

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	1
1. Teil Die ökonomischen und rechtlichen Grundlagen der Vermeidung steuerlichen Missbrauchs in der Europäischen Union	5
Kap. 1. Das Regelungsdilemma der spezialgesetzlichen Missbrauchsvermeidung im internationalen Ertragsteuerrecht	7
1.1. Der Begriff der Missbrauchsvermeidung im internationalen Steuerrecht	7
1.1.1. Missbrauchsvermeidung nach Verständnis des bundesdeutschen Gesetzgebers	7
1.1.2. Das unionsrechtliche Begriffsverständnis des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs	10
1.1.2.1. Die Abgrenzung des Missbrauchs von der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs	12
1.1.2.2. Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch als Subkategorie der Steuerumgehung	14
1.1.2.3. Zwischenfazit	17
1.2. Die Zielkonflikte des internationalen Steuerrechts und Unionsrechts	18
1.3. Die Kompetenzverteilung zwischen Europäischer Union und den Mitgliedstaaten als Weichenstellung der Missbrauchsbekämpfung	20
1.3.1. Die Bereichsausnahme Steuern zur Verwirklichung des Binnenmarkts	20
1.3.2. Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der Steuern	21
1.3.3. Die Grundfreiheiten und das europäische Beihilfenrecht als Basis für Harmonisierung?	23
1.4. Zusammenfassende Thesen	24
Kap. 2. Die Missbrauchsvermeidung im Europäischen Steuerrecht – eine Bestandsaufnahme	27
2.1. Die Vorbehalte zur Missbrauchsbekämpfung im sekundären Unionsrecht	27

2.1.1. Die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Einführung einer <i>de minimis</i> -Vorschrift zur Missbrauchsvermeidung	27
2.1.2. Die Fusionsrichtlinie und ihr Vorbehalt eines mitgliedstaatlichen Motivtests	30
2.1.3. Die Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie und die doppelte Missbrauchsklausel	31
2.1.4. Der Missbrauchsvorbehalt der Mehrwertsteuersystemrichtlinie	32
2.1.5. Bewertung der sekundärrechtlichen Missbrauchsvorbehalte	32
2.2. Die Einordnung der Missbrauchsverhinderung in der Systematik des Primärrechts	34
2.2.1. Die Vorprüfung der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten	35
2.2.1.1. Das Erfordernis einer wirtschaftlichen Tätigkeit	35
2.2.1.2. Der Grenzübertritt als Anwendungsfilter der Grundfreiheiten	35
2.2.1.3. Die Sperrwirkung der Totalharmonisierung für die Überprüfbarkeit an Primärrecht	38
2.2.2. Die tatbestandliche Reichweite der Grundfreiheiten in ihrer Dimension als Gleichheits- und Freiheitsrechte	39
2.2.2.1. Der Schutz vor direkten und mittelbaren Diskriminierungen	39
2.2.2.2. Die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote und ihre Relevanz bezüglich direkter Steuern	42
2.2.2.3. Fehlende Vergleichbarkeit als tatbestandsausschließendes Element	44
2.2.2.4. Das Sonderproblem unterschiedslos anwendbarer Normen	46
2.2.2.5. Der Missbrauch von Grundfreiheiten als tatbestandsausschließendes Element?	50
2.2.3. Die Vermeidung steuerlichen Missbrauchs als Rechtfertigung	58
2.2.3.1. Die zwingenden Gründe des Allgemeinwohls nach der <i>Cassis de Dijon</i> -Rechtsprechung	58
2.2.3.2. Die Korrelation der Rechtfertigungsgründe des Territorialitätsprinzips, der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen und der Vermeidung doppelter Verlustberücksichtigung zum Rechtfertigungsgrund der Verhinderung des steuerlichen Missbrauchs	61

2.3. Die Richtlinie 2016/1164/EU vom 12. Juli 2016 zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken	65
2.3.1. Von der Richtlinie 2016/1164/EU aufgegriffene Problemfelder	65
2.3.2. Kompetenzgrundlage	66
2.3.3. Wahl des Instruments	67
2.3.4. Anwendungsbereich	68
2.3.5. Zu erwartende Auswirkungen der Anti-BEPS-Richtlinie auf die Missbrauchsvermeidung im Europäischen Steuerrecht	69
2.4. Zusammenfassende Thesen des unionsrechtlichen Rechtsrahmens zur Missbrauchsverhinderung	70

Kap. 3. Die Funktion der Missbrauchsvermeidung im steuer-ökonomischen Kontext der Europäischen Union

3.1. Zum Wert ökonomischer Argumentation im Europäischen Recht	73
3.2. Die ökonomische Theorie zur Koordination des Steuerrechts der Mitgliedstaaten	74
3.3. Das Modell der Harmonisierung der Steuersysteme	75
3.3.1. Das ökonomische Ideal der Neutralität der Besteuerung	75
3.3.2. Die (Teil-) Neutralität nach dem Konzept von Musgrave	76
3.3.3. Bewertung der unionsrechtlichen Harmonisierungen unter Aspekten der Steuerneutralität	77
3.3.3.1. Das Neutralitätspostulat als Harmonisierungsziel der Mehrwertsteuer	78
3.3.3.2. Allokationseffizienz als untergeordneter Gesichtspunkt der Teilharmonisierung der direkten Steuern	79
3.4. Das Modell des internationalen Steuerwettbewerbs	81
3.4.1. Die Grundthesen zum Steuerwettbewerb von <i>Tiebout</i> s	81
3.4.2. Die Auswirkung des Steuerwettbewerbs auf das internationale Steuersystem	82
3.4.3. Beeinflussung des Steuerwettbewerbs durch Vorgaben des Unionsrechts	84
3.4.4. Schlussfolgerung zur ökonomischen Einordnung des unionsrechtlichen Steuersystems	86
3.5. Ökonomische Kritik am Steuerwettbewerb als Rechtfertigung einer gesetzgeberischen Marktintervention	87
3.5.1. Die gegen Steuerwettbewerb vorgetragenen Kritikpunkte	87

3.5.1.1.	Der Arbeitsauftrag und die Ergebnisse des Ruding-Komitees	87
3.5.1.2.	Die Stellungnahmen des ECOFIN-Rates aus dem Jahr 1997 zu schädlichem Steuerwettbewerb	89
3.5.1.3.	Der Blickwinkel der OECD auf die Erscheinungsformen schädlichen Steuerwettbewerbs	90
3.5.1.4.	Bewertung	92
3.5.2.	Die Erscheinungsformen von schädlichem Steuerwettbewerb	93
3.5.2.1.	Die „ <i>race to the bottom</i> “-These oder die Fehlallokation hinsichtlich des Investitionslandes	94
3.5.2.2.	Die Attraktion passiver Einkunftsquellen oder die Fehlallokation hinsichtlich des Investitionsobjektes	95
3.5.2.3.	Die Attraktion ausländischer Unternehmen oder die Fehlallokation hinsichtlich des Investitionsobjektes	96
3.6.	Die Reflektion ökonomischer Kritikpunkte des Steuerwettbewerbs im Unionsrecht	97
3.6.1.	Die Ansichten der GA Léger, Gelhoed und Mengozzi	97
3.6.2.	Die Aufnahme ökonomischer Erwägungen in die Rechtsprechung des EuGH	98
3.6.3.	Die Richtlinie 2016/1164/EU zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken	100
3.6.4.	Stellungnahme	101
3.7.	Zusammenfassende Thesen zur Funktion der Missbrauchsvermeidung im steuer-ökonomischen Grundgefüge der Europäischen Union	103

2. Teil Die Merkmale des Missbrauchs in der Rechtsprechung des EuGH

Kap. 4. Die Evolution des Missbrauchsbegriffs in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ...

4.1.	Die Ursprünge der Missbrauchsvermeidung in Bezug auf das Primärrecht	109
4.1.1.	Die <i>van Binsbergen</i> -Entscheidung als Grundstein der Rechtsprechung zum Missbrauch der Dienstleistungsfreiheit	109
4.1.2.	Analyse der <i>van Binsbergen</i> -Rechtsprechung durch GA Lenz	111
4.1.3.	Die Übertragung der Rechtsprechung auf die Niederlassungsfreiheit	112

4.1.3.1. Die Legitimierung steuerlicher Wegzugsbeschränkungen durch die Rechtssache <i>Daily Mail</i>	113
4.1.3.2. Die Bestimmung des Missbrauchs anhand der Ziele der Grundfreiheiten nach der Entscheidung <i>Centros</i>	115
4.1.4. Die Missbrauchsvermeidung bezüglich der Warenverkehrs-, Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit	116
4.1.5. Die Erstreckung des Missbrauchsgrundsatzes auf das sekundäre Gemeinschaftsrecht	117
4.1.5.1. Die Grundaussagen zum Missbrauch im Sekundärrecht aus der Rechtssache <i>Cremer</i>	117
4.1.5.2. Der Missbrauch im harmonisierten Steuerrecht	119
4.1.6. Zwischenfazit	120
4.2. Die Entwicklung hin zu einem generalisierten Missbrauchsbegriff	121
4.2.1. Die <i>Emsland-Stärke</i> -Entscheidung als Ausgangspunkt	121
4.2.2. Der Missbrauchsgrundsatz im harmonisierten Umsatzsteuerrecht gemäß der <i>Halifax</i> -Entscheidung	123
4.2.2.1. Die Schlussanträge des GA Maduro	124
4.2.2.2. Die Würdigung durch den EuGH	125
4.2.2.3. Stellungnahme	127
4.2.3. Die <i>Cadbury Schweppes</i> -Entscheidung und die nicht harmonisierten Bereiche der direkten Steuern	128
4.2.4. Die Rechtssache <i>Kofoed</i> als Bestätigung der Missbrauchsrechtsprechung in Bezug auf harmonisierte direkte Besteuerung	130
4.2.5. Die abweichende Diktion des EuGH bei missbräuchlicher Inanspruchnahme von primärrechtlichen Garantien	133
4.3. Die Begriffsmerkmale der Missbrauchsvermeidung nach der Rechtsprechung des EuGH	134
4.3.1. Die Terminologie zur Missbrauchsvermeidung im Primär- und Sekundärrecht	135
4.3.1.1. Der Missbrauchsbegriff im primären Unionsrecht	135
4.3.1.2. Der Missbrauchsbegriff im Sekundärrecht	136
4.3.2. Die teleologische Bestimmung des objektiven Merkmals	137
4.3.2.1. Die zu berücksichtigenden Ziele im Falle des Missbrauchs des Primärrechts	137
4.3.2.2. Die zu Berücksichtigenden Ziele im Falle des Missbrauchs von sekundärem Gemeinschaftsrecht	140
4.3.3. Die Berücksichtigung der individuellen Vorgänge über das sog. subjektive Merkmal	147

4.3.3.1. Die Rechtsprechung des EuGH zur Erforderlichkeit eines subjektiven Merkmals im Primär- und Sekundärrecht	147
4.3.3.2. Das subjektive Merkmal als sog. business purpose test	150
4.3.3.3. Das subjektive Merkmal im Rahmen der neugefassten Missbrauchsregelung der Mutter-Tochter-Richtlinie und der Anti-BEPS-Richtlinie	152
4.3.4. Die doppelte Bedeutung der Verhältnismäßigkeit	153
4.3.4.1. Die Prüfung der Verhältnismäßigkeit auf Tatbestandsebene	153
4.3.4.2. Erwägungen zur Verhältnismäßigkeit auf Rechtsfolgenebene	155
4.4. Die Bewertung eines einheitlichen unionsrechtlichen Verständnisses zur Vermeidung steuerlichen Missbrauchs	156
4.4.1. Die uneinheitliche Rechtslage der Mitgliedstaaten als Ausschluss eines Rechtsprinzips?	156
4.4.2. Die uneinheitliche Handhabung des Missbrauchsbegriffs durch den EuGH?	157
4.4.3. Die Teleologie als Differenzierungsmerkmal	160
4.5. Zusammenfassende Thesen zur Evolution des Missbrauchsbegriffs und dessen Stellenwert im Unionsrecht	162
Kap. 5. Das mitgliedstaatliche Recht zur Typisierung von Missbrauch	165
5.1. Typisierungsbefugnis der Mitgliedstaaten nach Rechtsprechung des EuGH	165
5.2. Das Erfordernis der Entlastungsmöglichkeit durch den Steuerpflichtigen	168
5.2.1. Der Entlastungsbeweis in der Rechtsprechung zu den direkten Steuern	168
5.2.2. Der Beweislast der individuellen Motivation in der neugefassten Mutter-Tochter-Richtlinie und der Anti-BEPS-Richtlinie	170
5.2.3. Die Sonderrolle des europäischen Mehrwertsteuerrechts	171
5.2.4. Rechtsfolge eines erkannten Missbrauchs	172
5.3. Die Struktur typisierender Normen zur Missbrauchsverhinderung ...	173
5.3.1. Typisierung des objektiven Merkmals	173
5.3.2. Der Entlastungsbeweis der individuellen Motivation	173

5.4. Zusammenfassende Thesen zur Typisierungsbefugnis der Mitgliedstaaten	174
---	-----

3. Teil Die Vorgaben des unionsrechtlichen Missbrauchsbegriffs auf Maßnahmen des BEPS-Projekts der OECD	175
--	------------

Kap. 6. Die Maßnahmen der BEPS-Aktionspläne ohne unmittelbaren Bezug zum Missbrauchsbegriff des EuGH	177
---	------------

6.1. Die Bekämpfung von Hybrid Mismatches	178
6.1.1. Die Erscheinungsformen von Hybrid Mismatches	178
6.1.2. Das Missbrauchspotential von Hybrid Mismatches unter Berücksichtigung von BEPS-Aktionspunkt 2	179
6.1.3. Hybrid Mismatches unter dem Missbrauchsverständnis des EuGH	180
6.1.3.1. Die Ausgangsthese der gegenseitigen Anerkennung von Rechtsbeziehungen im Binnenmarkt	181
6.1.3.2. Die Missbrauchsbetrachtung des EuGH zu Hybrid Mismatches im harmonisierten Umsatzsteuerrecht	181
6.1.3.3. Die Missbrauchsbetrachtung des EuGH zu Hybrid Mismatches im Recht der direkten Steuern	183
6.1.4. Zusammenfassende Stellungnahme zum Missbrauchscharakter von Hybrid Mismatches	185
6.2. Die Vermeidung von Abkommensmissbrauch	186
6.2.1. Die Charakteristika des Abkommensmissbrauchs und deren Vermeidungsstrategien nach BEPS-Aktionspunkt 6	187
6.2.2. Das Missbrauchsverständnis des EuGH in Bezug auf die Bekämpfung von Abkommensmissbrauch	189
6.2.2.1. Unionsrechtliche Bewertung abkommensrechtlicher Normen zur Verhinderung deren missbräuchlicher Inanspruchnahme	189
6.2.2.2. Unionsrechtliche Bewertung nationaler Normen zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs	192
6.2.3. Zwischenergebnis	194
6.3. Die Vermeidung von Gewinnverschiebung mittels Transferpreisen	195
6.3.1. Die Zielvorgaben des BEPS-Aktionspunkts 8–10 in Bezug auf Transferpreisregelungen	195

6.3.2. Das Missbrauchsverständnis des EuGH in Bezug auf die Vermeidung von Gewinnverschiebungen mittels Transferpreiskorrekturen	196
6.3.2.1. Die Schutzbereichsbestimmung für Transferpreisregelungen	197
6.3.2.2. Die Missbrauchsvermeidung als Rechtfertigung von Transferpreiskorrekturen?	198
6.3.3. Zwischenergebnis	199
6.4. Zusammenfassende Thesen zur Relevanz des Missbrauchs für Maßnahmen der BEPS-Aktionspläne	200
Kap. 7. Das Zwischenschalten von Rechtsträgern	203
7.1. Charakterisierung des Missbrauchspotentials von Zwischengesellschaften	203
7.2. Die Vorgaben des Unionsrechts zu CFC-Regelungen	206
7.2.1. Die Beschränkung der Grundfreiheiten	207
7.2.1.1. Der Ausgangsthese des liberalen Verständnisses vom Binnenmarkt	207
7.2.1.2. Bestimmung der einschlägigen Grundfreiheit und deren Beschränkung	208
7.2.1.3. Die Missbrauchsvermeidung als Rechtfertigungsgrund für CFC-Regelungen	211
7.2.2. Der Eingriff in den Regelungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie	213
7.2.3. Die CFC-Regelungen im Entwurf der Anti-BEPS-Richtlinie	216
7.3. Die Anforderungen zur Bestimmung des personellen Anwendungsbereichs von CFC-Regelungen	217
7.3.1. Die Empfehlungen des BEPS-Aktionspunkts 3	217
7.3.1.1. Der von CFC-Regelungen zu erfassende Gesellschaftstypus	217
7.3.1.2. Die Kontrollmöglichkeit des ausländischen Rechtsträgers	218
7.3.2. Die Leitlinien der personellen Voraussetzungen nach dem Missbrauchsverständnis des EuGH	220
7.3.2.1. Der Gesellschaftstypus und die erforderliche Kontrollmöglichkeit der Muttergesellschaft	220
7.3.2.2. Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung zu niedrigbesteuerten Betriebsstätten	221

7.3.3.	Die personelle Reichweite der CFC-Regelung in der Anti-BEPS-Richtlinie	224
7.3.3.1.	Tatbestandliche Anforderungen an das ausländische Unternehmen oder die ausländische Betriebsstätte	224
7.3.3.2.	Die erforderliche Kontrollmöglichkeit der Muttergesellschaft	226
7.3.4.	Kritische Vergleichsbetrachtung der personellen Anforderungen	227
7.3.4.1.	Die Charakterisierung des Missbrauchsrisikos	227
7.3.4.2.	Die der Hinzurechnung unterliegenden ausländischen Rechtsträger	227
7.4.	Das Merkmal der Niedrigbesteuerung	228
7.4.1.	Niedrigbesteuerung nach dem Verständnis des BEPS-Aktionspunktes 3	228
7.4.2.	Niedrigbesteuerung nach dem Missbrauchsverständnis des EuGH	229
7.4.3.	Die Niedrigbesteuerung in der Anti-BEPS-Richtlinie	230
7.4.4.	Vergleichsbetrachtung des Merkmals der Niedrigbesteuerung ...	230
7.5.	Die Bestimmung der hinzuzurechnenden Einkünfte	231
7.5.1.	Die Vorgaben des BEPS-Aktionspunktes 3 zu den hinzuzurechnenden Einkünften	231
7.5.1.1.	Identifikation von CFC-Einkünften dem Grunde nach ...	231
7.5.1.2.	Bestimmung von CFC-Einkünften der Höhe nach	232
7.5.2.	Der Hinzurechnung unterliegende Einkünfte nach dem Missbrauchsverständnis des EuGH	233
7.5.2.1.	Die Identifikation von CFC-Einkommen anhand der vorhandenen wirtschaftlichen Substanz	233
7.5.2.2.	Die Vorgaben zur Höhe der hinzuzurechnenden Einkünfte	236
7.5.3.	Die Bestimmung der hinzuzurechnenden Einkünfte nach der Anti-BEPS-Richtlinie	237
7.5.3.1.	Die Identifikation von CFC-Einkünften dem Grunde nach	237
7.5.3.2.	Die Bestimmung der Hinzurechnung der Höhe nach	239
7.5.4.	Kritische Vergleichsbetrachtung	239
7.6.	Die Beweislastverteilung zur Rechtfertigung einer Einkünftehinzurechnung	240
7.6.1.	Vorgaben zur Beweislastverteilung aus OECD-Aktionspunkt 3	240
7.6.2.	Die EuGH-Rechtsprechung zur Beweislastverteilung	241

7.6.3. Die Frage der Beweislast in der Anti-BEPS-Richtlinie	242
7.6.4. Kritische Vergleichsbetrachtung	243
7.7. Zusammenfassende Thesen zum Missbrauch mittels zwischen geschalteter Rechtsträger	243
Kap. 8. Der Missbrauch der Finanzierungsart	247
8.1. Charakterisierung des Missbrauchspotentials von Finanzierungsgestaltungen	247
8.2. Die Empfehlungen der OECD zur Bekämpfung der Gewinnverlagerung durch Zinsaufwendungen	249
8.2.1. Identifikation des Adressatenkreises	249
8.2.2. Identifikation des steuerlich abziehbaren Zinsaufwands	251
8.3. Die Vorgaben des Unionsrechts für mitgliedstaatliche Zinsabzugsbeschränkungen	252
8.3.1. Keine Beeinträchtigung der Sekundärrechtsakte durch Zinsabzugsbeschränkungen	252
8.3.2. Die Bestimmung der von Zinsabzugsbeschränkungen betroffenen Grundfreiheiten	253
8.3.3. Der Eingriff in Grundfreiheiten durch Zinsabzugsbeschränkungen	255
8.3.3.1. Keine Beschränkung von Grundfreiheiten durch unterschiedslos anwendbare Zinsabzugsbeschränkungen	255
8.3.3.2. Die Beschränkung von Grundfreiheiten durch Zinsabzugsbeschränkungen mit Ausrichtung auf grenzüberschreitende Zahlungen	256
8.3.4. Unionsrechtliche Rechtfertigungsgründe für Zinsabzugsbeschränkungen	260
8.3.4.1. Die Rechtfertigungsaspekte nach Ansicht von GA Kokott in der Rechtssache Masco Denmark und Damixa	260
8.3.4.2. Die Bewertung der von GA Kokott herangezogenen Rechtfertigungsgründe	261
8.3.4.3. Rechtfertigung unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung steuerlichen Missbrauchs	262
8.3.5. Die Leitlinien für nationale Zinsabzugsbeschränkungen nach dem unionsrechtlichen Missbrauchsverständnis	264
8.3.5.1. Die Typisierung missbräuchlicher Gestaltungen	264
8.3.5.2. Die Umsetzung des subjektiven Elements	268

8.3.6. Zwischenergebnis zur Unionsrechtskonformität von Zinsabzugsbeschränkungen	269
8.4. Die Zinsabzugsbeschränkung der Anti-BEPS-Richtlinie	270
8.4.1. Der Adressatenkreis der Zinsabzugsbeschränkung	271
8.4.2. Der sachliche Anwendungsbereich der Zinsabzugsbeschränkung	272
8.4.3. Stellungnahme zur Primärrechtswidrigkeit der „Umsetzung“ der OECD-Empfehlungen in der Anti-BEPS-Richtlinie	273
8.5. Zusammenfassende Thesen zum Missbrauch der Finanzierungsart ...	275
Schlussbetrachtung	277