

Europäisches Steuerrecht und Missbrauchsbekämpfung

Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)

— Rechtsmethodische, kompetenzielle und verfassungsrechtliche Fragen unter besonderer Berücksichtigung der Auswirkungen auf § 42 AO —

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Köln*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> I. Einführung und Fragestellung *II. Harmonisierungsziele und Harmonisierungskonzept der ATAD <ul style="list-style-type: none"> 1. Vom Abbau steuerlicher Freizügigkeitshemmnisse zur Abschottung der nationalen Steuerquellen 2. Mindestschutzkonzept: Harmonisierung der Abwehrmaßnahmen oder Verhinderung unfairen Steuerwettbewerbs durch Abwehrlücken? 3. ATAD als Baustein einer auf die Körperschaftsteuer beschränkten Harmonisierung III. ATAD und Primärrecht, insb. Grundfreiheiten IV. ATAD und Grundrechte <ul style="list-style-type: none"> 1. Prüfungsmaßstab für die durch die ATAD vorgeschriebenen Grundrechtseingriffe 2. Verfassungsrechtliche Bewertung einer auf die Körperschaftsteuer beschränkten Umsetzung? V. ATAD und Vorlagepflicht (Kontrolle durch den EuGH) <ul style="list-style-type: none"> 1. Auswirkungen des Mindestschutzkonzepts auf die Vorlagepflicht | <ul style="list-style-type: none"> 2. Auswirkungen der sachlichen Begrenzung der ATAD auf die Vorlagepflicht VI. Art. 6 ATAD: Harmonisierung des allgemeinen Missbrauchstatbestandes <ul style="list-style-type: none"> 1. Sonderprobleme einer Harmonisierung von § 42 AO 2. Zweck der Aufnahme eines allgemeinen Missbrauchstatbestandes in die ATAD 3. Welche Handlungspflichten folgen aus Art. 6 ATAD für Deutschland? <ul style="list-style-type: none"> a) Umsetzung von Richtlinien b) Vorgaben des Art. 6 ATAD c) Auswirkungen auf § 42 AO 4. Verschiebung der Missbrauchskontrolle vom BFH zum EuGH: Vorlagepflicht und Entscheidungsumfang 5. Möglichkeit des Rückgriffs auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Missbrauchsabwehr? VII. Fazit |
|--|--|

Die EU hat sich zum Ziel gesetzt, die seitens der OECD entwickelten Anti-BEPS-Maßnahmen zeitnah in Europäisches Recht umzusetzen. Mit der sog. ATAD soll ein europäisches level playing field der Missbrauchsabwehr geschaffen werden. Diese neuartigen europäischen Freizügigkeitsgrenzen werfen zunächst die Frage der Vereinbarkeit mit dem Primärrecht auf. Gleichzeitig bestehen erhebliche Zweifel, ob die EU-Missbrauchsgesetzgebung durch die ATAD tatsächlich zu einer Harmonisierung führen wird. Die neue europäische Fiskalgesetzgebung setzt lediglich einen Mindeststandard. Zudem ist der Anwendungsbereich auf die Körperschaftsteuer beschränkt. Vorliegend wird untersucht, welche Schlussfolgerungen sich aus dem Mindestschutzkonzept für die Umsetzungspflicht der Mitgliedstaaten einerseits, die Zuständigkeit des EuGH andererseits ergeben. Besonders zweifelhaft ist die harmonisierende Wirkung der ATAD im Hinblick auf die Vorgabe einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift, da deren Anwendung eng mit dem nicht harmonisierten nationalen Körperschaftsteuerrecht verwoben ist.

The European Union committed itself to transfer OECD's BEPS actions into binding European law as soon as possible. The ATAD intends to create a European level playing field of anti-abuse legislation. This new type of restrictions to the fundamental freedoms raises the question to which extent it may be reviewed in respect of the AEUV. Furthermore, it is unclear whether the ATAD will actually lead to a harmonization. It only contains a minimum standard and allows the member states stricter anti-abuse measures; the directive's scope is limited to the corporate income tax. This article scrutinizes consequences for the transformation of the directive by the Member States and the competence of the European Court of Justice. It seems especially unlikely that the general anti-avoidance rule, also part of the ATAD, will cause significant convergence of the GAAR practice in Europe, since it is deeply intertwined with the business taxation which is still not harmonized.

I. Einführung und Fragestellung

Nicht nur die OECD, auch die EU hat sich die Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs auf die Fahnen geschrieben. Am 12. Juli 2016 hat der Rat die Richtlinie 2016/1164 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes verabschiedete, für die sich der Name *Anti-Tax-Avoi-*

dance-Directive oder kurz ATAD eingebürgert hat. Die Geschwindigkeit, mit der hier massive Eingriffe in die nationale Steuerhoheit einstimmig verabschiedet wurden, ist bemerkenswert. Zwischen Richtlinienentwurf und Annahme lag noch nicht einmal ein halbes Jahre. Dieses Tempo in einem derart komplexen Gebiet wie der Missbrauchsvermeidung gibt Anlass zu Zweifeln, ob die Maßnahmen hinreichend durchdacht sind.

Prof. Dr. Johanna Hey ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

1 Abl. EU v. 19.7.2016, L 193/1.

2 Freilich wurde der Prozess als solcher bereits vier Jahre zuvor mit der Mitteilung der Kommission v. 6.12.2012,

COM(2012) 722 final, initiiert, mit der der Aktionsplan zur Verstärkung der Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuerhinterziehung vorgestellt wurde und der bereits von einer Empfehlung der Kommission betreffend aggressive Steuerplanung flankiert war, vgl. C(2012) 8806 final.

Für das nationale Steuerrecht scheint sich auf den ersten Blick durch die ATAD wenig zu ändern. Es kann als kluger Schachzug angesehen werden, dass es Deutschland gelungen ist, einige seiner bereits existenten Missbrauchsregelungen in die ATAD hinein-zuschreiben³, sie damit für alle EU-Mitgliedstaaten verpflichtend zu machen und sich gleichzeitig über das Konzept des „Mindestschutzniveaus“ eine Hinter-tür offen zu halten, um schärfere Regeln beizubehalten bzw. jederzeit neu einführen zu können. So wird die ATAD im Gesetzestext möglicherweise wenig Spuren hinterlassen⁴. Wohl aber muss man sich fragen, was es für die Rechtsanwendung bedeutet, wenn vormals autonom nationale Vorschriften im Nachhinein eine europarechtliche Rechtsgrundlage bekommen.

Diese rechtsmethodischen Fragen stehen im Zentrum des vorliegenden Beitrags. Vertieft werden sie für die Vorgabe eines allgemeinen Missbrauchstatbestands durch Art. 6 ATAD. Dafür ist in einem ersten Schritt das Harmonisierungsziel und -konzept der ATAD zu klären (II. 1), weil sich danach die Auslegung des harmonisierten Rechts sowie die Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofs beantwortet. Fragen wirft hier vor allem das Konzept des Mindestschutzniveaus (II.2.) sowie der auf die Körperschaftsteuer beschränkte Anwendungsbereich der ATAD (II.3.) auf. Außerdem wird zu erörtern sein, in welchem Ausmaß der EuGH die ATAD bzw. die auf der ATAD fußenden nationalen Vorschriften am Primärrecht, namentlich den Grundfreiheiten (III.) prüfen wird. Aber auch die Verlagerung des Grundrechtsschutzes auf die EU-Ebene bedarf besonderer Erörterung (IV.).

In einem zweiten Schritt soll analysiert werden, welche Konsequenzen sich aus der Harmonisierung des allgemeinen Missbrauchstatbestandes ergeben (VI.). Während die übrigen Regelungsgegenstände der ATAD größtenteils per se auf Kapitalgesellschaften und grenzüberschreitende Vorgänge, jedenfalls aber auf den Bereich der Unternehmensbesteuerung beschränkt sind, gehört § 42 AO zu einer der allgemeinsten Regeln des Steuerrechts und findet bei jedem Steuergesetz Anwendung. Dies wirft die Frage auf, wie es sich auswirkt, wenn die Norm in Teilbereichen zukünftig europaweit einheitlich angewendet werden muss. Zweifel bestehen darüber hinaus, ob eine Harmonisierung - so sie überhaupt Ziel der ATAD ist - in

Bezug auf eine Generalklausel erreichbar ist, deren Ergebnisse so sehr vom Einzelfall abhängen und die derart eng verwoben ist mit dem größtenteils nicht harmonisierten Unternehmensteuerrecht der Mitgliedstaaten.

II. Harmonisierungsziele und Harmonisierungskonzept der ATAD

1. Vom Abbau steuerlicher Freizügigkeitshemmnisse zur Abschottung der nationalen Steuerquellen

Missbrauchsvermeidung spielt als Rechtfertigungstopos in der Rechtsprechung des EuGH eine bedeutende Rolle und hat bereits in der Vergangenheit sukzessiv Einzug in das steuerliche Sekundärrecht gehalten⁵. Dennoch markiert die ATAD einen Richtungswechsel und kann nicht als bloße Fortsetzung bisheriger EU-Steuerpolitik eingestuft werden. Erstmals soll nicht mehr nur der Missbrauch freizügigkeitsermöglichender Normen des EU-Sekundärrechts verhindert werden, sondern Missbrauchsvermeidung wird zum eigenständigen Regelungsziel. Statt um Markteröffnung geht es um Abschottung der nationalen Steueraufkommen gegenüber der Verlagerung von Steuersubstrat. Die Union wird zum Advokaten der mitgliedstaatlichen Fiskalinteressen. *Georg Kofler* spricht provokant von der Union als „verlängerter Werkbank der Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten“. *Wolfgang Schön* sieht einen Trend vom „steuerlichen Binnenmarkt zum Europa der Finanzämter“⁸.

Wie sich das aus nationalstaatlicher Sicht nachvollziehbare Anliegen der Substratsicherung in die Binnenmarktidée einfügt, ist noch nicht hinreichend verstanden. In der Rechtsprechung des EuGH haben die Fiskalinteressen zwar sowohl unter dem Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung als auch der gerechten Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten schon seit langem einen festen Platz⁹. Die Konturen¹⁰, auch das Verhältnis der beiden Rechtfertigungsgründe zueinander¹¹, sind aber richterlich noch nicht abschließend geklärt. Die einleitenden Erwägungsgründe der ATAD stellen einen Bezug nur zu den BEPS-Maßnahmen der OECD her¹². In welchem Verhältnis die ATAD zur bisherigen

3 § 4h EStG als „blueprint“ für Art. 4 ATAD, vgl. *Gutmann et al.*, *European Taxation* 2017, 2 (4).

4 Dabei hängt das Maß notwendiger Anpassung der bestehenden Vorschriften auch vom Verständnis des Mindestschutzniveaus (Art. 3 ATAD) ab; s. dazu unten 11.2.

5 Vgl. z.B. die Neufassung des Missbrauchsvorbehalts in Art. 1 Abs. 2 und 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie durch die Richtlinie 2015/121/EU v. 27.1.2015 (Abl. EU 2015, L 21/1).

6 Vgl. auch *Gutmann et al.*, *European Taxation* 2017, 2; *Rigaut*, *European Taxation* 2016, 497: „defining moment for EU tax policy“. Zu vergleichbaren Richtungswechseln der OECD im BEPS-Prozess s. *Morriss/Moberg*, *Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against „Harmful Tax Competition“*, *Columbia Journal of Tax Law*, Vol. 4 (2013), No. 1, 1 ff.; *Genschel/Rixen*, *The International Tax Regime: Historical and Political Change*, 2012 (abrufbar unter https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2139665).

7 *Kofler*, in: *Schön/Heber*, *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, 1.

8 *Schön*, ifo-Schnelldienst 15/2015, 3.

9 Seit EuGH v. 13.12.2005 - Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, EuGHE 2005, I-10837, Rz. 45.

10 „Mangel an rechtsdogmatischer Ausdifferenzierung“, *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Rz. 7.254.

11 Hierzu vertiefend Hey, *StuW* 2008, 167 (180-183); ferner *Koriak*, *European Taxation* 2016, 552 (556 f.). *Englisch* sieht im Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung einen qualifizierenden Unterfall der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, vgl. *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch* (FN 10), Rz. 7.226 und 7.250.

12 ATAD (FN 1), Erwägungsgründe 1-3. *Rigaut*, *European Taxation* 2016, 497 (498), Politischer Administrator beim Europäischen Rat, beschreibt die Gesetzgebungsinitiative indes als Reaktion auf die Rechtsprechung des EuGH mit dem Ziel der Schaffung von Rechtssicherheit.

EuGH-Rechtsprechung steht, bleibt dagegen offen¹³: Versteht der EU-Gesetzgeber die ATAD als Umsetzung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung oder handelt es sich um eine rechtsprechungsmodifizierende oder gar rechtsprechungsbrechende Maßnahme? Im Unterschied zu den Möglichkeiten der Rechtsprechung, sich der Güterabwägung zwischen nationalen Fiskalinteressen und individuellem Freizügigkeitsanspruch tastend zu nähern¹⁴, zementiert die ATAD diese Grenzlinie und macht sie nur einstimmig wieder verschiebbar. Allerdings bleibt der EuGH am Zug¹⁵, je offener und weniger eindeutig die Vorgaben der ATAD

2. Mindestschutzkonzept: Harmonisierung der Abwehrmaßnahmen oder Verhinderung unfairen Steuerwettbewerbs durch Abwehrlücken?

Eine Angleichung von Missbrauchsvorschriften kann theoretisch zwei Ziele verfolgen: Sie kann zum einen verhindern, dass es durch Anwendung unterschiedlicher, nicht aufeinander abgestimmter Abwehrvorschriften zu einer Überregulierung mit der Folge einer Doppelbelastung kommt. Sie kann zum anderen Mindeststandards vorschreiben, um den gezielten Einsatz von Abwehrlücken zur Erlangung von Wettbewerbsvorteilen im zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb zu unterbinden¹⁶.

Diesen Weg geht die ATAD¹⁷. Sie lässt sich insofern auch als eine Reaktion auf die vielseitig beklagte willentliche Schutzlücke der US-amerikanischen CFC-Regeln verstehen¹⁸. Auch wenn sich BEPS nicht hierauf reduzieren lässt, so wären die Steuerminimierungsbemühungen der US-Konzerne weit weniger effektiv, würde die US-amerikanische Hinzurechnungsbesteuerung verhindern, dass niedrigbesteuerte Gewinne dauerhaft *off-shore* geparkt werden können. Mit dem Beihilferecht ist vergleichbaren Praktiken in der EU kaum zu begegnen, falls ein Staat von sich aus keine Missbrauchsabwehr betreibt, weil Missbrauchsvermeidungsnormen dann nicht zum allgemeinen System der Regelbesteuerung gehören. Genau dies wird nunmehr mittels der ATAD statuiert, und zwar nicht mehr in der Kompetenz der einzelnen Mitgliedstaaten, sondern europaweit einheitlich.

Zu einer Harmonisierung führt die ATAD indes nicht¹⁹. Dies verhindert das Mindestschutzkonzept des Art. 3 ATAD. Zwar ist die ATAD mehr als ein *best practice* Pa-

pier, weil nach unten hin *verbindliche* Standards der Missbrauchsabwehr gesetzt werden. Rechtssicherheit, die Vermeidung der Gefahr internationaler Doppelbesteuerung und -belastung kann die ATAD dagegen per se nicht leisten, da sie das Fortbestehen uneinheitlicher Regeln nicht verhindert, sondern den Mitgliedstaaten strengere Regeln zur Gewährleistung eines „höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen“ (Art. 3 ATAD) ausdrücklich erlaubt. Damit scheint eine Berufung auf die ATAD gegenüber schärferen nationalen Abwehrregeln per se ausgeschlossen, soweit das Konzept des Mindestschutzniveaus nicht binnenmarktkonform eingeschränkt wird.

Zwar ist eine gewisse Flexibilität der nationalen Abwehrregime wohl unverzichtbar, weil die Mitgliedstaaten andernfalls neu aufkommenden Problemen nur durch einstimmige Revision der ATAD begegnen könnten. Das scheint schon deshalb nicht opportun, weil das Missbrauchspotential nicht in allen Mitgliedstaaten gleich ist, vielmehr kann es erhebliche Unterschiede geben, wenn nicht harmonisierte Normareale hineinspielen. Steuergestaltungen werden von den Steuerpflichtigen normspezifisch, anhand der jeweils zu umgehenden Steuervorschriften, entwickelt²⁰. Deshalb kommt eine Beschränkung der Mitgliedstaaten auf die Abwehr bestimmter Gestaltungen nicht in Betracht. Insofern macht es Sinn, dass die ATAD die zulässigen Abwehrtatbestände nicht abschließend normiert.

Weniger zwingend ist dagegen Flexibilität im Anwendungsbereich der in der ATAD geregelten Abwehrinstrumente. Zwar mag etwa der Freibetrag der Zinschranke (Art. 4 Abs. 3 Buchst. a ATAD: „bis zu 3 Mio. Euro“) einen Zusammenhang mit der Größe der Volkswirtschaft und der in ihr angesiedelten Unternehmen aufweisen oder von aktuellen wirtschaftlichen Rahmendaten beeinflusst sein²¹. Die den Mitgliedstaaten zugestanden Spielräume gehen aber einseitig zulasten des Interesses der Steuerpflichtigen, wirtschaftliche Doppelbelastung grenzüberschreitender Betätigungen²² zu vermeiden²³. Die vom ATAD-Gesetzgeber für die Begründung des Mindestschutzkonzepts herangezogene Berufung auf das Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 EUV²⁴ kann nicht überzeugen. Die Gefahr von Doppelbelastungen infolge unkoordiniert über das Mindestschutzniveau hinausschießender einseitiger Verschärfungen der in der ATAD vorgesehenen Miss-

13 S. hierzu auch *Cordewener*, EC Tax Review 2017, 60 (61 ff.).

14 Nicht immer gradlinig, kritisch unter dem Gesichtspunkt der Rechtskontinuität *Linn*, IStR 2016, 103 (105 f.).

15 Zum Einfluss des in Art. 3 ATAD vorgegebene Mindestschutzniveaufunktion auf die Zuständigkeit des EuGH s. unten V.1.

16 Zur Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen durch Steuergestaltungsmöglichkeiten *Cordewener/Kofler/van Thiel*, Common Market Law Review 2009, 1951 (1976).

17 Ebenso *Kahlenberg*, SWI 2016, 206.

18 Hierzu *Pinkernell*, StuW 2012, 369 (372); *Pinkernell*, IStR 2013, 180 (184 f.).

19 *Gutmann et al.*, European Taxation 2017, 2 (19).

20 *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 42 AO Rz. 251 (2008); *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Rz. 54a (2010) weist auf die Abhängigkeit der Miss-

brauchsvermeidung vom jeweiligen aktuellen Gesetzesstand hin.

21 Hierfür spricht z.B. die Anhebung der Freigrenze des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG von 1 Mio. Euro auf 3 Mio. Euro im Zuge des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes als Reaktion auf die Finanz- und Wirtschaftskrise, vgl. BT-Drs. 17/15, 10.

22 Mag diese — soweit die Regelung diskriminierungsfrei ausgestaltet ist — auch grundfreiheitenrechtlich nicht verboten sein, vgl. EuGH v. 14.11.2006 — Rs. C-513/04, *Kerckhaert Morres*, EuGHE 2006, I-10967, Rz. 15 ff.; ausf. hierzu *Schaumburg*, in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rz. 17.4.

23 Zu Recht krit. *Lüdicke/Oppel*, BB 2016, 351; *Haug*, DStZ 2016, 446 (448); *Detmeier et al.*, NWB 2016, 3082 (3089).

24 ATAD (FN 1), Erwägungsgrund 16.

brauchstatbestände ist vorhersehbar und durch unilaterale Maßnahmen kaum abwendbar. Damit sind nationale Maßnahmen nicht gleich effizient. Abschließende Regeln bzw. genau definierte Öffnungsklauseln innerhalb der einzelnen in der ATAD normierten Missbrauchstatbestände wären in Bezug auf die aufgegriffenen Missbrauchsfälle mit dem Subsidiaritätsprinzip durchaus vereinbar gewesen.

Dies spricht für eine einschränkende Interpretation der Konzeption des Mindestschutzniveaus. Insb. ist zu überprüfen, welches Verständnis von Art. 3 ATAD einerseits mit den Zielen der ATAD, andererseits mit der Grundfreiheiten am besten vereinbar ist. Dabei ist auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die ATAD heterogene Regelungsgegenstände enthält, nämlich zum einen auf Missbrauchsvermeidung ausgerichtete Maßnahmen, zum anderen Maßnahmen zur kohärenten Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte mit dem Ziel ausgewogener Verteilung der Besteuerungsgrundlagen zwischen den Mitgliedstaaten.

Alle steuerlichen Richtlinien, die der Vermeidung einer *Doppelbelastung* grenzüberschreitender Betätigungen dienen, enthielten bisher ein Mindestschutzkonzept²⁵. Es ist den Mitgliedstaaten beispielsweise unbenommen, den Verzicht auf Kapitalertragsteuer in der Mutter-Tochter-Richtlinie an weniger restriktive Vorgaben zu knüpfen, etwa was die Beteiligungshöhe oder Mindesthaltungsdauer betrifft. Allerdings war die Schutzrichtung eine andere. In diesen Richtlinien ging es nicht um den Schutz der mitgliedstaatlichen Steueraufkommen²⁶, sondern der individuellen Freizügigkeitsgarantien.

Dagegen erfordert - dies lässt sich am harmonisierten Mehrwertsteuerrecht ablesen - das Ziel einer eindeutigen und kohärenten Zuordnung von Besteuerungsbefugnissen in beide Richtungen verbindliche, starre Regeln. Nur so lassen sich Wettbewerbsverzerrungen vermeiden. Zwar behalten die Mitgliedstaaten durch

die Möglichkeit der Beibehaltung und Einführung von Sondertatbeständen, insb. Steuerermäßigungen, auch im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht nicht zu unterschätzende Spielräume²⁷, jedoch darf von Vorschriften über die Ortsbestimmung grundsätzlich weder zugunsten noch zulasten der Steuerpflichtigen abgewichen werden²⁸.

In gleicher Weise setzen auch bei den direkten Steuern Vorschriften, die eine einerseits überschneidungsfreie, andererseits lückenlose Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse intendieren, ein *passgenaues* Ineinandergreifen voraus. Hier sind Mindestschutzkonzept und Gestaltungsspielräume der Mitgliedstaaten verfehlt. Dies betrifft zum Beispiel den Bereich der in Art. 5 ATAD geregelten Übertragung von Vermögensgegenständen und Wegzugsbesteuerung. Die Wegzugsbesteuerung hat kein Missbrauchselement²⁹, ihr Eingreifen setzt kein Steuerbelastungsgefälle zwischen Abgabe- und Aufnahmestaat voraus. Vielmehr geht es hier in erster Linie um eine kohärente Besteuerung. Art. 5 Abs. 5 ATAD sieht daher eine Buchwertverknüpfung zwischen Abgabe- und Aufnahmestaat vor, was sinnvoll ist, um Überschneidungs- und Lückenfreiheit zu gewährleisten. Dem Problem abweichender Bewertung in Abgabe- und Aufnahmestaat wird Rechnung getragen durch die Einschränkung, dass der vom Herkunftsstaat festgesetzte Wert nur dann im Aufnahmestaat akzeptiert werden muss, wenn er dem Marktwert entspricht. Gehen beide Staaten grundsätzlich von demselben Bewertungsansatz aus, kann Uneinigkeit über den genauen Wert mittels der bestehenden Streitbeilegungsmechanismen³⁰ beseitigt werden. Ein Streitbeilegungsverfahren dürfte indes wenig weiterhelfen bei einem von vornherein abweichenden Wertmaßstab, wie ihn Deutschland im Rahmen der Funktionsverlagerung des § 1 Abs. 3 AStG³¹ anlegt. Deshalb kann ein abweichender Wertmaßstab auch nicht als Maßnahme zur Verwirklichung eines höheren Schutzniveaus legitimiert werden.

25 Auch hier ist die Handlungsfreiheit der Mitgliedstaaten mittlerweile (Richtlinie 2014/86/EU v. 8.7.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten) jedoch durch die Vorgabe eines materiellen Korrespondenzprinzips in Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie eingeschränkt. Von dieser scheinen die Mitgliedstaaten auch nicht zugunsten der Steuerpflichtigen abweichen zu dürfen; in den Erwägungsgründen heißt es hierzu „sollten“.

26 Allerdings kommt - zumindest in den Erwägungsgründen 5 und 9 - in der Neufassung der Missbrauchsklausel in Art. 1 Abs. 2-4 der Mutter-Tochter-Richtlinie (s. FN 5) bereits die Idee einer Mindestschutzregel mit Abweichungsmöglichkeiten nach oben zum Schutz des mitgliedstaatlichen Steueraufkommens zum Ausdruck. Dies könnte die Frage aufwerfen, ob die Europarechtswidrigkeit von § 50d Abs. 3 EStG überhaupt auf die Mutter-Tochter-Richtlinie gestützt werden kann oder nur aus den Grundfreiheiten abzuleiten ist. In den Vorlagen zu § 50d Abs. 3 EStG des FG Köln v. 8.7.2016 - 2 K 2995/12, EFG 2016, 1801 (Az. EuGH C-504/16) und v. 31.8.2016 - 2 K 721/13, EFG 2017, 51 (Az. EuGH C-613/16) wird dies noch keine Rolle spielen, da sie sich auf die vorherige Fassung von Art. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie beziehen.

27 Insb. in Bezug auf die Beibehaltung von Steuerermäßigungen, weniger bei Steuerbefreiungen, vgl. *Englisch*,

in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 17 Rz. 273; *Ismer et al.*, DStR 2010, 1970; vgl. auch *Kraeusel*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, § 12 UStG Rz. 83 (2015).

28 *Englisch*, in: Tipke/Lang (FN 27), § 17 Rz. 401, mit dem Hinweis, dass selbst bei grds. bindenden Vorgaben infolge divergierender Umsetzung und Auslegung eine lückenlose und überschneidungsfreie Aufteilung der Besteuerungskompetenzen nicht perfekt gewährleistet werden kann.

29 A.A., allerdings ohne dies im Tatbestand von Art. 5 ATAD nachzuweisen, *Rigaut*, European Taxation 2016, 497 (502), wonach die Verlagerung von Wirtschaftsgütern für „*mere aggressive tax planning purposes*“ vermieden werden soll.

30 ATAD (FN 1), Erwägungsgrund 10.

31 Die Bewertung der verlagerten Funktion erfolgt nach Maßgabe des hypothetischen Fremdvergleichs, s. z.B. *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 1 AStG Rz. 764 (2011) i.V.m. Rz. 199 ff. (2010). Im Unterschied dazu wird bei einer fiktiven Entnahme i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG der Wert des entnommenen Wirtschaftsguts nicht mit dem im Verhältnis zur Betriebsstätten maßgeblichen Fremdvergleichspreis, sondern aufgrund der Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG durch das SEStEG mit dem gemeinen Wert bestimmt, vgl. *Wied*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 1 AStG Rz. 488a (2015).

Aber auch im Bereich der auf Missbrauchsvermeidung angelegten Vorschriften erlaubt das Mindestschutzniveau keinen konzeptionellen Wildwuchs. Andernfalls käme es zu einem offenen Widerspruch zu dem in Erwägungsgrund 5 der ATAD niedergelegten Ziel, Markthemmnisse durch Doppelbesteuerung zu vermeiden³². In Anbetracht dieser Zielsetzung des Richtliniengebers liegt es nahe, das Mindestschutzkonzept dahingehend einschränkend auszulegen, dass die Mitgliedstaaten den Vorgaben der ATAD jedenfalls konzeptionell folgen müssen. Zwar erlaubt Erwägungsgrund 6 den Mitgliedstaaten die Beibehaltung anderweitiger Unterkapitalisierungs- und Gesellschaftsfremdfinanzierungsvorschriften *neben* der in Art. 4 ATAD vorgeschriebenen Zinsschranke. Daraus lässt sich aber umgekehrt ableiten, dass solche konzeptionell abweichenden Vorschriften eben gerade nicht als Umsetzung der Richtlinienvorgabe angesehen werden können, unabhängig davon, ob sie möglicherweise zu noch schärferen Restriktionen führen. Schon um der Vergleichbarkeit des Schutzniveaus willen³³, müssen sich die Mitgliedstaaten konzeptionell im Kanon der ATAD bewegen.

Jens Schönfeld³⁴ exemplifiziert dies an den unterschiedlichen Konzepten der Hinzurechnungsbesteuerung nach ATAD und des AStG. Art. 7 Abs. 1 Buchst. a ATAD folgt ersichtlich einem gesellschaftsrechtlichen Beherrschungskonzept, während § 7 Abs. 2 AStG das Konzept der Inländerbeherrschung zugrunde liegt. Man kann dies als höheres Schutzniveau ansehen³⁵, weil es zu einem schnelleren Eingreifen der Hinzurechnungsbesteuerung führt, richtigerweise ist aber mit Schönfeld davon auszugehen, dass es sich um ein - unzulässiges - aliud handelt.

Diese einschränkende Auslegung des Mindestschutzkonzepts trägt auch den Grundfreiheiten am besten Rechnung. Auch wenn die ATAD grundsätzlich keinen freizügigkeitseröffnenden Ansatz verfolgt, so müssen die in ihr vorgesehenen Begrenzungen der Freizügigkeit in einen schonenden Ausgleich mit den Grundfreiheiten gebracht werden. Dies ist nicht eine autonom zu bewältigende Aufgabe der umsetzungsverpflichteten Mitgliedstaaten, sondern bereits bei Auslegung der Richtlinie und des in ihr enthaltenen Mindestschutzkonzepts zu beachten; Richtlinienauslegung muss stets im Lichte der Grundfreiheiten erfolgen (s. auch III.). Diese Differenzierung ist insofern erheblich, als auch solche nationalen Missbrauchsvorschriften dem EuGH vorlegt werden müssen, deren Vereinbarkeit mit der von der ATAD vorgegebenen Konzeption zweifelhaft ist. Schon die konzeptionelle Abweichung würde den

Richtlinienverstoß begründen. Das Mindestschutzkonzept steht einer solchen Vorlagefrage nicht entgegen. Die Grundfreiheiten selbst würden hier dagegen nicht weiterhelfen, da sich den in ihnen enthaltenen Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten keine Aussagen bzgl. eines bestimmten Konzepts zulässiger Missbrauchsvermeidungsvorschriften entnehmen lassen.

3. ATAD als Baustein einer auf die Körperschaftsteuer beschränkten Harmonisierung

Art. 3 ATAD beschränkt das Schutzziel der Richtliniengesetzgebung ausdrücklich auf die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage. Dies entspricht bisheriger Harmonisierungspraxis. Aus europäischer Sicht wird Unternehmensteuerrecht gleichgesetzt mit der Körperschaftsteuer. Wenn Vorschläge für eine Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen gemacht werden, dann immer beschränkt auf die Körperschaftsteuer³⁶; die bisher verabschiedeten Richtlinien (Mutter-Tochter-, Fusions- und Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie) beziehen sich alle auf die Körperschaftsteuer³⁷.

Dies liegt zum einen daran, dass einkommensteuerpflichtige Unternehmen außerhalb Deutschlands, jedenfalls für Zwecke grenzüberschreitender Betätigung, eine untergeordnete Rolle spielen; auch kleine und mittelständische Unternehmen sind vielfach kapitalistisch organisiert³⁸. Vor allem in Südeuropa sind zudem auch Personengesellschaften der Körperschaftsteuer unterworfen³⁹. Zum anderen wird gemeinhin angenommen, das Einkommensteuerrecht müsse, weil es vorrangig der Verwirklichung von Umverteilungszielen diene, in der Hoheit der nationalen Steuerge-

setzgeber verbleiben⁴⁰. Allerdings wird aus der Begründung der ATAD ersichtlich, dass der Richtliniengeber durchaus erkennt, dass BEPS-Gefahren auch außerhalb der Körperschaftsteuer bestehen. Die Beschränkung der ATAD auf den Schutz der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage scheint eher pragmatische Gründe gehabt zu haben. Erwägungsgrund 4 begründet die Aussparung von „Unternehmen, die nicht der Körperschaftsteuer in einem Mitgliedstaat unterliegen, d.h. insb. steuerlich transparente Unternehmen“ damit, dass „sonst ein noch breiteres Spektrum an nationalen Steuern erfasst werden müsste“.

Unabhängig davon, was die Motivation für die Beschränkung auf die Körperschaftsteuer ist, führt sie im Ergebnis dazu, dass die Reichweite der Harmonisierung vom Unternehmensteuersystem des jeweiligen

32 S. die einhellige Kritik, z.B. *Oppel*, IStR 2016, 797 (803).

33 Zu diesem Problem auch *Gutmann* et al., *European Taxation* 2017, 2 (19); *Dettmeier* et al., *NWB* 2016, 3082 (3090 f.).

34 *Schönfeld*, Hinzurechnungsbesteuerung und Anti-Tax-Avoidance-Directive, IStR 2017 (im Erscheinen).

35 So *Haug*, *DStZ* 2016, 446 (453).

36 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) v. 25.10.2016, COM(2016) 685 final.

37 S. Art. 2 Buchst. c der Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG, Abl. EG 1990, L 225/6); Art. 3 Buchst. c der Fusionsrichtlinie (90/435/EWG, Abl. EG 1990, L 225/2); Art. 3 Buchst. a Unterbuchst. iii der Zins- und Lizenzrichtlinie

(2003/49/EG, Abl. EU 2003, L 157/51); Anhang II des GKKB-Vorschlag (FN 36, S. 75). Die (mittlerweile durch die Richtlinie 2015/2060, Abl. EU 2015, L 301/1 aufgehobene) Zins-Richtlinie (2003/48/EG, Abl. EU 2003, L 157/38) führt nicht zu einer Harmonisierung materiellen Einkommensteuerrechts.

38 Zwar dominiert mit ca. 70 % die Rechtsform des Einzelunternehmens, jedoch bildet die zweitgrößte Gruppe mit ca. 15 % bereits die Rechtsform der GmbH, s. *Janssen*, Rechnungslegung im Mittelstand, Diss. 2008, S. 15.

39 Übersicht bei *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. 2016, S. 123.

40 *J. Lang*, *StuW* 1989, 3 (12).

Mitgliedstaates abhängt. Unproblematisch ist dies, soweit Normen harmonisiert werden, die aus den Eigenarten des Körperschaftsteuerrechts resultieren, wie etwa die Hinzurechnungsbesteuerung. Zu Problemen führt diese Beschränkung indes dort, wo die ATAD, wie bei der Übertragung von Vermögenswerten/Wegzugsbesteuerung oder der allgemeinen Missbrauchsvorschrift, Steuertatbestände berührt, die grundsätzlich rechtsformunabhängig sind. Ob sie beschränkt auf die Körperschaftsteuer umgesetzt werden können, ist auch eine gleichheitsrechtliche Frage (s. unten IV.2.).

Schwierigkeiten bereitet in dem auf die Körperschaftsteuer fokussierten europäischen Harmonisierungsansatz zudem die Gewerbesteuer, da diese naturgemäß „nicht auf der Agenda des europäischen Gesetzgebers steht. Die in anderen Mitgliedstaaten zum Teil existierenden lokalen Zusatzbelastungen für Unternehmensgewinne“ sind mehrheitlich nicht mit der deutschen Gewerbesteuer vergleichbar,⁴² welcher die Funktion einer zweiten lokalen Körperschaftsteuer zukommt. Die territoriale Abgrenzung des Steuergegenstands der Gewerbesteuer reduziert zwar den Abstimmungsbedarf bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, weil Auslandsgewinne grundsätzlich nicht mit Gewerbesteuer belastet werden. Kommt es jedoch zu einer gewerbesteuerlichen Erfassung, so ist diese in die Umsetzung der ATAD einzubeziehen. Dies betrifft z.B. den in Art. 8 Abs. 7 ATAD zur Vermeidung von Doppelbelastungen vorgesehenen Abzug der ausländischen Steuer von der Steuerschuld auf den Hinzurechnungsbetrag. Die Einbeziehung des Hinzurechnungsbetrages in die Gewerbesteuer durch § 7 Sätze 7, 8 GewStG⁴³, noch dazu ohne korrespondierende Erweiterung des Anrechnungstatbestandes in § 12 AStG steht hierzu in offenem Widerspruch“. Dabei bedarf es hier für die Einbeziehung der Gewerbesteuer noch nicht einmal einer erweiternden Auslegung des Richtlinienbegriffs „Körperschaftsteuer“, weil in Art. 8 Abs. 8 ATAD - wie an anderen Stellen der ATAD auch - lediglich allgemein von der „Steuerschuld“ die Rede ist (ebenso in Art. 6 Abs. 3 ATAD)⁴⁴.

Der Schutz der „inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen“ (Art. 3 ATAD) ist richtigerweise als eine Art Programmsatz zu verstehen und entbindet die Mitgliedstaaten nicht von einer folgerichtigen Umsetzung in ihren jeweiligen nationalen Steuersystemen, gegebenenfalls unter Einbeziehung anderweitiger Steuern. Soweit tatbestandliche Folgerungen in anderen Steuerarten gezogen werden müssen, kann sich der Gesetzgeber auch nicht auf das Konzept des Mindestschutzes berufen. Man mag zwar in der Gewerbesteuerbelastung des Hinzurechnungsbetrages ohne Anrechnung ausländischer Steuern ein besonders wirksames Instrument sehen, die Verlagerung

von Aktivitäten in Niedrigsteuerstandorte zu verhindern und den Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen zu verstärken, es bewegt sich aber außerhalb des von Art. 7 und 8 ATAD einvernehmlich verabschiedeten Konzepts der Hinzurechnungsbesteuerung. Dieses soll Steuerstundungseffekte vermeiden und eine Einmalbesteuerung des Hinzurechnungsbetrages sicherstellen, sieht indes keine zusätzlichen Sanktionen in Form steuerlicher Doppelbelastungen vor (Art. 8 Abs. 7 ATAD)⁴⁵.

III. ATAD und Primärrecht, insb. Grundfreiheiten

Die oben dargestellte Ambiguität der ATAD-Ziele (IU.) wirft die Frage nach dem Verhältnis der Richtlinienbestimmungen zu den Grundfreiheiten auf, da sie der Freizügigkeit innerhalb der Union zum Teil unmittelbar zuwiderlaufen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen

- (1) Der Überprüfbarkeit der ATAD und der sie unmittelbar umsetzenden nationalen Vorschriften an den Grundfreiheiten und
- (2) der Überprüfbarkeit nationaler Vorschriften an den Grundfreiheiten, die im Rahmen der von der ATAD harmonisierten Regelungsbereiche ein höheres Maß an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen verwirklichen („überschießende Regeln“).

Soweit die ATAD Rechtfertigungswirkung entfaltet, kann sich dies nur auf den in der Richtlinie festgelegten Mindeststandard beziehen. Dem kann nicht entgegengehalten werden, die ATAD decke auch strengere Regeln, weil sie sie nicht verbiete. Vielmehr folgt hieraus nur, dass strengere Missbrauchsvorschriften nicht gegen die Richtlinie verstoßen. Sie bleiben aber uneingeschränkt an den Grundfreiheiten überprüfbar⁴⁷.

Ebenso unzweifelhaft ist, dass bei der *Auslegung* der ATAD durch den EuGH die Grundfreiheiten zu beachten sind. Sekundärrecht ist stets im Lichte der Freizügigkeitsgarantien auszulegen⁴⁸. Dies könnte dort eine Rolle spielen, wo die ATAD im Wortlaut von der EuGH-Rechtsprechung abweicht, die sie umzusetzen scheint. So sieht Art. 7 Abs. 2 Satz 2 ATAD im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung eine offenkundig auf der Rechtssache *Cadbury Schweppes* basierende Entlastungsmöglichkeit vor, fordert aber den Nachweis einer „wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ wohingegen der EuGH - aus den Grundfreiheiten abgeleitet - von einer „wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ gesprochen hatte⁴⁹. Auch auf das Verständnis des Mindestschutzkonzepts hat eine primärrechtskonforme Auslegung Einfluss (s. oben 11.2.).

41 Z.B. in Frankreich, Ungarn, Italien und Luxemburg, vgl. für eine Übersicht *Jacobs* (FN 39), S. 147.

42 *Jacobs* (FN 39), S. 147 m.w.N.

43 Anordnung der Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrages durch das sog. BEPS-UmsG v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000; entgegen BFH v. 11.3.2015 - I R 10/14, BStBl. II 2015, 1049.

44 Zutreffend, allerdings ohne insofern die Bedeutung des Mindestschutzkonzepts zu thematisieren, *Rieck*, IStR 2017, 399 (401).

45 *Kahlenberg/Prusko*, IStR 2017, 304 (309).

46 *Schönfeld*, IStR 2017 (im Erscheinen) unter 7.

47 *de Graaf/Visser*, EC Tax Review 2016, 199 (206); *Dettmeier et al.*, NWB 2016, 3082 (3089).

48 EuGH v. 18.9.2003 - Rs. C-168/01, *Bosal*, EuGHE 2003, 1-9409, Rz. 26; *Englisch*, in: *Tipke/Lang* (FN 27), § 4 Rz. 8.

49 EuGH v. 12.9.2006 - Rs. C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EuGHE 2006, 1-7995, Rz. 55; s. hierzu *Schönfeld*, in: 68. Steuerrechtliche Jahrestagung Unternehmen 2017 (Arbeitsbuch), S. 39; *Schönfeld*, IStR 2017 (im Erscheinen) unter 5.3.

Darüber hinaus ist die ATAD, dort wo die Grenzen der Auslegung erreicht sind, selbst am Primärrecht zu messen⁵⁰ und entzieht nationale Regeln auch dann nicht der primärrechtlichen Überprüfung, wenn sie innerhalb der Mindeststandards liegen. Zwar geht der Richtlinienggeber in Erwägungsgrund 2 davon aus, die ATAD biete die Gewähr, dass auf ihrer Grundlage ergangene Maßnahmen mit dem Unionsrecht in Einklang stehen. Steuerpflichtige sind aber nicht gehindert, sich gegenüber der ATAD auf die Grundfreiheiten zu berufen. Nicht nur die Mitgliedstaaten, sondern auch die Organe der EU sind an die Grundfreiheiten gebunden (Art. 13 Abs. 2 Satz 1 EUV).⁵¹ Angreifbar ist die ATAD überdies hinsichtlich der Tragfähigkeit der Rechtsgrundlage des Art. 115 AEUV⁵².

Geltend gemacht werden könnte die Primärrechtswidrigkeit sowohl im Vorabentscheidungsverfahren gem. Art. 267 AEUV auf Vorlage eines Gerichts als auch im Wege der Nichtigkeitsklage nach Art. 263 AEUV⁵³, die allerdings gegen EU-Rechtssetzungsakte nicht von natürlichen oder juristischen Personen erhoben werden kann, sondern nur von den Mitgliedstaaten oder von Europäischem Parlament, Rat oder Kommission (Art. 263 Abs. 2, 4 AEUV).

Freilich stellt sich dem EuGH bei primärrechtlicher Überprüfung von Richtlinienrecht das Problem des Umgangs mit der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit des Gemeinschaftsgesetzgebers⁵⁴. In ähnlicher Weise wie das BVerfG sich bei der Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen zurücknimmt, ist auch der EuGH durch das gemeinschaftsrechtliche Prinzip der Gewaltenteilung⁵⁵ zu Zurückhaltung verpflichtet. Die Wertungen des Gemeinschaftsgesetzgebers sollen nicht durch die der Luxemburger Richter ersetzt werden. Diese Zurückhaltung hat im Bereich des Europarechts noch mehr Berechtigung als im Verfassungsrecht, weil die Europäische Union durch einen dynamischen Integrationsprozess (Art. 1 Abs. 2 AEUV) gekennzeichnet ist⁵⁶, dessen Geschwindigkeit und Ausmaß in erster Linie politisch durch die Mitgliedstaaten bestimmt wird. Deshalb muss insb. einstimmig erlassenen Rechtsakten, die von allen Mitgliedstaaten getragen werden, Konkretisierungsfunktion beigemessen werden. Hierin mag der Grund liegen, warum Urteile, in denen Sekundärrecht einer Überprüfung am Maßstab der Grundfreiheiten unterzogen wird, eine Ausnahme darstellen⁵⁷.

Deshalb ist nicht damit zu rechnen, dass der Gerichtshof etwa in Bereichen wie der Unterkapitalisierung oder Entstrickung die Entwicklung der eigenen, aus dem Primärrecht abgeleiteten Dogmatik fortsetzen wird. Dieser Weg ist im Fall der Gesellschafterfremdfinanzierung schon deshalb verbaut, weil Art. 4 ATAD, indem er die Einführung einer Zinsschranke unterschiedslos für In- und Auslandssachverhalte vorschreibt, jede Möglichkeit nimmt, die in der Rechtsache *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*⁵⁸ in den Blick genommene Rechtfertigung einer Anwendung nur in grenzüberschreitenden Sachverhalten weiterzuentwickeln⁵⁹. Andererseits ist *Axel Cordewener* beizupflichten, dass die Mitgliedstaaten das Instrument der Richtlinie nicht nutzen können, um in offenen Widerspruch zu den insb. in der Rechtssache *Cadbury Scheppees* aus den Grundfreiheiten abgeleiteten Grenzen der Missbrauchsgesetzgebung zu treten⁶⁰. Außer Kraft setzen können Sekundärrechtsakte das Primärrecht nicht.

IV. ATAD und Grundrechte

1. Prüfungsmaßstab für die durch die ATAD vorgeschriebenen Grundrechtseingriffe

Eine folgenreiche Konsequenz des Übergangs von EU-Richtlinien mit potentiell entlastendem Inhalt zu verbindlichen Vorgaben für die Schaffung von Eingriffstatbeständen durch die Mitgliedstaaten betrifft die Frage nach dem Grundrechtsschutz gegenüber hierauf gestützten staatlichen Eingriffsakten⁶¹. Wird sich der Bürger zukünftig gegenüber nationalen Regelungen, die in Umsetzung der ATAD ergehen bzw. deren Vorgaben bereits entsprechen, noch auf deutsche Grundrechte berufen können oder ist dem BVerfG die Entscheidungshoheit insoweit entzogen? Bereits im Vorfeld ist diese Frage im Hinblick auf das seit 2015 beim BVerfG anhängige Vorlageverfahren des I. Senats des BFH zur Zinsschranke (Streitjahre 2008/09)⁶² unter dem Stichwort der Vorwirkung von *Moritz Glahe* und *Wolfgang Mitschke* kontrovers diskutiert worden⁶³.

Der Frage nach der Ebene des Grundrechtsschutzes kommt umso mehr Gewicht zu, als auf Unionsebene

50 Vgl. EuGH v. 27.1.1994 - Rs. C-98/91, *Herbrink*, Slg. 1994, I-00223, Rz. 9; v. 21.3.1991 - Rs. C-314/89, *Rauh*, Slg. 1991, I-01647 Rz. 17; *Fehling*, in: Schaumburg/Englisch (FN 10), Rz. 23.43.

51 *Pieper*, in: Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, B. I. Rechtsquellen Rz. 129; *Classen*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 114 AEUV Rz. 179 (Aug. 2012); *Schroeder*, in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 34 AEUV Rz. 29; *Müller-Graff*, in: Streinz (FN 51), Art. 56 AEUV Rz. 62; *Sedlaczek/Züger*, in: Streinz (FN 51), Art. 63 AEUV Rz. 14; *Dettmeier et al.*, NWB 2016, 3082 (3091).

52 *de Graaf/Visser*, EC Tax Review 2016, 199 (202 ff.); siehe auch unten VI.3.b)bb).

53 *Fehling*, in: Schaumburg/Englisch (FN 10), Rz. 23.51 ff.

54 *Cordewener*, EC Tax Review 2017, 60 (65).

55 EuGH v. 18.4.2013 - Rs. C-413/11, *Germanwings*, Rz. 16;

Hatje, in: Schwarze, EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012, Art. 13 EUV Rz. 31 ff.

56 *Zitscher*, RabelsZ 69 (1996), 648 (649); *Bungenberg*, EuR 2000, 879 (880).

57 *Teichmann*, in: FS Scheuing, 2011, S. 735 (744 ff.).

58 EuGH v. 13.3.2007 - Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, EuGHE 2007, I-2107, Rz. 92, 102.

59 Zu den aktuellen Vorgaben des EuGH etwa *Kühbacher*, ÖStZ 2017, 169 ff.

60 *Cordewener*, EC Tax Review 2017, 60 (65).

61 *Dettmeier et al.*, NWB 2016, 3082 (3089); *Kofler*, in: Schön/Heber (FN 7), S. 1 (21): Schaffung „verfassungsrechtlich problematischer Besteuerungsansprüche“.

62 BFH v. 14.10.2015 - I R 20/15, BFHE 252, 44.

63 *Mitschke*, FR 2016, 412 ff.; Replik *Glahe*, FR 2016, 829 ff.; Duplik *Mitschke*, FR 2016, 834 ff.

bisher ein steuerverfassungsrechtliches Vakuum besteht⁶⁴. Es gibt schlicht keine Judikatur, die die Unionsgrundrechte steuerverfassungsrechtlich erschließt. Nur zum Rechtsstaatsprinzip gibt es erste Ansätze⁶⁵, wobei es sich hierbei nicht um genuin steuerverfassungsrechtliche Fragen handelt.

Die bisher defizitäre Entwicklung eines europäischen Grundrechtsschutzes auf dem Gebiet des Steuerrechts ändert jedoch nichts daran, dass nach den Grundsätzen der *Solange* /1-Rechtsprechung⁶⁶ nationale Vorschriften, die in Umsetzung der ATAD ergangen sind, der Kompetenz des BVerfG entzogen sind, denn auf EU-Ebene stehen äquivalente Grundrechte, namentlich der allgemeine Gleichheitssatz⁶⁷, zur Verfügung. Expliziter steuerverfassungsrechtlicher Gewährleistungen, wie sie noch in der Weimarer Reichsverfassung vorgesehen waren und in manchen europäischen Verfassungen enthalten sind⁶⁸, bedarf es hierzu nicht⁶⁹; das belegt die Art. 3 GG-Judikatur des BVerfG.

Zwar betont das BVerfG in *Solange II*, dass die Grundrechtsgewährleistung gerade auch durch die Rechtsprechung des EuGH verwirklicht werden müsse⁷⁰, es kann also nicht ausreichen, dass die Grundrechte lediglich auf dem Papier stehen, lässt es dann aber doch ausreichen, dass ein vergleichbarer Grundrechtskatalog kodifiziert ist⁷¹. Gerade damit sich aus diesem ein europäisches Steuerverfassungsrecht entwickeln kann, bedarf es der Zuständigkeit des EuGH.

Damit bewirkt die ATAD eine Kompetenzverschiebung zugunsten des EuGH unzweifelhaft zum Ablauf der Umsetzungsfrist am 31.12.2018⁷². Eine Vorwirkung auf bereits anhängige Verfahren, die in der Vergangenheit liegende Sachverhalte betreffen, ist demgegenüber abzulehnen. Zur Überprüfung eines vor Inkrafttreten der ATAD am 8.8.2016 verwirklichten Sachverhalts wäre der EuGH gar nicht zuständig⁷³. Hieraus folgt m.E. auch, dass das BVerfG auch nach Inkrafttreten der ATAD bis zum Ablauf der Umsetzungsfrist noch zuständig bleibt⁷⁴. Dies muss jedenfalls für bestehendes nationales Recht gelten, mag es den Vorgaben der ATAD auch „zufällig“ bereits entsprechen⁷⁵.

Dass dies rein theoretisch dazu führen könnte, dass das BVerfG eine Vorschrift für verfassungswidrig erkennt, die kurz darauf aus europarechtlichen Gründen wieder eingeführt werden müsste⁷⁶, mag auf den ersten Blick irritieren⁷⁷, wäre aber für die Entwicklung eines europäischen Steuerverfassungsrechts überaus hilfreich. Denn eine solche Norm müsste in einem Folgevorgang dem EuGH zur nochmaligen Beantwortung der verfassungsrechtlichen Frage, nunmehr gemessen an den europäischen Grundrechten, vorgelegt werden. Der EuGH würde sich dann wohl auch mit der Rechtsprechung des BVerfG befassen, schließlich bezieht sich der EuGH bei der Ausfüllung europäischer Grundrechte auf die Verfassungstradition der Mitgliedstaaten⁷⁸.

64 *Englisch*, in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 39 (84): Entwicklung in den Anfängen; auch in anderen Bereichen wird Verbesserungspotential hinsichtlich des europäischen Grundrechtsschutzes gesehen, vgl. *Schroeder*, EuZW 2011, 462 (463). M. Lang, Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht 2015, 119 (141 ff.) begrüßt dagegen die Zurückhaltung des EuGH, da er im Unionsrecht insb. keine Grundlage für die Entwicklung eines Gebots gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sieht.

65 EuGH v. 26.2.2013 - Rs. C-617/10, *Ackerberg Fransson*, EWS 2013, 99, Rz. 34 u. 37.

66 BVerfG v. 22.10.1986 - 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339.

67 Vgl. EuGH v. 2.9.2010 - Rs. C-453/08, *Karanikolas* u.a., Slg. 2010 I-7895, Rz. 52; v. 17.10.1995 - Rs. C-44/94, *The Queen* u.a., Slg. 1995 I-3115, Rz. 46; v. 22.10.1992 - Rs. C-85/90, *Dowling*, Slg. 1992, I-5305, Rz. 21; v. 17.5.1988 - Rs. 84/87, *Erpelding*, Slg. 1988, 2647, Rz. 29. Der Grundrechtscharakter des allgemeinen Gleichheitssatzes wird in der Literatur überwiegend bejaht, s. dazu *Staebe*, Rechtsschutz bei gemeinschaftswidrigen Beihilfen vor europäischen und deutschen Gerichten, Diss. 2001, 5.91 m.w.N.

68 So in Frankreich, Griechenland, Italien und Spanien, s. dazu *Tipke*, in: FS Vogel, 2000, 561 (567); Für die Weimarer Reichsverfassung Art. 134 WRV.

69 *Englisch*, in: Brokelind, Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, 2014, S. 439 (442).

70 BVerfG v. 22.10.1986 - 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (2. Leitsatz).

71 BVerfG v. 22.10.1986 - 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (2. Leitsatz), Rz. 100; ähnlich BVerfG v. 7.6.2000 - 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147 (2. Leitsatz): Zuständigkeit des BVerfG nur, wenn nachgewiesen ist, dass ein vergleichbarer Grundrechtsschutz „generell“ nicht besteht. S. dazu *Scholz*, in: Maunz/Dürig, Art. 23 Rz. 82 ff. (Okt. 2009); *Bleckmann*, Nationale Grundrechte im Anwendungsbereich des Rechts der Europäischen Union, Diss. 2011,

S. 157 f.; *Funk-Rüffert*, Kooperation von Europäischem Gerichtshof und BVerfG im Bereich des Grundrechtsschutzes, Diss. 1999, S. 86 ff.

72 Mit *Glahe*, FR 2016, 829 (833), ist davon auszugehen, dass die ATAD vor ihrem Inkrafttreten verwirklichte Sachverhalte nicht berührt, so dass auch das anhängige Verfahren beim BVerfG nicht berührt wird.

73 Dass im Fall der konkreten Vorlage des I. Senats des BFH (Az. I R 20/15) Verfahrensgegenstand die Rückausnahmen des § 8a Abs. 2 und 3 KStG sind, lässt den Kompetenzkonflikt allerdings nicht per se entfallen. Zwar haben diese in Art. 4 ATAD keine Entsprechung, die verfassungsrechtliche Würdigung dieser Vorschriften baut aber auf der Einordnung der Grundnorm des § 4h EStG - bzw. ihrer nunmehr in Art. 4 ATAD geschaffenen Entsprechung - auf.

74 Gegen eine Vorlagepflicht bis zum Ablauf der Umsetzungsfrist auch BFH v. 28.3.2000 - VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227 (230).

75 Die Mangold-Entscheidung (EuGH v. 22.11.2005 - Rs. C-144/04, *Mangold*, Slg. 2005, I-9981, Rz. 72 ff.) ist daher von vornherein nicht einschlägig, da es dort um die Zulässigkeit eines Gesetzes ging, das erst während der Umsetzungsfrist der Richtlinie erlassen worden war.

76 Eine Möglichkeit der autonomen verfassungskonformen Umsetzung der Richtlinie (so *Haug*, DStZ 2016, 446 [450]) besteht im Zweifel nicht. Der Konflikt zwischen der im Hinblick auf Art. 4 Abs. 3 EUV für den nationalen Gesetzgeber verbindlichen Richtlinienvorgabe und Grundrechten ist auf europarechtlicher Ebene zu lösen, solange es sich nicht um einen „ausbrechenden“ Rechtsakt handelt (hierzu unten FN 80).

77 *Gutmann* et al., European Taxation 2017, 2 (5).

78 Ausdrücklich in Bezug genommen in Art. 6 Abs. 3 EUV; Art. 52 Abs. 4 EU-GRCharta; EuGH v. 17.12.1970 - Rs. 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, Slg. 1970, 1125, Rz. 4; v. 11.7.1989 - Rs. C-265/87, *Schröder*, Slg. 1989, 2237, Rz. 14; *Englisch*, in Schön/Beck (FN 64), S. 39 (43).

2. Verfassungsrechtliche Bewertung einer auf die Körperschaftsteuer beschränkten Umsetzung?

Darüber hinaus stellt sich die Frage nach grundgesetzlichen Vorgaben für die Umsetzung des auf die Körperschaftsteuer beschränkten Harmonisierungsauftrags der ATAD. Die Prüfung, ob es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, diese isoliert nur für Zwecke der Körperschaftsteuer umzusetzen oder ob eine einheitliche Umsetzung auch für Personenunternehmen geboten ist, würde weiterhin der Kontrolle des BVerfG unterliegen, da die ATAD hierzu keine (zwingenden) Vorgaben enthält.

Einige der Vorschriften, wie etwa die Regeln über die Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 und 8 ATAD) sind per se nur auf Körperschaften zugeschnitten. Dagegen ist die Wegzugsbesteuerung (Art. 5 ATAD) oder die allgemeine Missbrauchsvorschrift (Art. 6 ATAD) bisher nicht rechtsformspezifisch ausgestaltet. Eine Differenzierung wäre in diesen Bereichen verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen, da die Vorschriften nicht an strukturelle Unterschiede zwischen Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen anknüpfen, so dass es nicht darauf ankommt, ob die Rechtsprechung des BVerfG⁷⁹ überzeugen kann, wonach eine Ungleichbehandlung dann nicht zu beanstanden ist, wenn sie der vermögensrechtlichen Trennung zwischen Gesellschafts- und Anteilseignerebene Rechnung trägt. Hier geht es nicht um die streitige Existenz eines verfassungsrechtlichen Gebots der Rechtsformneutralität. Dass die ATAD nur die Körperschaftsteuer adressiert, lässt die Vergleichbarkeit von Personenunternehmen und Körperschaften nicht entfallen. Allenfalls auf der Rechtfertigungsebene ließe sich diskutieren, ob die europarechtliche Bindung einschneidendere Normen gegenüber Kapitalgesellschaften rechtfertigen kann. Grundsätzlich ist aber davon auszugehen, dass der Gesetzgeber zu einer gleichheitssatzkonformen Umsetzung verpflichtet ist, solange es sich nicht um ihrerseits verfassungsrechtlich zweifelhafte Normen handelt⁸⁰.

V. ATAD und Vorlagepflicht (Kontrolle durch den EuGH)

1. Auswirkungen des Mindestschutzkonzepts auf die Vorlagepflicht

Nicht nur bzgl. der Definition der verfassungsrechtlichen Grenzen, sondern auch bzgl. der Auslegung der durch die ATAD vorgegebenen Normen kommt es zu einer Kompetenzverschiebung zugunsten des EuGH. Dabei ist zwischen Richtlinienüberschreitungen und

Richtlinienüberschreitungen bzw. konzeptionellen Abweichungen zu differenzieren.

Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen kommt der ATAD infolge des Mindestschutzkonzepts auf den ersten Blick nicht zu. Dies ist nur dann anders zu beurteilen, wenn man, wie hier vertreten (II.2.), Art. 3 ATAD dahingehend einschränkend auslegt, dass zum einen konzeptionelle Abweichungen (Bsp. Hinzurechnungsbesteuerung) verboten sind, zum anderen verschärfende Abweichungen zumindest dort unzulässig sind, wo es nicht um Missbrauchsvermeidung, sondern um die Kohärenz der mitgliedstaatlichen Steuersysteme geht (Bsp. Wegzugsbesteuerung). In diesem Fall wäre eine Vorlage im Hinblick auf die Richtlinienkonformität⁸¹ auch dann geboten, wenn nationale Vorschriften über die ATAD hinausgehen. Folgt man dieser einschränkenden Auslegung von Art. 3 ATAD nicht, wäre im Fall überschießender Nonnen ein Vorabentscheidungsersuchen nur im Hinblick auf die Grundfreiheiten möglich.

Problematisch ist, wie sich das Mindestschutzkonzept auf die Vorlagepflicht bei Auslegungsproblemen von solchen nationalen Vorschriften auswirkt, deren Wortlaut den Richtlinienvorgaben entspricht.

Sieht man das Ziel der ATAD weniger in einer Vereinheitlichung der Rechtsvorschriften als vielmehr in einer Begrenzung unfairen Steuerwettbewerbs durch absichtliche Schlupflöcher, dann wirkt sich dies auch auf die Kontrolldichte durch den EuGH aus. Einerseits hat die Kommission mit der ATAD ein Instrument an der Hand, das ihr — das Beihilferecht flankierend — ermöglicht, die Mitgliedstaaten mit Hilfe von Vertragsverletzungsverfahren⁸² von unfairen Praktiken abzuhalten. Andererseits werden sich die hierzu erlassenen Normen, insb. wenn sie wie Art. 6 ATAD große Wertungsspielräume enthalten, nur dann steuerwettbewerbshemmend auswirken, wenn sie konsequent im Sinne dieses Ziels angewendet werden. Zweifel bzgl. der Zulässigkeit einer einschränkenden begünstigenden Interpretation der in Umsetzung der ATAD erlassenen Vorschriften zwingen zur Vorlage.

Richtigerweise kann die Vorlagepflicht in Bezug auf die richtlinienkonforme Auslegung nationaler Vorschriften aber nicht in eine Richtung begrenzt werden. Zwar ließe sich vertreten, dass eine verschärfende Auslegung einer die ATAD umsetzenden nationalen Vorschrift stets zulässig ist, weil die ATAD nur nach unten, aber nicht nach oben begrenzend wirkt. Das ebenfalls mit der ATAD verfolgte Ziel, der Schaffung von Rechtssicherheit würde in diesem Fall aber komplett negiert. Jedenfalls dort, wo Mitgliedstaaten er-

79 BVerfG v. 21.6.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (199); v. 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (248); v. 29.3.2017 - 2 BvL 6/11, DStR 2017, 1094 (1101).

80 Von der europarechtlichen Umsetzungspflicht in Bezug auf die Körperschaftsteuer würde der nationale Gesetzgeber demgegenüber, auch bei verfassungsrechtlich zweifelhaften Vorschriften, nur durch die äußersten Grenzen des *ultra vires*-Verbots entbunden, vgl. BVerfG v. 15.12.2015 - 2 133/12 2735/14, BVerfGE 140, 317 (336 f.). Die Nichtdurchführung einer Richtlinie kommt nur dann in Betracht, wenn „der fragliche Rechtsakt mit besonders schweren und offensichtlichen Fehlern behaftet wäre, so

dass er als inexistenter Rechtsakt qualifiziert werden könnte“, s. dazu EuGH v. 11.10.2016 - Rs. C-601/14, *Italienische Republik/Kommission*, ABI. EU 2016, Nr. C 462, 2, Rz. 33; v. 29.7.2010 - Rs. C-189/09, *Kommission/Österreich*, Sig. 2010, 1-99, Rz. 16; v. 5.3.2015 - Rs. C-502/13, *Kommission/Luxemburg*, UR 2015, 308, Rz. 56.

81 Zu unterscheiden von einer Vorlage im Hinblick auf die ohnehin zweifelhafte Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten, hierzu *Rolf*, IStR 2009, 152 ff.

82 *Dettmeier et al.*, NWB 2016, 3082 (3089), scheinen davon auszugehen, dass nur Vertragsverletzungsverfahren in Betracht kommen.

kennbar in Umsetzung des ATAD-Mindeststandards gehandelt haben, muss der EuGH in die Lage versetzt werden, den Richtlinieninhalt aus sich selbst heraus zu entwickeln, zumal die ATAD in jedem Fall im Lichte des Primärrechts auszulegen ist (s. oben III.), schon dies kann einer verschärfenden Auslegung durch nationale Gerichte entgegenstehen.

2. Auswirkungen der sachlichen Begrenzung der ATAD auf die Vorlagepflicht

Auch der sachlich auf die Körperschaftsteuer beschränkte Anwendungsbereich der ATAD wirft Fragen bzgl. der Reichweite der Vorlagepflicht auf, soweit die Umsetzung durch allgemein anwendbare Vorschriften erfolgt. Würde die Vorlagepflicht in diesem Fall auf die die Körperschaftsteuer beschränkt, käme es über kurz oder lang zu einer gespaltenen Rechtsentwicklung, trotz einheitlichen Wortlauts. In gleicher Weise stellt sich die Frage, ob eine Vorlagepflicht nur in grenzüberschreitenden Sachverhalten besteht, wobei die Besonderheit der ATAD darin liegt, dass einige der Vorschriften — insb. Art. 4 und 6 ATAD — von vornherein nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte begrenzt sind⁸³.

Diese Fragestellungen sind nicht neu, sondern zum Beispiel bekannt von der Umsetzung der 4. Bilanzrichtlinie, die in § 238 ff. HGB rechtsformneutral auch für nicht vom Anwendungsbereich der Richtlinie erfasste Personenunternehmen umgesetzt wurde⁸⁴, oder von dem Streit um die einheitliche oder gespaltenen Auslegung des Teilbetriebsbegriff des Umwandlungssteuerrechts⁸⁵.

Zu unterscheiden ist dabei zwischen der Vorlagepflicht der mitgliedstaatlichen Gerichte einerseits und der Zuständigkeit des EuGH im Fall einer Vorlage andererseits, denn der EuGH überlässt die Beurteilung der Erforderlichkeit einer Vorlage mit der äußersten Grenze der Zweckentfremdung des Vorabentscheidungsverfahrens der Verantwortlichkeit der mitgliedstaatlichen Gerichte⁸⁶.

Eine Erstreckung der zur Umsetzung der Richtlinie erlassenen Normen auf sachlich nicht von ihrem Anwendungsbereich erfasste Bereiche führt grundsätzlich nicht zu einer Bindung der nationalen Gerichte an die Richtlinie oder die Rechtsprechung des EuGH. Es handelt sich insoweit nur um *ein* Auslegungskriterium,

das jedoch keinen absoluten Vorrang vor anderen Auslegungsmethoden hat⁸⁷. Der EuGH hat gern. Art. 13 Abs. 2 Satz 1 und 19 EUV keine Rechtsprechungskompetenz bzgl. des nationalen Rechts. Im Fall der überschießenden Umsetzung ist eine Vorlage gern. Art. 267 AUEV jedoch zulässig, soweit der nationale Gesetzgeber im Unionsrecht getroffene Regelungen (freiwillig) für nicht von der Richtlinie abgedeckte Bereiche übernimmt.⁸⁸

So hat der EuGH in der Rechtssache *Leur-Bloem* seine Zuständigkeit auch bzgl. der Anwendung der Fusionsrichtlinie auf rein innerstaatliche Sachverhalte unter Berufung auf die *Dzodzi*-Rechtsprechung⁸⁹ bejaht⁹⁰, dies gilt jedenfalls dann, wenn der Mitgliedstaat die Umsetzung nicht explizit auf grenzüberschreitende Sachverhalte begrenzt⁹¹. Hat ein Mitgliedstaat bei der Umsetzung einer Richtlinienbestimmung beschlossen, rein innerstaatliche Sachverhalte und Sachverhalte, die unter die Richtlinie fallen, gleichzubehandeln, und hat er in diesem Sinne seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften umfassend an Gemeinschaftsrecht angepasst, ist der Gerichtshof — bei Vorlage durch ein mitgliedstaatliches Gericht — auch in diesem Fall für die Auslegung der Richtlinie zuständig. Eine gesplattene Auslegung, die eine Benachteiligung reiner Inlands-sachverhalte und ggfs. Wettbewerbsverzerrungen zur Folge hätte, läuft den Zielen der Europäischen Union zuwider. Dasselbe muss auch bei überschießender Umsetzung bzgl. des sachlichen Anwendungsbereichs gelten⁹². Anders ist dies nur dann zu beurteilen, wenn eine richtlinienkonforme Auslegung dem Wortlaut und Willen des historischen Gesetzgebers widerspricht⁹³. Nicht klar ist, wie der Wille des Gesetzgebers dann zu ermitteln ist, wenn er keine Anpassung vornimmt, weil das nationale Recht den Vorgaben der ATAD bereits entspricht, wie im Fall der Zinsschranke, aber über die Richtlinienvorgaben hinausgeht. Als der deutsche Gesetzgeber 2008 § 4h EStG auch mit Geltung für die Einkommensteuer eingeführt hat, konnte er noch gar keinen Willen bzgl. einer Erstreckung der ATAD auf nicht von ihr umfasste Bereiche bilden. Da aber auch hier nicht davon auszugehen ist, dass der deutsche Gesetzgeber eine gesplattene Auslegung der Tatbestände des § 4h EStG anstrebt, je nachdem ob sich das Ergebnis in der Körperschaft- oder in der Einkommensteuer auswirkt, ist auch hier von einer Zuständigkeit des EuGH auszugehen.

83 Gutmann et al., European Taxation 2017, 2.

84 Vgl. dazu Meilicke, BB 1999, 890 (892 f.); Goerdeler, Auswirkungen des Bilanzrichtlinien-Gesetzes auf Personengesellschaften, insb. auf deren Gesellschaftsvertrag, in: FS Fleck, 1988, S. 53.

85 Zur Diskussion der Auslegungsfrage s. Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 7. Aufl. 2016, § 20 UmwStG Rz. 80.

86 EuGH v. 18.10.1990 — Rs. C-297/88 u.a., *Dzodzi*, Slg. 1990, I-3763, Rz. 33 f.; v. 8.11.1990 — Rs. C-231/89, *Gmurzynska-Bscher*, Slg. 1990-I-4003, Rz. 18 f.

87 Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (FN 51), Art. 288 AEUV Rz. 131. Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 288 AEUV Rz. 83 m.w.N., Kuhn, EuR 2015, 216 (235).

88 Ehrlicke, in: Streinz (FN 51), Art. 267 AEUV Rz. 14; insb. EuGH v. 18.10.1990 — Rs. C-297/88 u.a., *Dzodzi*, Slg. 1990, I-3763, Rz. 37 ff.

89 EuGH v. 18.10.1990 — Rs. C-297/88 u.a., *Dzodzi*, Slg. 1990, I-3763, Rz. 33 f.

90 EuGH v. 17.7.1997 — Rs. C-28/95, *Leur Bloem*, EuGHE 1997, I-4161, Rz. 27 ff.

91 Zur Zulässigkeit einer überschießenden Umsetzung s. nur Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (FN 51), Art. 288 AEUV Rz. 131.

92 BGH v. 9.4.2002 — XI ZR 91/99, BGHZ 150, 248, Rz. 34 f.; a.A. BFH v. 28.3.2000 — VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227, Rz. 30 für die Anwendung von § 238 ff. HGB auf Personengesellschaften.

93 Entgegenstehender Wille des historischen Gesetzgebers, vgl. BGH v. 17.10.2012 — VIII ZR 226/11, EuZW 2013, 157 (159), Rz. 22 mit lesenswerter Anm. von Fornasier. S. zur Umsetzung des BilRiG ausdrücklich ohne Wirkung für die Steuerbilanz Henrichs, in: Tipke/Lang (FN 27), § 9 Rz. 95.

Freilich ist der EuGH in jedem Fall streng auf die Auslegung europäischen Rechts, hier der ATAD, beschränkt. Das nicht harmonisierte nationale Recht liegt nicht in seiner Entscheidungskompetenz,⁹⁴ mag es auch unmittelbar in die Anwendung harmonisierter Vorschriften hineinspielen. Diese Abschichtung dürfte vor allem im Bereich von Art. 6 ATAD eine große Rolle spielen. Außerhalb der von der ATAD geregelten Gegenstände wird der Gerichtshof im Zweifel nicht zu abschließenden Aussagen bzgl. der Verwirklichung des allgemeinen Missbrauchstatbestandes kommen, da seine Anwendung denklogisch von der umgangenen Norm des jeweiligen nationalen Rechts („Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts“, Art. 6 Abs. 1 Satz 1 ATAD) abhängt; hierzu sogleich VI.1.

VI. Art. 6 ATAD: Harmonisierung des allgemeinen Missbrauchstatbestandes

1. Sonderprobleme einer Harmonisierung von § 42 AO

Damit ist zugleich eines der Kernprobleme der im Folgenden näher zu beleuchtenden Harmonisierung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift angesprochen. Generalklauseln wie § 42 AO leben aus dem Dictum der an Einzelfällen entwickelten Rechtsprechung⁹⁵. Erst durch Fallgruppenentwicklung wird ihre Anwendung vorhersehbar. Damit ist einerseits klar, dass die durch die ATAD begründete Pflicht zur europaweiten Einführung einer derartigen Generalklausel als solche noch nicht zu einer Rechtsvereinheitlichung führen wird⁹⁶, und andererseits wird die Bedeutung der genauen Definition der Entscheidungskompetenzen des EuGH in diesem Bereich deutlich.

Zunächst wird sich dem deutschen Gesetzgeber allerdings die Frage stellen, ob überhaupt Maßnahmen zur Umsetzung von Art. 6 ATAD erforderlich sind oder ob § 42 AO in seiner aktuellen Fassung den europarechtlichen Vorgaben bereits vollumfänglich entspricht. Dann aber ist zu entscheiden, ob § 42 AO zukünftig einheitlich europarechtskonform ausgelegt werden soll, d.h. sowohl in rein innerstaatlichen Gestaltungen als auch in Bezug auf Drittstaaten sowie in Gestaltungen, die andere Steuerarten als die Körperschaftsteuer betreffen. Dass sich die ATAD mit Art. 6 der Richtlinie in eine Harmonisierung allgemeiner Gesetzesanwendungsmethodik vorwagt, die sich nicht isoliert auf einzelne Steuergesetze oder Fallkonstellationen begrenzen lässt, verschärft die zum Teil bereits angesprochenen Probleme des Geltungsbereichs der ATAD. Diesen lässt sich auch nicht abhelfen, indem der Gesetzgeber dem Körperschaftsteuergesetz eine eigene, Art. 6 ATAD genau entsprechende allgemeine Missbrauchsregelung voranstellt, weil

sich eine isolierte Missbrauchsdogmatik nur für die Körperschaftsteuer gleichheitsrechtlich nicht rechtfertigen lässt (s. oben IV.2.).

2. Zweck der Aufnahme eines allgemeinen Missbrauchstatbestandes in die ATAD

Eine zentrale Schwierigkeit bei der Entscheidung dieser Fragen liegt in den unklaren Zwecken der ATAD in Bezug auf die Harmonisierung der allgemeinen Missbrauchsbekämpfung.

Die Erwägungsgründe⁹⁷ weisen Art. 6 ATAD Lückenschließungsfunktion gerade *außerhalb* besonderer Missbrauchsvorschriften zu. Mehr einleuchten würde es, wenn Art. 6 ATAD die speziellen Missbrauchstatbestände der Richtlinie flankieren würde, um deren Umgehung zu verhindern. Art. 6 ATAD könnte die anderen in der ATAD enthaltenen Missbrauchstatbestände umgehungsfest machen. Erwägungsgründe und Wortlaut sprechen indes gegen einen derart begrenzten Anwendungsbereich. Der Richtliniengeber sieht die Funktion von Art. 6 ATAD gerade darin, Lücken dort zu schließen, wo missbräuchliche Steuerpraktiken auftreten, gegen die noch keine besonderen Vorschriften bestehen, die also gerade außerhalb des Regelungsbereichs der ATAD liegen; zur Konkurrenz zu spezialgesetzlichen Missbrauchsnormen auch unten VI.3.b.(3).

Demnach muss davon ausgegangen werden, dass Art. 6 ATAD ganz allgemein den Aufgriff missbräuchlicher Gestaltungen ermöglichen soll. Dies führt zu einer Verzahnung mit dem gesamten nationalen, nicht harmonisierten Körperschaftsteuerrecht der Mitgliedstaaten. Denn wie § 42 AO ist auch Art. 6 ATAD eine Blankettnorm, deren Inhalt sich erst im Zusammenhang mit den Normen entfaltet, die umgangen werden sollen⁹⁸. Wann eine Gestaltung unangemessen ist, und wann es sich lediglich um die „steuereffizienteste Struktur“⁹⁹, handelt, die weiterhin nicht sanktioniert werden soll, lässt sich Art. 6 ATAD nicht unmittelbar entnehmen, was nicht weiter verwundert, weil sich eben diese Grenzziehung nur aus dem jeweils umgangenen Tatbestand des nationalen Rechts gewinnen lässt.

Für eine „einheitliche Anwendung“¹⁰⁰ bedarf es genauer Vorgaben durch den EuGH. Als Blankettnormen sind allgemeine Missbrauchstatbestände extrem wertungsoffen und damit auf Konkretisierung durch die Rechtsprechung angewiesen. Dass eine Vorschrift wie § 42 AO ganz unterschiedlich gehandhabt werden kann, lässt sich an der Rechtsprechung des BFH ebenso wie der jüngeren Gesetzesentwicklung ablesen, die durch den Konflikt zwischen weitem Verständnis der Finanzverwaltung und deutlich engerem Missbrauchsverständnis des BFH gekennzeichnet ist.

94 Gille, IStR 2007, 194 (198).

95 Schön, DStJG 33 (2010), 29 (58).

96 Zweifelnd bzgl. der Vereinheitlichungswirkung auch *de Graaf/Visser*, EC Tax Review 2016, 199 (204 u. 207).

97 ATAD (FN 1), Erwägungsgrund 11.

98 Fischer, in: HHSp (FN 20), § 42 AO Rz. 62.

99 ATAD (FN 1), Erwägungsgrund 11.

100 ATAD (FN 1), Erwägungsgrund 11, Satz 4.

101 Diese Wechselwirkung zwischen Rspr. und Gesetzgeber lässt sich schon in der Entstehung von § 5 RAO 1919 nachweisen s. Fischer, in: HHSp (FN 20), § 42 AO Rz. 1; zu dem Versuch, die Rspr. durch die ab 1.1.2008 anzuwendende Neufassung von § 42 AO zu beeinflussen s. BT-Drs. 16/7036, 33.

Soll Art. 6 ATAD unfairen Steuerwettbewerb durch laxe allgemeine Missbrauchsabkämpfung unterbinden, wären eine weitreichende Kontrolle der Anwendungspraxis und die Entwicklung einheitlicher Anwendungsmaßstäbe durch den EuGH zwingend. Ob dieses Ziel überhaupt erreichbar ist und von den Kompetenzen des EuGH gedeckt ist, wird im Folgenden noch näher untersucht (VI.4.). Sollte dies verneint werden, dann würde sich die Funktion von Art. 6 ATAD darin erschöpfen, jeden Mitgliedstaat dazu zu verpflichten, einen allgemeinen Missbrauchstatbestand zu kodifizieren. Viele Mitgliedstaaten verfügen bereits über eine solche Norm bzw. wenden allgemeine Rechtsgrundsätze der Steuerumgehung an¹⁰². Art. 6 ATAD hat dann eher Bekenntnisfunktion. Dass sich die Mitgliedstaaten allgemein dem Ziel der Missbrauchsabkämpfung verpflichtet fühlen, wird aber nicht zu einer Vereinheitlichung der Rechtspraxis führen.

3. Welche Handlungspflichten folgen aus Art. 6 ATAD für Deutschland?

a) Umsetzung von Richtlinien

Das Wesen der Richtlinienharmonisierung ist die Eröffnung von Gestaltungsspielräumen zugunsten der mitgliedstaatlichen Gesetzgeber¹⁰³. Diese müssen den Wortlaut der Richtlinien nicht sklavisch übernehmen, wenn das Recht der Richtlinie inhaltlich bereits entspricht. In diesem Fall, bedarf es weder eines Umsetzungsaktes noch eines Hinweises, dass dem Gesetz nun eine Richtlinie zugrunde liegt¹⁰⁴.

Die Beurteilung des gesetzgeberischen Anpassungsbedarfs setzt zunächst eine genaue Analyse des **Inhalts** der europarechtlichen Vorgaben voraus. Bei der ATAD wird der Gesetzgeber besonders peinlich darauf achten müssen, ob nationales und europäisches Recht einander entsprechen, weil bei der Statuierung staatlicher Eingriffstatbestände eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie nicht möglich ist.

Zwar können Eingriffstatbestände richtlinienkonform extensiv auch zu Lasten des Bürgers ausgelegt werden. Zur Erfüllung der europarechtlichen Umsetzungspflicht reicht bei abweichendem Wortlaut des Gesetzes eine richtlinienkonforme Auslegung durch nationale Behörden und Gerichte aus¹⁰⁵. Die rechts-

staatliche Wortlautgrenze ist indes nicht außer Kraft gesetzt¹⁰⁶.

b) Vorgaben des Art. 6 ATAD

aa) Missbrauchskonzept

Um beurteilen zu können, ob § 42 AO und dessen Konkretisierung durch den BFH bereits heute den Vorgaben der ATAD entsprechen, bedarf es einer genauen Analyse des Art. 6 ATAD zugrundeliegenden Missbrauchskonzepts. Problematisch ist, dass die Erwägungsgründe der ATAD hierzu keine Ausführungen enthalten.

Ausführlich begründet war dagegen die Empfehlung der EU-Kommission zur europaweiten Einführung einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift aus dem Jahr 2012. Möglicherweise kann, trotz Abweichungen im Wortlaut, auf die damals zum Ausdruck gebrachten Motive zum Teil zurückgegriffen werden.

2012 hatte die EU-Kommission noch die Aufnahme folgender Klausel in die nationalen Rechtsordnungen empfohlen¹⁰⁷:

„Eine künstliche Vorkehrung oder eine künstliche Reihe von Vorkehrungen, die mit dem wesentlichen Zweck eingeführt wurde, eine Besteuerung zu vermeiden und die zu einem steuerlichen Vorteil führt, bleibt außer Acht. Die nationalen Behörden behandeln solche Vorkehrungen für steuerliche Zwecke entsprechend ihrer wirtschaftlichen Substanz.“¹⁰⁸

Art. 6 ATAD weicht in relevanten Punkten ab, insb. ist der Begriff der „künstlichen Gestaltung“ nicht mehr enthalten¹⁰⁹:

- (1) Liegt unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft, so berücksichtigen die Mitgliedstaaten diese bei der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld nicht. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.
- (2) Für die Zwecke von Absatz 1 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge solcher Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, als sie nicht aus trifti-

102 Überblick s. EATLP International Tax Series, Vol. 15 (im Erscheinen). In diesen Fall würde sich die Frage stellen, ob es überhaupt einer Positivierung im Steuergesetz bedarf. Der Richtlinieninhalt muss nicht notwendigerweise in eine ausdrückliche Gesetzesvorschrift übernommen werden, wenn die Sicherstellung der innerstaatlichen Anwendung der Richtlinie auch durch einen allgemeinen rechtlichen Rahmen aus bestehenden verfassungs- und verwaltungsrechtlichen Grundsätzen sichergestellt werden kann. Dabei muss die tatsächliche vollständige Anwendung durch Behörden gewährleistet sein sowie die sich aus diesen Grundsätzen ergebende Rechtslage, soweit Ansprüche des Einzelnen begründet werden sollen, hinreichend bestimmt und klar sein und die Begünstigten in die Lage versetzt werden, von ihren Rechten Kenntnis zu erlangen und diese ggf. vor nationalen Gerichten geltend zu machen, vgl. *Ruffert*, in: *Calliess/Ruffert* (FN 87), Art. 288 AEUV Rz. 33; *Biervert*, in: *Schwarze, EU-Kommentar*, 3. Aufl. 2012, Art. 288 AEUV Rz. 28;

EuGH v. 23.5.1985 - Rs. 29/84, *Kommission/Deutschland*, Slg. 1985, 1661, Rz. 23.

103 Vgl. 288 Abs. 3 AEUV: Verbindlich hinsichtlich des zu erreichenden Ziels, Freiheit der Mitgliedstaaten bei der Wahl der Form und der Mittel.

104 Allenfalls ließe sich das Erfordernis eines entsprechenden Hinweises aus Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 3 ATAD ableiten, wenn man die dort normierte Hinweispflicht auch auf bestehende Vorschriften erstreckt.

105 *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (FN 51), Art. 288 AEUV Rz. 135.

106 *Englisch*, in: *Tipke/Lang* (FN 27), § 4 Rz. 32.

107 Empfehlung der Kommission v. 6.12.2012 betreffend aggressive Steuerplanung (2012/772/EU), ABI. EU v. 12.12.2012, L 338/43.

108 Empfehlung der Kommission v. 6.12.2012 (FN 107), Tz. 4.2.

109 Entspricht aber genau dem Wortlaut von Art. 58 des GKKB-Vorschlags (FN 36).

gen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.

- (3) Bleiben Gestaltungen oder eine Abfolge solcher Gestaltungen gemäß Absatz 1 unberücksichtigt, so wird die Steuerschuld im Einklang mit nationalem Recht berechnet.

Ungeachtet der Unschärfen der bisherigen Anwendung des Künstlichkeitskriteriums in der Rechtsprechung¹¹⁰, geht der Missbrauchs begriff der ATAD in jedem Fall über den seitens des EuGH entwickelten Rechtfertigungsgrund der „rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Gestaltung“ hinaus¹¹¹, ran dem sich der Vorschlag aus dem Jahr 2012 noch orientiert hat. Der Begriff der Künstlichkeit ist durch unangemessen ersetzt. Für den subjektiven Tatbestand reicht es jetzt auch aus, dass *einer* der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Ähnlich wie in § 42 AO wird die Unangemessenheit vor allem dadurch begründet, dass das Belastungsergebnis dem Normzweck zuwider läuft.

Eine Erläuterung der einzelnen Tatbestandsmerkmale wird in den Erwägungsgründen der ATAD nicht gegeben. Dagegen enthielt die Empfehlung aus dem Jahr 2012 eine Konkretisierung des Begriffs der „künstlichen Vorkehrung“. Vorkehrungen seien künstlich, wenn sie keinen „wirtschaftlichen Gehalt“ haben. Zur Feststellung sei zu prüfen, ob eine oder mehrere der folgenden Situationen vorliege¹¹²:

- a) die rechtlichen Merkmale der einzelnen Schritte, aus denen eine Vorkehrung besteht, stehen nicht im Einklang mit der rechtlichen Substanz der Vorkehrung als Ganzes;
- b) die Vorkehrung oder die Reihe von Vorkehrungen wird auf eine Weise ausgeführt, die bei einem als vernünftig anzusehenden Geschäftsgebaren in der Regel nicht angewandt würde;
- c) die Vorkehrung oder die Reihe von Vorkehrungen umfasst Elemente, die die Wirkung haben, einander auszugleichen oder zu aufzuheben;
- d) die Transaktionen sind zirkulär;
- e) die Vorkehrung oder die Reihe von Vorkehrungen führt zu einem bedeutenden steuerlichen Vorteil, der sich aber nicht in den vom Steuerpflichtigen eingegangenen unternehmerischen Risiken oder seinen Cashflows widerspiegelt;
- f) der erwartete Gewinn vor Steuern ist unbedeutend im Vergleich zum Betrag des erwarteten steuerlichen Vorteils.

Der Begriff der künstlichen Gestaltung ist im Zweifel enger als der der unangemessenen Gestaltung. Es ist daher davon auszugehen, dass die zur Künstlichkeit gebildeten Fallgruppen trotz des gegenüber der Empfehlung von 2012 geänderten Wortlauts in jedem Fall

auch vom Willen des ATAD-Gesetzgebers umfasst sind. Die Beispiele weisen zudem eine deutliche Schnittmenge zu den im Rahmen von § 42 AO anhand des Tatbestandsmerkmals der Unangemessenheit entwickelten Fallgruppen auf¹¹³.

Weit weniger klar ist, welche Relevanz die ATAD außersteuerlichen Zwecken und dem subjektiven Erfordernis der Missbrauchsabsicht¹¹⁴ zuweist, und zwar sowohl im Hinblick auf die 2012er-Empfehlung als auch auf § 42 Abs. 2 AO.

Nach der Empfehlung von 2012 sollte es auf die Absichten des Steuerpflichtigen nicht ankommen. Entscheidend sei, ob die Gestaltung „den Gegenstand, Geist und Zweck der Steuervorschriften unterläuft, die andernfalls gelten würden“¹¹⁵. Diese Erläuterung wurde in der ATAD in den Gesetzestext selbst aufgenommen. Unterschiede bestehen bzgl. der Gewichtung bei Vorliegen steuerlicher und nichtsteuerlicher Beweggründe. In der Empfehlung von 2012 heißt es hierzu noch, der Zweck der Steuervermeidung sei dann wesentlich, wenn „jeder andere Zweck, der der Vorkehrung oder der Reihe von Vorkehrungen zugeschrieben wird oder werden könnte, in Anbetracht aller Umstände des Falls allenfalls als vernachlässigbar gilt“¹¹⁶. Hieraus folgt, dass der steuerliche Zweck ein (deutliches) Übergewicht haben muss. Nach der ATAD reicht demgegenüber bereits ein anderes Zwecken gleichrangiges steuerliches Ziel („wesentlicher Zweck oder *einer* der wesentlichen Zwecke“).

Näher erläutert wird die Relevanz außersteuerlicher Gründe in den Erwägungsgründen. Dort heißt es: „Bei der Bewertung, ob eine Gestaltung als unangemessen zu betrachten ist, hätten die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, alle triftigen wirtschaftlichen Gründe, einschließlich finanzieller Tätigkeiten, zu berücksichtigen“. Diese Passage lässt sich zugleich als Hinweis auf den arbeitsteiligen Rechtsanwendungsprozess¹¹⁷ verstehen. Einerseits wird der EuGH entscheiden müssen, nach welchen Kriterien zu beurteilen ist, wann wirtschaftliche Gründe triftig sind, andererseits obliegt die Beurteilung des Sachverhalts nicht dem EuGH, da dieser nur für die Auslegung der europarechtlichen Vorgaben zuständig ist, sondern den mitgliedstaatlichen Gerichten. Dieser Subsumtionsvorgang enthält zwangsläufig Wertungen, die in jedem Mitgliedstaat unterschiedlich ausfallen können, was wiederum den Angleichungserfolg in Frage stellt.

Insgesamt ist einige Zurückhaltung gegenüber der Rolle des Wortlauts für die Präzisierung des europäischen Missbrauchsvorbehalts geboten. Die bisherige Kodifizierung europäischer Missbrauchsvorschriften zeichnet sich durch verbalen Wildwuchs aus, auch wenn der europäische Gesetzgeber sich seit einigen Jahren um sprachliche Vereinheitlichung bemüht. So entspricht die Formulierung in Art. 6 ATAD der Neu-

110 S. die Kritik hierzu z.B. bei Schön, in: Jones/Harris/Oliver, Comparative perspectives on revenue law — Essays in honour of John Tiley, S. 75 (87, 91).

111 Zutreffend Opperl, IStR 2016, 797 (802).

112 Empfehlung der Kommission v. 6.12.2012 (FN 107), Tz. 4.4.

113 S. die Typologie bei Fischer, in: HHSp (FN 20), § 42 AO Rz. 351 ff.

114 Vgl. die diesbzgl. Analyse der bisherigen EuGH-Rspr. zum Rechtsmissbrauch Englisch, StuW 2009, 3 (5-9).

115 Empfehlung der Kommission v. 6.12.2012 (FN 107), Tz. 4.5.

116 Empfehlung der Kommission v. 6.12.2012 (FN 107), Tz. 4.4.

117 S. hierzu auch bereits oben V.2.

fassung¹¹⁸ von Art. 1 Abs. 2 und 3 der Mutter-Tochter-Richtlinie¹¹⁹ sowie der Formulierung in Art. 58 des 201 6er-CCCTB-Richtlinienvorschlags¹²⁰, die allerdings deutlich von den bisher im Richtlinienrecht verwendeten Formulierungen abweichen¹²¹. Wenn trotzdem teilweise von einem einheitlichen europäischen Missbrauchs begriff ausgegangen wird¹²², lässt dies nur den Schluss übrig, dass dem Wortlaut - an erhellenden Gesetzesmaterialien fehlt es meist ganz - keine besondere Bedeutung beikommt. Dies macht freilich noch einmal die alles entscheidende Bedeutung des EuGH für die Entwicklung eines in allen Mitgliedstaaten gleich verstandenen einheitlichen europäischen Missbrauchs begriffs deutlich.

bb) 'Anwendungsbereich von Art. 6 ATAD

Des Weiteren ist nach dem Anwendungsbereich von Art. 6 ATAD zu fragen, und zwar sowohl in sachlicher Hinsicht (nur Körperschaftsteuer?) als auch in räumlicher Hinsicht (nur grenzüberschreitende Gestaltungen innerhalb der EU?).

Art. 6 ATAD ist auf Steuergestaltungen im Zusammenhang mit Normen des Körperschaftsteuerrechts beschränkt. Zwar wird für die Unangemessenheit ohne Beschränkung auf die Körperschaftsteuer darauf abgestellt, ob die Gestaltung „dem Ziel und Zweck des geltenden Steuerrechts“ zuwiderläuft, die Pflicht zur Korrektur beschränkt sich dann aber auf die Berechnung der Körperschaftsteuerschuld. Diese grundsätzliche Beschränkung auf die Körperschaftsteuer¹²³ folgt auch aus dem Kontext der übrigen Vorschriften der ATAD. Gem. Art. 1 gilt die ATAD „für alle Steuerpflichtigen, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten *körperschaftsteuerpflichtig* sind, einschließlich der in einem oder mehreren Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten von Unternehmen, die steuerlich in einem Drittland ansässig sind. Dem entspricht auch Art. 3 ATAD, wonach es den Mitgliedstaaten unbe-

nommen ist, ein höheres Maß an „Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen“ zu verfolgen.

Freilich ist fraglich, ob eine rein auf das Körperschaftsteuerrecht beschränkte Anwendung überhaupt Sinn macht. Gerade wenn die Gestaltung darauf abzielt, Körperschaftsteuer zu vermeiden zugunsten einer Berücksichtigung in der Einkommensteuer oder umgekehrt, wird deutlich, dass die Rechtsfolgen nicht isoliert in der Körperschaftsteuer gezogen werden können. Dies ist insb. bei hybriden Gestaltungen denkbar, wenn sich im einen Staat ein Abzug in der Körperschaftsteuer auswirkt, im anderen in der Einkommensteuer erfasst wird. Dementsprechend fehlt in Art. 9 ATAD auch der Bezug auf eine bestimmte Steuerart; ebenso in Art. 8 Abs. 7 ATAD.¹²⁴

Unklar ist ferner, ob der Anwendungsbereich der durch die ATAD vorgegebenen Angleichung der allgemeinen Missbrauchsvorschrift auf grenzüberschreitende Vorgänge beschränkt ist. Dem Wortlaut von Art. 6 ATAD lässt sich dies nicht entnehmen.

Die systematische Auslegung ergibt ein heterogenes Bild. Die ATAD ist nicht klar auf grenzüberschreitende Sachverhalte begrenzt. Wegzugsbesteuerung und Hinzurechnungsbesteuerung setzen die Grenzüberschreitung per se voraus. Hybride Gestaltungen, die zu einem doppelten Abzug führen, sind theoretisch auch im rein inländischen Kontext denkbar, die Formulierung von Art. 9 ATAD lässt indes den Rückschluss zu, dass die Richtlinie nur auf Fälle Anwendung findet, in denen der doppelte Abzug in zwei unterschiedlichen Mitgliedstaaten stattfindet. Der Anwendungsbereich der in Art. 4 ATAD geregelten Zinsschranke ist dagegen nicht auf grenzüberschreitende Zahlungen begrenzt¹²⁵.

Es ist davon auszugehen, dass der ATAD-Gesetzgeber auch Art. 6 ATAD nicht auf grenzüberschreitende

118 S. FN 5; Art. 1 Abs. 2 lautet: „Liegt - unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände - eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft, so gewähren die Mitgliedstaaten Vorteile dieser Richtlinie nicht. Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.“ Art. 1 Abs. 3: „Für die Zwecke von Absatz 2 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.“ In der Ursprungsfassung (Richtlinie 90/435/EWG v. 23.7.1990, ABl. 1990, L 225/6-9) hatte es in Art. 1 noch ganz allgemein geheißen, die Mitgliedstaaten seine nicht gehindert, den Missbrauch der Richtlinie zu verhindern.

119 Richtlinie 2011/96/EU v. 30.11.2011, ABl. EU 2011, L 345/8.

120 GKKB-Vorschlag (FN 36).

121 In Art. 15 Abs. 1a der 2009er Fassung der Fusionsrichtlinie (2009/133/EG v. 19.10.2009, ABl. EU 2009, L 310/34) heißt es noch „Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Artikel 4 bis 14 ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn einer der in Artikel 1 genannten Vorgänge als hauptsächlichen Beweggrund oder als

einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat; vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn der Vorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen - insb. der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften - beruht“. In Art. 5 Abs. 2 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (2003/49/EG v. 3.6.2003, ABl. EU 2003, L 157/49) lautet der Missbrauchsvorbehalt wie folgt „Die Mitgliedstaaten können im Fall von Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, den Rechtsvorteil dieser Richtlinie entziehen bzw. die Anwendung dieser Richtlinie verweigern.“

122 Vogenauer, in de la Feria/Vogenauer, *The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law*, 2011, 521 (529); Schön, in: FS Wiedemann, 2002, S. 1271 (1273) erkannte eine gedankliche Einheit in den verschiedenen Entwicklungslinien der EuGH-Judikatur; zu Recht a.A. M. Lang, *Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht* 2015, 119 (144); Panayi, *European Union Corporate Tax Law* (2013), 333; Wilke, *UR* 2011, 925 (926).

123 Zur Notwendigkeit andere Steuerraten im Rahmen der von der ATAD angeordneten Rechtsfolgen einzubeziehen s. oben 11.3.

124 S. dazu bereits oben 11.3.

125 ATAD (FN 1), Erwägungsgrund 7.

Sachverhalte begrenzen wollte. In Erwägungsgrund 11 heißt es hierzu:

„Innerhalb der Union sollten die allgemeinen Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch auf unangemessene Gestaltungen angewendet werden; ... Zudem ist es wichtig, dass die allgemeinen Vorschriften zur Verhinderung von Missbrauch im Inland, innerhalb der Union und gegenüber Drittländern einheitlich angewendet werden, damit sich ihr Anwendungsbereich und die Ergebnisse ihrer Anwendung in *inländischen* [Hervorhebung nur hier] und grenzüberschreitenden Situationen nicht unterscheiden....“

Indes stellt sich die Frage, inwieweit die Harmonisierung der Missbrauchsvermeidung im rein innerstaatlichen Sachverhalt von der Kompetenz gern. Art. 115 AEUV gedeckt ist¹²⁶. Versteht man Diskriminierungsverbote als Harmonisierungsgebote, dann ließe sich begründen, dass der Richtliniengeber Diskriminierungen des Auslands Sachverhalts durch eine weniger restriktive Missbrauchskontrolle für reine Inlandsfälle verhindern darf. Nicht jedoch kann den Mitgliedstaaten verwehrt werden, für reine Inlandsfälle eine strengere Missbrauchskontrolle zur Anwendung zu bringen. Eine derartige Inländerdiskriminierung¹²⁸ könnte allenfalls aus dem Blickwinkel des Beihilferechts ein Problem darstellen, weil auf diese Weise ausländischen Investoren ein Vorteil geboten würde. Die ATAD selbst verbietet einen solchen strengeren Maßstab für Inlandsfälle schon deshalb nicht, weil sie infolge des Mindestschutzkonzepts nach oben hin ohnehin keine begrenzende Wirkung entfaltet. Ebenso wenig lässt sich der Richtlinie entnehmen, dass strengere Maßnahmen zum Schutz des Steueraufkommens auch auf den Auslandsfall erstreckt werden müssen. Damit lässt sich festhalten, dass Art. 6 ATAD nur in seiner Funktion als Missbrauchsminimumstandard unterschiedslos in In- und Auslandssachverhalten zur Anwendung kommen muss.

Ähnliche Fragen wirft die nach den Erwägungsgründen geforderte Setzung einheitlicher Standards auch gegenüber Drittstaaten auf¹²⁹. Eine laxere Handhabung der Missbrauchsabkämpfung gegenüber Drittstaaten fällt nicht in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten¹³⁰. Ein Meistbegünstigungsprinzip hat der EuGH bisher nicht anerkannt¹³¹. Diskriminierungen werden nur im Verhältnis zwischen In- und Auslandssachverhalt begründet, nicht jedoch aus dem Vergleich zweier Auslandssachverhalte.

cc) Verhältnis zu speziellen Missbrauchsvorschriften

Unklar ist schließlich das Verhältnis zu den speziellen Missbrauchsvorschriften¹³². Nach den Erwägungsgründen soll Art. 6 ATAD den Mitgliedstaaten ermöglichen, gegen missbräuchliche Steuerpraktiken vorzugehen, „für die noch keine besonderen Vorschriften bestehen“. Dies deckt sich mit der überwiegenden Auffassung zu § 42 AO zum Konkurrenzverhältnis zwischen allgemeiner und spezieller Missbrauchsvermeidung, wonach § 42 AO zurücktritt. Einem Verständnis von § 42 AO als allgemeiner Auffangtatbestand¹³³ dürfte zukünftig die richtlinienkonforme Auslegung entgegenstehen¹³⁴, wobei sich die Frage stellt, ob das Konzept des Mindeststandards nicht auch eine anderweitige Konkurrenzregel erlaubt, solange diese den Anwendungsbereich der allgemeinen Missbrauchsvorschrift erweitert. In diesem Fall würde die Berufung auf die gemeinschaftskonforme Auslegung nicht weiterhelfen. Der Streit müsste wie bisher nach allgemeinen Konkurrenzregeln entschieden werden¹³⁵.

In der Richtlinie nicht beantwortet ist zudem die Frage, wie in Fällen einer Umgehung der in der ATAD vorgesehenen spezialgesetzlichen Normen zu verfahren ist. Auch nach dem in Deutschland vorherrschendem Verständnis der Konkurrenz zwischen spezialgesetzlichen Missbrauchsregeln und § 42 AO, wonach ein genereller Rückgriff auf § 42 AO ausscheidet, wenn der Tatbestand der Spezialnorm nicht erfüllt ist¹³⁶, wird die Anwendung von § 42 AO *innerhalb* von Spezialnormen für möglich gehalten, um deren Umgehung zu verhindern¹³⁷. Innerhalb spezieller Missbrauchstatbestände wird § 42 AO daher weiterhin Anwendung finden müssen, wie dies z.B. im Anwendungsschreiben § 4h EStG vorgesehen ist¹³⁸. Man wird die in den Erwägungsgründen enthaltene Aussage zum Verhältnis zu spezialgesetzlichen Tatbeständen nicht so verstehen dürfen, dass den Mitgliedstaaten hier die Arme gebunden sind, bis die Lücke der besonderen Vorschrift durch eine spezialgesetzliche Maßnahme des nationalen Gesetzgebers geschlossen ist. Er könnte dies jederzeit tun; des europäischen Gesetzgebers bedarf er hierfür nicht, schließlich erlaubt das Konzept des Mindeststandards den Mitgliedstaaten die Normierung schärferer Vorschriften. Wenn aber die Mitgliedstaaten gesetzgeberisch tätig werden

126 Gutmann et al., European Taxation 2017, 2; ausf. hierzu *de Graaf/Visser*, EC Tax Review 2016, 199 (203 ff.).

127 Vogel, StuW 1993, 380 (383).

128 Zur europarechtlichen Unbedenklichkeit von Inländerdiskriminierungen Reimer, in: Schaumburg/Englisch (FN 10), Rz. 7.161.

129 Rautenstrauch/Suttner, BB 2016, 2391 (2396).

130 Zur horizontalen Vergleichspaarbildung: *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek*, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Vor Art. 110-113 AEUV Rz. 27; *Cordewener/Reimer*, ET 2006, 291 (303).

131 Zum DBA-Recht EuGH v. 5.7.2005 - Rs. C-376/03, D, EuGHE 2005, I-05821, Rz. 52; zustimmend *Oellerich*, in: Schaumburg/Englisch (FN 10), Rz. 8.163; im Rahmen von Art. 110 AEUV im Vergleich zweier Mitgliedstaaten zueinander EuGH v. 13.3.1979 - Rs. 86/78, *Peureux*, Slg.

1979, 897, Rz. 32 f.; kritisch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (FN 10), Rz. 6.21 f.

132 Rautenstrauch/Suttner, BB 2016, 2391 (2396).

133 BT-Drs. 16/7036, 24.

134 *Oppel*, IStR 2016, 797 (802); *Haug*, DStZ 2016, 446 (453).

135 BFH v. 18.12.2013 - I R 25/12, BFH/NV, 904 (905 f.).

136 BFH v. 20.3.2002 - I R 63/99, BStBl. II 2003, 50 (53); v. 18.12.2013 - I R 25/12, BFH/NV 2013, 904 (905 f.); v. 17.1.2017 - VIII R 7/13, DStR 2017, 1024 (1028), woran auch die Neufassung von 2008 nichts geändert hat s. *Drüen*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 42 AO Rz. 13a (2016) mit zahlreichen Nachweisen.

137 *Englisch*, in: Tipke/Lang (FN 27), § 5 Rz. 124; Hey, DStJG 33 (2010), 139 (146) m.w.N.

138 Z.B. BMF v. 4.7.2008 - IV C 7-S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008, 738, Tz. 24.

könnten, gibt es keinen Grund, ihnen die Missbrauchsvermeidung innerhalb der Spezialvorschrift durch Anwendung von § 42 AO zu verwehren, was zur Vermeidung von Umgehungsgestaltungen im Einzelfall das flexiblere Mittel gegenüber einer allgemeingültigen Typisierung im Gesetz sein kann.

c) Auswirkungen auf § 42 AO

Ausgehend von den vorstehenden Erwägungen besteht keine Notwendigkeit einer Änderung des Gesetzeswortlauts von § 42 AO. Beide weisen konzeptionelle¹³⁹ sowie in den einzelnen tatbestandlichen Voraussetzungen deutliche Parallelen auf.

Unabhängig von der Relevanz dieses Streits für das praktische Ergebnis¹⁴⁹, scheint auch Art. 6 ATAD ein außentheoretisches Verständnis der Steuerumgehung zugrunde zu liegen.

Wie im Text des § 42 AO ist der objektive Tatbestand des Missbrauchs auch in Art. 6 Abs. 1 Satz 1 ATAD durch die Unangemessenheit der Gestaltung gekennzeichnet. Anders als § 42 AO benennt Art. 6 Abs. 1 und Abs. 3 ATAD ausdrücklich auch die unangemessene *Abfolge* von Gestaltungen. Dies dürfte jedoch im Wesentlichen der Gesamtplanrechtsprechung des BFH entsprechen, soweit sie in § 42 AO zu verorten ist¹⁴¹. Einer Aufnahme in den Gesetzestext von § 42 AO bedarf es nicht.

Nicht ganz so eindeutig ist, ob § 42 AO der ATAD auch in Bezug auf Relevanz und Gewichtung außersteuerlicher Gründe entspricht¹⁴².

Anders als Art. 6 Abs. 1 Satz 1 ATAD gewichtet § 42 Abs. 2 Satz 1 AO die Bedeutung der Erlangung des Steuervorteils nicht. Es reicht aus, dass eine Gestaltung gewählt wird, die zu einem Steuervorteil führt. Art. 6 Abs. 1 Satz 1 ATAD fordert dagegen für die Annahme einer unangemessenen Gestaltung, dass „*der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke*“¹⁴³ darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen.

Eine Angleichung findet auf der Ebene der Missbrauchsabsicht bzw. der Exkulpation statt. Diese entfällt in beiden Tatbeständen, wenn der Steuerpflichtige außersteuerliche (wirtschaftliche) Gründe aufweist. Art. 6 Abs. 2 ATAD fingiert („gilt“) die Unangemes-

senheit, wenn die Gestaltung *nicht* aus „triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln“. § 42 Abs. 2 Satz 2 AO lässt den Missbrauch entfallen bei Nachweis „außersteuerlicher Gründe ..., die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“. „Triftige wirtschaftliche Gründe“¹⁴⁴ wird man mit „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtliche“ außersteuerliche Gründe gleichsetzen können, was, nebenbei bemerkt, die Frage aufwirft, warum der Sprachendienst sich in solchen Fällen nicht am nationalen Recht orientiert, sondern den abweichenden Begriff „triftig“¹⁴⁵ wählt¹⁴⁶.

Mögliche Unterschiede könnten hinsichtlich der Beweislast¹⁴⁷ bestehen. In beiden Fällen trifft die Finanzverwaltung die Beweislast für das Vorliegen einer unangemessenen Gestaltung. Der Steuerpflichtige kann den Missbrauchsvorwurf entkräften, wenn er triftige (beachtliche) wirtschaftliche (außersteuerliche) Gründe nachweist. Ein Unterschied besteht aber, wann die Nachweispflicht des Steuerpflichtigen beginnt. Art. 6 Abs. 1 ATAD scheint von der Finanzverwaltung eine Gewichtung bzgl. der Bedeutung der steuerlichen Zwecksetzung des Steuervorteils zu verlangen (Steuervorteil als „wesentlicher oder als einer der wesentlichen Zwecke“ der Gestaltung¹⁴⁸). Allerdings verknüpft Art. 6 Abs. 2 ATAD die Annahme der Unangemessenheit der Gestaltung mit dem fehlenden Nachweis triftiger außersteuerlicher Gründe durch den Steuerpflichtigen, so dass man wohl davon ausgehen muss, dass eine relevante („wesentliche“) steuerliche Zwecksetzung stets zu vermuten ist, wenn die Exkulpation nicht gelingt.

4. Verschiebung der Missbrauchskontrolle vom BFH zum EuGH: Vorlagepflicht und Entscheidungsumfang

Obwohl davon auszugehen ist, dass § 42 AO den Regelungsgehalt von Art. 6 ATAD bereits vollumfasst, möglicherweise sogar strenger ist, so dass die Umsetzung der ATAD in diesem Punkt keine Anpassung des Gesetzes erfordert¹⁴⁹, ändern sich die Rahmenbedingungen der Anwendung von § 42 AO grundlegend.

Denn der Textvergleich hilft nicht wirklich weiter, weil § 42 AO erst durch die an Einzelfällen entwickelte

139 Gutmann et al., European Taxation 2017, 2 (9) identifizieren unterschiedliche dogmatische Grundlagen: *sham, substance-over-form* und *fraus legis*.

140 Zu diesem Streit und seiner Bedeutung *Driien*, in: Tipke/Kruse (FN 20), § 42 AO Rz. 8, 8a.

141 *Kempelmann*, Der Gesamtplan im Steuerrecht, Diss. 2016, S. 184-186.

142 Nicht weiter konkretisierte Zweifel diesbzgl. auch *Gutmann et al.*, European Taxation 2017, 2 (11).

143 Unklar, ob die Zwecksetzung objektiv oder subjektiv zu bestimmen ist, s. *Haug*, DStZ 2016, 446 (453).

144 In der englischen Fassung: „*valid commercial reasons*“, französisch „*motifs commerciaux valables*“, spanisch: „*razones comerciales válidas*“

145 Ansonsten wird der Begriff des „triftigen Grundes“ nur in § 6 Abs. 3 UmwStG; zudem in der bis 31.12.1994 gültigen Fassung des § 25 Abs. 2 UmwStG und der bis 13.12.2006 gültigen Fassung des § 26 Abs. 1 UmwStG verwendet.

146 Zur Rolle des Sprachendienstes im europäischen Rechts-

setzungsprozess sehr instruktiv *Zedler*, Mehrsprachigkeit und Methode, Diss. 2015, S. 360-389.

147 So auch für § 42 AO *Wendt*, DStJG 33 (2010), 117 (132); a.A. für § 42 AO *Driien*, in: Tipke/Kruse (FN 136), Vor § 42 AO Rz. 29: „sphärenorientierte Nachweispflicht“.

148 „*Main purpose*“ in bewusster Abkehr vom „*essential purpose test*“, vgl. *Rigaut*, European Taxation 2016, 497 (502), damit im Unterschied zum *principle purpose test* des internationalen Steuerrechts. *Koriak*, European Taxation 2016, 552 ff. arbeitet Abweichungen zwischen dem OECD-Vorschlag eines *principle purpose test* und Art. 6 ATAD heraus, die seiner Ansicht nach einer Anpassung an die primärrechtlichen Grenzen der Missbrauchsbekämpfung geschuldet sind. Allerdings verbleiben gewichtige Unterschiede zwischen Art. 6 ATAD und dem Erfordernis des „*wholly artificial arrangement*“ aus der EuGH-Rechtsprechung.

149 So auch *Rautenstrauch/Suttner*, BB 2016, 2391 (2396); *Driien*, in: Tipke/Kruse (FN 136), Vor § 42 AO Rz. 39; *Gutmann et al.*, European Taxation 2017, 2 (11).

Rechtsprechung konkretisiert und mit Leben gefüllt wird. Und diese Konkretisierung liegt zukünftig zwingend beim EuGH. Folge einer europäischen Harmonisierung ist, auch wenn der nationale Gesetzeswortlaut unverändert bleibt, die Kompetenzverschiebung von den nationalen Gerichten zum EuGH, wenn Auslegungsfragen die europarechtlichen Vorgaben betreffen.

Die strikte Beachtung der Vorlagepflicht ist im Fall von Art. 6 ATAD essentiell für den Harmonisierungserfolg. Nur so wird es zur Entwicklung eines eigenständigen und einheitlichen europäischen Missbrauchsbegriffs kommen¹⁵⁰. Erst die gesamteuropäisch einheitliche Auslegung verhindert, dass sich einzelnen Mitgliedstaaten durch eine weniger rigide Missbrauchsabwehr Standortvorteile im Steuerwettbewerb verschaffen.

Allerdings steht auch hier das Mindestschutzkonzept im Weg. Denn eine *Vorlagepflicht* besteht nur dann, wenn der BFH Zweifel hat, ob eine für den Steuerpflichtigen günstige Auslegung mit Art. 6 ATAD vereinbar ist, d.h. wenn er § 42 AO verneinen will. Einer Bejahung von § 42 AO steht Art. 6 ATAD nicht entgegen. Es wird sich zeigen, ob sich trotz dieser Asymmetrie der Zuständigkeit eine schlüssige europäische Missbrauchsdogmatik entwickeln lassen. Vorlagen mitgliedstaatlicher Gerichte, die sich nicht auf das Mindeststandardkonzept zurückziehen und den EuGH auch dann anrufen, wenn es um die Bejahung von § 42 AO geht, würde der EuGH im Zweifel nicht zurückweisen, da er die Beurteilung des Vorlagebedürfnisses durch die nationalen Gerichte - mit der äußersten Grenze des Missbrauchs des Vorabentscheidungsverfahrens - grundsätzlich respektiert. Der europarechtliche Maßstab kann sich dann zum einen aus Art. 6 der ATAD ergeben, zum anderen aus den Grundfreiheiten, falls es um die Anwendung unterschiedlicher Maßstäbe in grenzüberschreitenden und rein innerstaatlichen Sachverhalten geht, wobei die Harmonisierung durch Art. 6 ATAD ja gerade nicht auf grenzüberschreitende Fälle begrenzt ist.

Zweifel an der Vereinheitlichungswirkung der zukünftigen EuGH-Rechtsprechung sind aber, selbst wenn sich die nationalen Gerichte durch rege¹⁵¹ Vorlagepraxis um einen aussagekräftigen Kanon europäischer Missbrauchsrechtsprechung bemühen, auch deshalb angebracht, weil der EuGH auf die Beantwortung der Rechtsfragen beschränkt ist, die sich bei Auslegung von Art. 6 ATAD stellen, und damit zur Beur-

teilung des jeweiligen Einzelfalls im Zweifel stets an die vorlegenden Gerichte zurückverweisen wird¹⁵². Dabei ist der EuGH in zweierlei Hinsicht limitiert, zum einen hinsichtlich der Sachverhaltsfragen der Wesentlichkeit steuerlicher Zwecke bzw. dem Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe, zum anderen hinsichtlich der Rechtsfrage der Unangemessenheit. Diese ist anhand des Normzwecks, der Teleologie der - nicht harmonisierten - umgangenen Norm des jeweiligen mitgliedstaatlichen Körperschaftsteuerrechts zu ermitteln. Anders als im Bereich des Mehrwertsteuerrechts, wo diese Teleologie durch den EuGH, *und nur* durch den EuGH¹⁵³ aus dem harmonisierten Recht abzuleiten ist¹⁵⁴, fällt die Anwendung des nicht harmonisierten nationalen Rechts nicht in die Kompetenz des EuGH. Diese kompetenzielle Schiefelage würde sich erst dann auflösen, wenn die Mitgliedstaaten den Vorschlag einer Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage annehmen. Die - Art. 6 ATAD exakt entsprechende - allgemeine Missbrauchsvorschrift des Art. 58 GKKB-RL¹⁵⁵ macht deutlich mehr Sinn.

5. Möglichkeit des Rückgriffs auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Missbrauchsabwehr?

In jedem Fall wird sich die richterliche Konkretisierung von Art. 6 ATAD erst allmählich einstellen, wenn der EuGH über eine hinreichend große Anzahl unterschiedlicher Fallgestaltungen entschieden hat.

Wenig erfolgversprechend ist zur Konkretisierung des Inhalts von Art. 6 ATAD der Rückgriff auf die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Missbrauchsabwehr. Diese lässt sich in zwei große Gruppen einteilen¹⁵⁶. Auf der einen Seite steht die Rechtsprechungslinie, in der der Gerichtshof auf grenzüberschreitende Situationen beschränkte spezielle Missbrauchsvorschriften der Mitgliedstaaten auf ihre Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten überprüft¹⁵⁷. Hier geht es in erste Linie um Fragen sachgerechter, grundfreiheitenkonformer Typisierung, also genau um jenen Bereich, in dem die nationalen Gesetzgeber nicht auf die Auffangfunktion ihrer allgemeinen Missbrauchsabwehr vertrauen. Die andere Rechtsprechungslinie betrifft die Verhinderung von Steuerumgehung im Bereich des harmonisierten Rechts. Hier sind zum einen die Entscheidungen zur Auslegung *spezieller* Missbrauchstatbestände innerhalb bestehender Richtlinien einzuordnen¹⁵⁸, zum anderen - relevanter für das Verständnis von Art. 6

150 Hierzu *Fischer*, in: HHSp (FN 20), § 42 AO Rz. 151 ff.; *ders.* in FS Reiß, 2008, S. 621 (622 ff.) mit einem nachdrücklichen Plädoyer für die Entwicklung eines gemeineuropäischen Missbrauchsbegriffs unter Wahrung der nationalstaatlichen Traditionen.

151 Grundlegend zu der Frage, wann ein Vorabentscheidungsersuchen ein den EuGH gerichtet werden muss EuGH v. 6.10.1982 - Rs. 283/81, *CILFIT*, Slg. 1982, 3415, Rz. 16. Das Problem einer möglichen Überforderung des EuGH lässt sich nicht durch die Beschränkung auf Vorlagen nur in wesentlichen Fällen begrenzen (in diese Richtung *Müller-Eiselt*, *ZfZ* 1997, 414 ff.; *Rüsken*, *ZfZ* 2011, 86 ff.), weil der EuGH eben - anders als das BVerfG - auch und zunehmend Fachgericht ist.

152 Zu dieser Kompetenzverteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten s. z.B. EuGH v. 21.2.2006 - Rs.

C-255/02, *Halifax*, Sig. 2006, 1-1609, Rz. 81; v. 16.7.2015 - Rs. C-108/14 und C-109/14, *Larentia + Minerva*, DStR 2015, 1673, Rz. 43.

153 *Wilke*, UR 2011, 925 (930 f.).

154 EuGH v. 21.2.2006 - Rs. C-255/02, *Halifax*, Sig. 2006, 1-1609, Rz. 74.

155 GKKB-Vorschlag (FN 36).

156 Zur Funktion der bisherigen Missbrauchsrechtsprechung des EuGH als Auflösung des Konkurrenzkonflikts zwischen europarechtlicher Freizügigkeitsgarantie und nationalen Fiskalinteressen s. auch *Schön*, DStJG 33 (2010), S. 29 (58).

157 Hierzu ausf. *Englisch*, StuW 2009, 3 (15-19).

158 Zur Fusionsrichtlinie EuGH v. 17.7.1997 - Rs. C-28/95, *Leur-Bloem*; Slg. 1997, 1-4161 Rz. 38/39; v. 5.7.2007 - Rs. C-321/05, *Kofoed*, Sig. 2007, 1-5795 Rz. 37; v. 20.5.2010

ATAD - die Rechtsprechung zur Missbrauchsvermeidung im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht. Hier hat der EuGH den Topos der Missbrauchsvermeidung aus dem Richtlinienrecht selbst im Sinne eines - ungeschriebenen - allgemeinen Missbrauchsgedankens verallgemeinert¹⁵⁹, der das gesamte harmonisierte Mehrwertsteuerrecht über die ausdrücklichen Missbrauchsvorbehalte (Art. 131, 158 Abs. 2, 395 Abs. 1 MwStSystRL) hinaus durchzieht. § 42 AO muss im Umsatzsteuerrecht in diesem Lichte zur Anwendung gebracht werden¹⁶⁰. Damit existiert für den Teilbereich des harmonisierten Umsatzsteuerrechts ein im Wesentlichen bereits Art. 6 ATAD entsprechender Rechtszustand. Der entscheidende Unterschied zu Art. 6 ATAD ist jedoch, dass sich die Angemessenheit oder Unangemessenheit dort aus dem harmonisierten Mehrwertsteuerrecht ergibt. Der Gemeinschaftsgesetzgeber definiert die Angemessenheit durch die Zwecksetzungen des Mehrwertsteuerrechts¹⁶¹; dies ist der Maßstab, anhand dessen der EuGH die Missbräuchlichkeit einer Gestaltung feststellen kann. Für Zwecke der Konkretisierung von Art. 6 ATAD bedarf es dagegen des Rückgriffs auf die Zwecksetzungen des nicht harmonisierten Körperschaftsteuerrechts der Mitgliedstaaten, obwohl der EuGH diesbzgl. keine Rechtsprechungskompetenz besitzt.

VII. Fazit

Mit der ATAD setzt die EU ein Zeichen. Hier meint es eine Gruppe von Staaten (besonders) ernst mit der Bekämpfung aggressiver Steuerplanung und schwingt sich zum Vorreiter in Sachen BEPS auf, lange bevor die zahllosen Empfehlungen der OECD in der Fläche Verbindlichkeit erlangen und weit über diese hinaus¹⁶². Die ATAD greift einerseits punktuell, andererseits tief in die nationalen Steuerrechtsordnungen ein.

Die speziellen Tatbestände der ATAD setzen verbindliche Mindeststandards und begrenzen insofern den

Steuerwettbewerb, indem sie die Mitgliedstaaten in bestimmten Teilbereichen zu Abwehrmaßnahmen zwingen¹⁶³. Gleichzeitig reduziert sich aus Sicht der Mitgliedstaaten das Risiko, dass derartige Missbrauchsvorschriften durch den EuGH als mit den Grundfreiheiten inkompatibel erklärt werden, auch wenn die Primärrechtskontrolle möglich bleibt. Das bedeutet freilich auch, dass die ATAD Rechtsprechungslinien des EuGH zementiert, die möglicherweise noch gar nicht zu einem Ende gekommen sind.

Dabei führt das Mindestschutzkonzept des Art. 3 ATAD nicht nur bzgl. des den Mitgliedstaaten verbleibenden gesetzgeberischen Spielraums, sondern auch bei der Abgrenzung der Rechtsprechungskompetenz zwischen nationalen Gerichten und EuGH zu vielfältigen Zweifelsfragen.

Wenig durchdacht ist die Vorgabe eines gemeineuropäischen allgemeinen Missbrauchstatbestandes. Man kann die Aufnahme einer GAAR in die ATAD als Bekenntnis der Mitgliedstaaten zu umfassender Missbrauchsbekämpfung gutheißen. Indes sind Zweifel angebracht: Mit Statements mag man Politik machen können, Statement-Recht hingegen funktioniert nicht, erst recht nicht Harmonisierung per Statement, weil Recht auf Vollzug angelegt ist. Da Harmonisierung stets eine Neuordnung von Kompetenzen zur Folge hat, bedarf es einer klaren Abgrenzung der Zuständigkeiten. Im Bereich von Art. 6 ATAD kommt es jedoch zu einer kaum auflösbaren Verschränkung europäischen und nationalen Rechts, die der EuGH im Rahmen seiner Kompetenz nicht auflösen kann. Andererseits wird die Generalklausel, so sie sich überhaupt für eine Harmonisierung eignet, nur dann zu einer einheitlichen Rechtsentwicklung führen, wenn der EuGH konkretisierende Fallgruppen bildet. Damit dies überhaupt möglich ist, muss das in Art. 3 ATAD enthaltene Mindestschutzkonzept einschränkend ausgelegt werden, weil es dem EuGH andernfalls verwehrt wäre, einen homogenen Missbrauchsbegriff zu entwickeln.

- Rs. C-352/08, *Zwijenburg*, Slg. 2010, I-4303, Rz. 43 ff. (Reichweite der Missbrauchsklausel); EuGH v. 10.11.2011 - Rs. C-126/10, *Foggia*, Slg. 2011, I-10923. Parallelen bestehen zwar zu Formulierung des Missbrauchsvorbehalts der Tochter-Richtlinie, dieser hat aber einen engeren Anwendungsbereich, vgl. *Rigaut*, *European Taxation* 2016, 497 (502 f.).

159 *Wilke*, UR 2011, 925 (927).

160 Zur europarechtlichen Überformung - nicht Verdrängung - von § 42 AO im Umsatzsteuerrecht *Drüen*, in *Tipke/Kruse* (FN 136), Vor § 42 AO Rz. 40a; ferner *Fischer*, in: *HHSp* (FN 20), § 42 AO Rz. 163 ff.

161 *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (21 f.); vgl. etwa Generalanwalt

Colomer, Schlussanträge v. 14.3.2006 - Rs. C-439/04, *Axel Kittel*, Rz. 53: „Es muss verhindert werden, dass rhetorisch auf die Gemeinschaftsnormen über die Mehrwertsteuer Bezug genommen wird, um einen Vorteil zu erlangen der *in Widerspruch zu ihren Bestimmungen* [Hervorhebung nur hier] steht.“

162 *Cordewener*, *EC Tax Review* 2017, 60; Vergleich mit den Empfehlungen der OECD s. *Kahlenberg*, *SWI* 2016, 206 ff.

163 Nicht nachvollziehbar *Kahlenberg*, *SWI* 2016, 206 (215), der der ATAD infolge des Mindeststandardkonzepts die Eignung zur Begrenzung des Steuerwettbewerbs abspricht.