euro Park Service*

EuGH 22. 11. 2017, C-251/16, *Cussens ua*

EuGH 7. 12. 2017, C-6/16, *Eqiom und Enka*

EuGH 20. 12. 2017, C-504/16 und C-613/16, *Deister Holding/Juhler Holding*

EuGH 14. 6. 2018, C-440/17, *GS/Bundeszentralamt für Steuern*

EuGH 26. 2. 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16, *N Luxembourg I ua*

VwGH 9. 12. 2004, 2002/14/0074 („Dublin Docks I“)

VwGH 10. 8. 2005, 2001/13/0018 („Dublin Docks II“)

VwGH 19. 1. 2005, 2000/13/0176 („Hong Kong“)

VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188 („Jersey“)

VwGH 27. 3. 2019, Ro 2018/13/0004

VwGH 3. 4. 2019, Ra 2017/15/0070