

# Rechtsmissbrauch und subjektives Element

Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rs Vodafone

Michael Lang

Seit vielen Jahren sind Fragen der Verrechnungspreisermittlung in der internationalen Besteuerungspraxis von großer Bedeutung. Parallel dazu schreitet die wissenschaftliche Durchdringung dieses Rechtsgebiets voran. Alfred Storck trägt daran maßgeblichen Beitrag. Seine fachlichen Arbeiten bereichern die Fachdiskussion wesentlich.<sup>1</sup> Am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien sind wir ihm sehr dankbar, dass er vor mehr als zehn Jahren die Aufgabe übernahm, das Transfer Pricing Center unseres Instituts aufzubauen. Dadurch wurden die Rahmenbedingungen geschaffen, Fragen der Verrechnungspreisermittlung im akademischen Umfeld zu diskutieren und wissenschaftliche Arbeiten zu initiieren, die ausgehend von den in der Praxis auftretenden Problemstellungen den maßgebenden Forschungsfragen auf den Grund gehen.



Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU und wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law und Sprecher des vom FWF geförderten Doktorandenkollegs „Doctoral Program in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität.

## 1. Verrechnungspreise

Anfangs wurde die Verrechnungspreisermittlung nahezu ausschließlich vor dem Hintergrund der Missbrauchsbekämpfung gesehen: In seinem Gutachten zum 13. Österreichischen Juristentag 1997 zu den „*Neue[n] Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch*“ bezeichnete Helmut Loukota Verrechnungspreiskorrekturen als „*völlig neue Strategie im Kampf gegen die internationale Steuerflucht*“.<sup>2</sup> „*Diese Technik ist in erster Linie dann einsetzbar, wenn die Betriebsprüfung in der Lage ist festzustellen, dass die Basisgesellschaft ein verbundenes Unternehmen des geprüften österreichischen Unternehmens ist.*“ In der Verrechnungspreisdiskussion spielt die Missbrauchsbekämpfung auch heute noch eine Rolle: In den wenigen gerichtlichen Entscheidungen zu Verrechnungspreisfragen ist in Österreich auch heute noch häufig von § 22 BAO die Rede.<sup>3</sup>

Dies möchte ich zum Anlass nehmen, einen derzeit vor dem EuGH anhängigen Fall näher zu beleuchten. Generalanwältin Juliane Kokott behandelt in ihren Schlussanträgen in der Rs *Vodafone* ua die Frage, ob ein EU-Mitgliedstaat gegen das Rechtsmissbrauchsverbot verstoßen hat und beleuchtet dabei einen interessanten Aspekt der Missbrauchsdiskussion:<sup>4</sup> Sie untersucht,

inwieweit die Intention des Rechtsunterworfenen – in diesem Fall des Mitgliedstaates – von Bedeutung ist. Bei der Anwendung zahlreicher nationaler Missbrauchsvorschriften ist dieses subjektive Element ebenfalls von Bedeutung. Der Außentheorie zufolge kommt es auch bei der Anwendung des § 22 BAO auf die Intention des Steuerpflichtigen an.<sup>5</sup> Daher möchte ich die Schlussanträge von GA Kokott näher analysieren, um daraus Einsichten für die Interpretation des § 22 BAO zu gewinnen. Dazu muss ich aber zunächst die in der Rs *Vodafone* anhängige Rechtsfrage darlegen (Pkt 2.), um dann in der Folge die Frage des Rechtsmissbrauchs näher behandeln zu können (Pkt 3.).

## 2. Niederlassungsfreiheit

### 2.1. Verdeckte Diskriminierung

Im Vorabentscheidungsersuchen ging es um eine in Ungarn erhobene und ua den Telekommunikationsmarkt treffende Sondersteuer. Diese Steuer sieht einen hohen Freibetrag und sonst einen progressiven Tarif vor. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts führen die Eigenheiten des ungarischen Telekommunikationsmarkts dazu, dass unter den niedrigsten Steuersatz „*im Wesentlichen nur die Umsätze von in ungarischem Eigentum stehenden Steuersubjekten fielen, während die Steuer nach dem Steuersatz für die oberste Umsatztranche nur von ungarischen Tochterunternehmen ausländischer Muttergesellschaften gezahlt wurde, sodass Steuersubjekte, die in die oberste Umsatztranche fielen, den wesentlichen Teil der von ihnen entrichteten Sondersteuer aufgrund der obersten Tranche gezahlt haben*“.<sup>6</sup>

Im vorliegenden Fall stellt sich – ua – die Frage, ob die Niederlassungsfreiheit verletzt ist:<sup>7</sup> „*Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

<sup>1</sup> Storck/Petruzzi/Pankiv/Tavares, Global Transfer Pricing Conference: Transfer Pricing in a Post-BEPS World, ITPJ 2016, 216 f; Lang/Owens/Storck/Petruzzi, Die Zukunft des Transfer Pricing, TPI 2017, 4 ff; Storck/Petruzzi/Dziwinski/Prasanna, Global Transfer Pricing Conference 2018: Transfer Pricing Developments around the World, ITPJ 2018, 1 f; Storck/Navisotschnigg, Bericht über die WU Global Transfer Pricing Conference 2018, TPI 2018, 87 f.

<sup>2</sup> H. Loukota, Neue Strategien gegen den internationalen Gestaltungsmissbrauch, 13. ÖJT (1997) 5 (17).

<sup>3</sup> Siehe etwa VwGH 12. 9. 2001, 99/13/0166; 27. 2. 2002, 98/13/0053; 30. 6. 2005, 2001/15/0218; 19. 4. 2018, Ra 2017/15/0041.

<sup>4</sup> Schlussanträge GA Kokott 13. 6. 2019, C-75/18, *Vodafone Magyarorszá*. Alle nicht näher bezeichneten Verweise auf Randnoten (Rn) beziehen sich im Folgenden auf diese Schlussanträge.

<sup>5</sup> Ritz, BAO<sup>6</sup> (2017) § 22 Tz 6.

<sup>6</sup> Rn 17.

<sup>7</sup> Rn 47.

setzt [...] zunächst voraus, dass überhaupt zwei oder mehrere Vergleichsgruppen unterschiedlich behandelt werden [...]. Ist dies der Fall, so stellt sich als Nächstes die Frage, ob diese Ungleichbehandlung von grenzüberschreitenden gegenüber rein inländischen Sachverhalten Erstere benachteiligt, wobei insofern eine offene wie eine verdeckte Diskriminierung in Betracht kommen [...]. Als zusätzlicher Punkt wird bisweilen geprüft, ob die ungleiche Behandlung Situationen betrifft, die objektiv miteinander vergleichbar sind [...].“

GA Kokott streicht heraus:<sup>8</sup> „Die Grundfreiheiten untersagen [...] nicht nur offensichtliche Diskriminierungen, sondern auch alle versteckten oder mittelbaren Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungskriterien zu dem gleichen Ergebnis führen. [...] Entscheidend für den diskriminierenden Charakter im Sinne der Art 49 und 54 AEUV ist daher die Frage, ob die unterschiedliche Behandlung der Telekommunikationsunternehmen im Hinblick auf das Kriterium des Jahresnettoumsatzes einer Ungleichbehandlung nach der Herkunft bzw dem Sitz der Unternehmen gleichkommt.“

Diese Rechtsprechung hat folgenden Hintergrund:<sup>9</sup> „[...] die versteckte Diskriminierung soll nicht die Erweiterung eines Diskriminierungsstatbestands bewirken, sondern lediglich auch solche Fälle erfassen, die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber materiell wie eine solche wirken.“ In anderen Worten: Der EuGH hat mit dieser Rechtsprechung die Grundfreiheiten umgehungsfest gemacht. Würde der Gerichtshof die Grundfreiheiten bloß formal verstehen, könnten die Mitgliedstaaten sich ihren Anforderungen dadurch entziehen, indem sie eben nicht etwa nach der Staatsangehörigkeit unterscheiden, sondern nach anderen Kriterien, die zum gleichen Ergebnis führen. Zahlreiche nationale Gerichte wenden zB bei der Auslegung der DBA-Staatsangehörigendiskriminierungsverbote eine bloß formale Betrachtungsweise an, weshalb diese Vorschriften den Vertragsstaaten kaum Schranken auferlegen und daher von geringer praktischer Bedeutung sind.<sup>10</sup>

Mit dem Postulat, dass auch solche Fälle erfasst sein sollen, „die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber materiell wie eine solche wirken“, ist noch keineswegs eine ab-

schließende Antwort gegeben. Vielmehr wirft gerade diese Formulierung erst die Frage auf, welche Fälle materiell wie eine Diskriminierung wirken. GA Kokott unterscheidet in diesem Zusammenhang zwischen quantitativen und qualitativen Kriterien.

## 2.2. Quantitative Kriterien

GA Kokott hält gleich einleitend fest, dass in quantitativer Hinsicht keinesfalls „ein bloßes Übergewicht – im Sinne einer Betroffenheit von mehr als 50 % der Unternehmen – ausreichen“ kann. Vielmehr „müsste die Korrelation zwischen dem angewandten Unterscheidungsmerkmal und dem Sitz eines Unternehmens in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle festzustellen sein. [...] Allerdings kann dieses quantitative Element in der Rechtsanwendung erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Das Ergebnis der Prüfung hängt nämlich davon ab, welche Vergleichsgrößen man jeweils wählt. So hat der Gerichtshof in der Rechtssache *Hervis Sport* danach gefragt, ob die meisten verbundenen Gesellschaften auf der höchsten Tarifstufe der Sondersteuer mit ausländischen Muttergesellschaften verbunden waren.“

Das EuGH-Urteil *Hervis Sport*<sup>11</sup> wird von GA Kokott aber – durchaus berechtigt – kritisiert.<sup>12</sup> „Das Herausgreifen einzig der höchsten Tarifstufe ist als allgemeines Kriterium jedoch kaum zu begründen. Es erschließt sich nicht, warum nur diese eine Stufe für die Feststellung des diskriminierenden Charakters maßgeblich sein soll. Im konkreten Fall war dies möglicherweise damit zu erklären, dass die anderen Tarifstufen im Vergleich zur höchsten vernachlässigbar niedrig erschienen. [...] Im vorliegenden Fall ist schon die mittlere Stufe mit einem Steuersatz von 4,5 % jedoch kaum zu vernachlässigen. Eine Prüfung allein anhand der höchsten Tarifstufe wird zudem umso fragwürdiger, je mehr Progressionsstufen eine Steuer vorsieht. Dieser Ansatz versagt in Gänze, wenn es eine gleitende Progressionskurve gibt, die gar keine Stufen aufweist, wie dies etwa bei der Einkommensbesteuerung häufig der Fall ist.“

Überzeugend verwirft GA Kokott auch ein weiteres mögliches Differenzierungskriterium:<sup>13</sup> „Auch der Vorschlag der Kommission kann nicht überzeugen, wonach zu fragen sei, ob der Großteil des Gesamtaufkommens der Sondersteuer von ausländischen Unternehmen getragen wird. Dabei handelt es sich nicht um einen verlässlichen Indikator für eine Korrelation, sondern nur um einen zufälligen. Zum einen wäre dies im konkreten Fall – worauf Ungarn hinweist – wohl auch bei einer proportionalen Steuer der Fall, die auch von der Kommission zu Recht für unbedenklich gehalten wird. Dieses Merkmal wäre auch immer

<sup>8</sup> Rn 59.

<sup>9</sup> Rn 62.

<sup>10</sup> VwGH 1. 12. 1967, 1367/67; 18. 12. 1967, 1270/67; 24. 1. 1996, 92/13/0306; 30. 3. 2011, 2007/13/0105; auch BFH 9. 2. 2011, I R 54/10, I R 55/10; 3. 5. 2017, X R 12/14; kritisch dazu Lang, Steuerliche Behandlung von Betriebsstättenverlusten aus deutsch-österreichischen Wirtschaftsbeziehungen in Österreich, in Piltz/Schaumburg, Aufwand und Verluste bei internationalen Steuersachverhalten (1999) 137 (159); Lang/W. Loukota, Das Erfordernis der Beibringung eines inländischen Besteuerungsnachweises nach § 102 Abs 1 Z 3 Satz 2 EStG, SWI 2003, 67 (69 f).

<sup>11</sup> EuGH 5. 2. 2014, C-385/12, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*.

<sup>12</sup> Rn 65.

<sup>13</sup> Rn 66 f.

erfüllt, wenn der Markt mehrheitlich von ausländischen Unternehmen dominiert wird. [...] Zum anderen wären etwa solche Fälle nicht erfasst, in denen einzelne ausländische Unternehmen ganz erheblichen Steuersätzen unterworfen sind, während aber viele kleinere inländische Unternehmen mit niedrigen Steuersätzen dennoch so viel zum Gesamtaufkommen der Sondersteuer beitragen, dass die Korrelation zu verneinen wäre. Den diskriminierenden Charakter vom letztgenannten Beitrag kleinerer inländischer Unternehmen abhängig zu machen, würde also zu zufälligen Ergebnissen führen und ist daher nicht sinnvoll.“

Dazu kommt:<sup>14</sup> „Eine rein quantitative Prüfung hat [...] zudem den Nachteil, dass sie erhebliche Rechtsunsicherheit verursacht, sofern man sich nicht auf einen konkreten Grenzwert festlegt. [...] Aber auch ein konkreter Grenzwert würde Folgeprobleme nach sich ziehen, etwa schwer zu entscheidende Streitigkeiten zwischen sich widersprechenden Statistiken sowie auftretende Schwankungen der Zahlen über die Zeit.“

GA Kokott macht auch noch deutlich, dass keineswegs klar ist, was unter einer ausländischen Gesellschaft zu verstehen ist:<sup>15</sup> „Hinzu kommt, dass das Abstellen auf die Anteilseigner bei Gesellschaften im Streubesitz (Aktiengesellschaft mit Tausenden von Aktionären) zur Bestimmung eines quantitativen Kriteriums erhebliche Probleme bereitet. Wie darüber hinaus eine Gesellschaft mit zwei Gesellschaftern zu beurteilen ist, bei der ein Gesellschafter im Ausland, der andere im Inland ansässig ist, ist auch unklar.“

Eine quantitative Beurteilung kann sich über die Zeitschiene auch ändern. Zunächst können von einer Regelung primär ausländische Unternehmen betroffen sein. Wenn sich aber im Laufe der Zeit inländisch beherrschte Unternehmen als umsatzstark erweisen und daher von der Steuerpflicht erheblich betroffen sind: Bedeutet dies, dass sich die unionsrechtliche Beurteilung ändert? Eine zunächst unionsrechtswidrige Regelung wird wiederum unionsrechtskonform? Oder, wenn inländisch beherrschte Unternehmen vom Markt verschwinden und nur mehr ausländische Unternehmen große Umsätze aufweisen: Bedeutet dies, dass eine zunächst unionsrechtskonforme Regelung unionsrechtswidrig wird?

Eine derartige Beurteilung bringt es auch mit sich, dass sich dieselbe Regelung in manchen Mitgliedstaaten als unionsrechtskonform, in anderen als unionsrechtswidrig erweisen kann: In kleinen Mitgliedstaaten dominieren häufig ausländische Unternehmen den Markt. Eine auf den Umsatz abstellende Steuerpflicht trifft häufig Unternehmen, die nicht inländisch beherrscht sind. In größeren Mitgliedstaaten gibt es hingegen oft kleinere und größere Unternehmen, sodass dort dieselbe Regelung keineswegs

primär ausländisch beherrschten Unternehmen Steuern abfordert. All das wären höchst unbefriedigende Konsequenzen.

### 2.3. Qualitative Kriterien

Die Alternative zu einer quantitativen besteht in einer qualitativen Beurteilung: Auch GA Kokott präferiert einen Ansatz, „wonach das Unterscheidungsmerkmal seinem Wesen nach bzw. typischerweise ausländische Gesellschaften betreffen muss. [...] Ein bloß zufälliger Zusammenhang, mag er quantitativ auch noch so hoch ausfallen, kann demnach im Grundsatz nicht ausreichen, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen.“<sup>16</sup>

Überzeugender ist hingegen für GA Kokott folgende Überlegung:<sup>17</sup> „Das Kriterium einer wesensmäßigen Korrelation bedarf jedoch einer näheren Konkretisierung, um eine konturenlose Anwendung zu vermeiden. Der Gerichtshof hat eine wesensmäßige Korrelation etwa dort angenommen, wo Apotheker, die ihre Tätigkeit bereits im Inland ausgeübt hatten, einen Vorzug bei der Erteilung von Niederlassungserlaubnissen erhielten. [...] Dem liegt die zutreffende Erwägung zugrunde, dass eine Korrelation zwischen Sitz und Tätigkeitsort eines Unternehmens einer gewissen inneren Logik oder Typizität folgt und nicht lediglich auf der zufälligen Beschaffenheit eines bestimmten Marktes oder Wirtschaftszweigs beruht. [...] Gleiches gilt [...] für die Eigentümer von in einem Mitgliedstaat zugelassenen Fahrzeugen, die zum größten Teil die dortige Staatsangehörigkeit besitzen, weil die Zulassung der Fahrzeuge an den Wohnsitz der Fahrzeughalter anknüpft. Auch die Wahl eines Anknüpfungspunktes, den nur im Ausland hergestellte Fahrzeuge erfüllen können, weil im Inland keine solchen Fahrzeuge hergestellt werden, ist ein solcher Fall. [...] Eine wesensmäßige Korrelation ist ferner auch beim Merkmal der Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte anzunehmen. Hintergrund ist, dass das Unternehmenssteuerrecht durch den Dualismus von im Inland erwirtschafteten und dort steuerpflichtigen Einkünften einerseits und im Ausland erwirtschafteten und im Inland daher nicht steuerpflichtigen Einkünften andererseits geprägt ist. Wird daher ein Vorteil an die gleichzeitige Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte geknüpft, so korreliert dieser seinem Wesen nach mit einem Vorteil für inländische Unternehmen. [...] Es kommt somit auf einen dem Unterscheidungsmerkmal immanenten Zusammenhang an, der schon bei abstrakter Betrachtung die Wahrscheinlichkeit einer Korrelation in der weit überwiegenden Mehrzahl der Fälle eindeutig vermuten lässt.“

GA Kokott kommt aus diesen Gründen zu folgenden – durchaus überzeugenden – Schlussfolgerungen:<sup>18</sup> „Wendet man diese

<sup>14</sup> Rn 70.

<sup>15</sup> Rn 72.

<sup>16</sup> Rn 74.

<sup>17</sup> Rn 75 ff.

<sup>18</sup> Rn 79 ff.

Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so ist die entscheidende Frage, ob die Höhe des Umsatzes eines Unternehmens ihrem Wesen nach mit dem (ausländischen) Sitz eines Unternehmens bzw seiner kontrollierenden Anteilseigner korreliert. [...] Das reicht aber [...] für sich genommen noch nicht aus. Umsatzstarke Unternehmen können ebenso gut von Gebietsansässigen betrieben werden. [...] Es gilt insbesondere, wenn wie hier [...] auf den im Inland erzielten Umsatz und nicht auf den weltweiten Umsatz abgestellt wird. Es ist kein Grund erkennbar, warum generell davon auszugehen sein sollte, dass in Ungarn tätige ausländische Unternehmen einen höheren Umsatz mit Telekommunikationsdienstleistungen in Ungarn erzielen werden als inländische Unternehmen. [...] Mit anderen Worten handelt es sich bei dem Kriterium des Umsatzes nicht um ein dem Wesen nach grenzüberschreitendes, sondern [...] um ein neutrales Unterscheidungsmerkmal. Der Umsatz ist als Bemessungsgrundlage für die Berechnung einer direkten Steuer genauso neutral wie zB der Gewinn (oder das Vermögen). Die Grundfreiheiten begünstigen weder das eine noch das andere. Insofern liegt eine historisch bedingte ‚Zufälligkeit‘ des ungarischen Telekommunikationsmarktes vor, die von dem ungarischen Gesetzgeber möglicherweise bewusst ausgenutzt wurde.“

### 3. Rechtsmissbrauchsverbot

#### 3.1. Rechtsmissbrauch durch Staaten

GA Kokott belässt es allerdings nicht bei diesem Befund, sondern beschäftigt sich auch noch ausführlich mit dem Vorbringen der Kommission, der ungarische Gesetzgeber „habe die diskriminierende Wirkung der Sondersteuer bewusst und gezielt herbeigeführt“. <sup>19</sup> Sie stellt sich die Frage, „ob eine Beschränkung einer Grundfreiheit auch dann anzunehmen ist, wenn ein – seinem Wesen nach nicht benachteiligendes – Unterscheidungskriterium subjektiv bewusst gewählt wurde, um eine hohe quantitative Benachteiligung von Unternehmen mit in der Regel ausländischen Anteilseignern zu erzielen“. <sup>20</sup> Ihrer Auffassung nach „muss eine solche Absicht rechtlich relevant [...] und entsprechend nachgewiesen worden sein [...]“. <sup>21</sup> Sie sieht zwar „gewisse Risiken einer subjektiven Betrachtung einer eigentlich objektiv [...] zu bestimmenden mittelbaren Diskriminierung“. <sup>22</sup> „Dennoch ist diese Frage im Hinblick auf den Sinn und Zweck des qualitativen Kriteriums im Rahmen einer mittelbaren Diskriminierung [...] und auf das unionsrechtlich anerkannte Verbot des Rechtsmissbrauchs (bzw des Verbots widersprüchlichen Verhaltens) meines Erachtens im Grundsatz – aber nur unter sehr engen Voraussetzungen – zu

<sup>19</sup> Rn 83.

<sup>20</sup> Rn 84.

<sup>21</sup> Rn 84.

<sup>22</sup> Rn 85 ff.

bejahen. [...] Der Zweck des qualitativen Kriteriums besteht nämlich darin, rein zufällige quantitative Korrelationen aus dem Bereich der mittelbaren Diskriminierung auszunehmen. In gewisser Weise schützt dieses Kriterium die Steuerhoheit des Mitgliedstaates vor Restriktionen durch das Unionsrecht, die sich bei einer rein quantitativen Betrachtung lediglich aus einem zufälligen Übergewicht ausländischer Steuerpflichtiger in einem bestimmten Bereich ergeben könnten. Wird die Korrelation allerdings bewusst und ausschließlich in dieser Form gewählt, um gezielt ausländische Steuerpflichtige zu benachteiligen, so fehlt es gerade an dieser Zufälligkeit und damit auch an der Schutzwürdigkeit des Mitgliedstaats. [...] Dieser Ansatz lässt sich auf den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs stützen [...]“

Die Rechtsprechung des EuGH ist bereits wiederholt davon ausgegangen, dass das Rechtsmissbrauchsverbot ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts wäre. <sup>23</sup> Der Inhalt dieses Grundsatzes ist allerdings nicht völlig gefestigt. <sup>24</sup> Missbrauchsfragen spielten in der grundfreiheitenrechtlichen Judikatur schon wiederholt eine Rolle. Der EuGH beschäftigte sich mit ihnen vor allem bei der Klärung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten und der Rechtfertigungs- und Verhältnismäßigkeitsprüfung. <sup>25</sup> In diesen Fällen ging es aber um die Perspektive des Steuerpflichtigen: Der EuGH hatte zu untersuchen, ob der Steuerpflichtige, der seine Gestaltungen darauf anlegt, die Steuerpflicht zu vermeiden, überhaupt von einer Grundfreiheit geschützt sein kann. Innerhalb des Anwendungsbereichs einer Grundfreiheit ging es um Konstellationen, in denen sich aus dem Recht eines Mitgliedstaates benachteiligende Wirkungen für grenzüberschreitende Sachverhalte ergaben, um Steuerpflichtige daran zu hindern, durch gezielte Maßnahmen die sonst gegebene Steuerpflicht zu vermeiden.

Hier geht es aber um die Perspektive des Mitgliedstaates: Nach der von GA Kokott vertretenen Position verstößt die ungarische Regelung an sich nicht gegen die Niederlassungsfreiheit. Wurde allerdings „ein – seinem Wesen nach nicht benachteiligendes – Unterscheidungskriterium subjektiv bewusst gewählt [...], um eine hohe quantitative Benachteiligung von Unternehmen mit in der Regel ausländischen Anteilseignern zu erzielen“, <sup>26</sup> ändert dies ihrer Auffas-

<sup>23</sup> Siehe etwa EuGH 9. 3. 1999, C-212/97, *Centros*, Rn 24; 21. 2. 2006, C-255/02, *Halifax ua*, Rn 68 f; 6. 4. 2006, C-456/04, *Agip Petroli*, Rn 19 f; 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Rn 35; 5. 7. 2007, C-321/05, *Kofoed*, Rn 38; 22. 11. 2017, C-251/16, *Cussens ua*, Rn 27 f; 11. 7. 2018, C-356/15, *Kommission/Belgien*, Rn 51 f.

<sup>24</sup> Dazu zuletzt Lang, EuGH zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht, SWK 13/2019, 614 (614 ff).

<sup>25</sup> Siehe dazu Lang, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von Halifax und Cadbury Schweppes, SWI 2006, 273 (282 f).

<sup>26</sup> Rn 84.

sung nach die Beurteilung. Akte des Gesetzgebers, die für sich betrachtet unionsrechtlich unbedenklich sind, können sich somit dennoch als unionsrechtswidrig erweisen, wenn sie der Gesetzgeber in Diskriminierungsabsicht gesetzt hat.

Dies erinnert – wiederum aus der Perspektive des Steuerpflichtigen – zumindest in Hinblick auf die geforderte Umgehungsabsicht an das aus der österreichischen Fachdiskussion bekannte Verständnis der Missbrauchsvorschrift des § 22 BAO nach der Außentheorie.<sup>27</sup> Demnach hat § 22 BAO selbständige normative Bedeutung und tritt als eigenständiger Besteuerungstatbestand zu den anderen in den Steuergesetzen vorgeschriebenen Steuerpflichten hinzu. Obwohl also sonst keine Steuerpflicht bestehen würde, löst alleine die Anwendung des § 22 BAO Besteuerung aus. Die Vorschrift ist der Außentheorie zufolge immer dann verwirklicht, wenn ein zivilrechtlicher Weg beschritten oder eine wirtschaftliche Form gewählt wird, dieser Weg oder die Gestaltungsform aber dem angestrebten wirtschaftlichen Erfolg nicht gemäß ist (objektives Element). Zusätzlich muss der ungewöhnliche, ungebrauchliche und unangemessene Weg in der Absicht beschritten werden, Abgaben zu umgehen, also die Entstehung des Abgabenanspruchs zu verhindern oder hinauszuschieben (subjektives Element).

### 3.2. Missbrauchsabsicht

GA Kokott unterscheidet die Umgehungsabsicht von der bloßen Zufälligkeit: „[R]ein zufällige quantitative Korrelationen“ können keine mittelbare Diskriminierung bewirken. Ein „zufällige[s] Übergewicht ausländischer Steuerpflichtiger in einem bestimmten Bereich“ ist unschädlich. „Wird die Korrelation allerdings bewusst und ausschließlich in dieser Form gewählt, um gezielt ausländische Steuerpflichtige zu benachteiligen, so fehlt es gerade an dieser Zufälligkeit.“ Ausschlaggebend ist somit die bewusste Entscheidung, um gezielt einen Nachteil herbeizuführen.

Etwas unklar ist, ob die Benachteiligungsabsicht das einzige Motiv des Gesetzgebers sein muss, um einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit auszulösen. GA Kokott spricht einerseits davon, „dass die Benachteiligung ausländischer Gesellschaften die primäre Zielsetzung der Maßnahme“ sein muss.<sup>28</sup> Dies könnte darauf schließen lassen, dass die Grundfreiheit auch dann verletzt ist, wenn die gesetzliche Regelung auch aus anderen Gründen so ausgestaltet ist, solange diese anderen Motive bloß untergeordnet sind. Andererseits darf ihrer Auffassung zu-

folge auch „kein anderer sachlicher Grund für die gewählte Regelung erkennbar sein“.<sup>29</sup> An anderer Stelle spricht sie auch davon, dass die Maßnahme „ausschließlich“ in der Form gewählt worden sein muss, um gezielt ausländische Steuerpflichtige zu benachteiligen.<sup>30</sup> Dies erinnert an die Rechtsprechung zu § 22 BAO, wonach „außersteuerliche Gründe“ den Missbrauch ausschließen.<sup>31</sup> Auch in diesem Zusammenhang bleibt offen, wie stichhaltig diese außersteuerlichen Gründe sein müssen, um beachtlich zu sein.<sup>32</sup>

Die Ausführungen von GA Kokott zum Nachweis einer relevanten Diskriminierungsabsicht machen deutlich, dass es ihr zunächst auch auf die faktische Situation ankommt. Das von ihr an sich abgelehnte quantitative Kriterium wird bei der Beurteilung der Missbrauchsabsicht doch wieder relevant. Nur wenn eine Benachteiligung ausländisch beherrschter Unternehmen nachweisbar ist, kann der Missbrauchsvorwurf offenbar überhaupt greifen: „Die Kommission stützt das Vorliegen einer Diskriminierungsabsicht einerseits auf ihre Beobachtung, wonach die Linie, welche die oberste Umsatzstufe (über 5 Mrd HUF) von der mittleren (zwischen 500 Mio und 5 Mrd HUF) trennt, fast genau die Trennlinie zwischen inländischen und ausländischen Gesellschaften darstelle. [...] Jedoch kann dies dem mitgelieferten Zahlenmaterial nicht ganz entnommen werden. Im ersten Jahr der Steuer fielen laut Kommission 16 Unternehmen in die oberste Progressionsstufe, von denen sechs nicht von EU-Ausländern beherrscht wurden und die zwei größten ‚nur‘ zu 70,5 bzw 75 % von EU-Ausländern gehalten wurden. In der nächsten Progressionsstufe befinden sich laut Angaben der Kommission unter den ca 30 erfassten Unternehmen auch neun mehrheitlich von EU-Ausländern gehaltene Unternehmen. Von einer klaren Trennlinie kann damit kaum gesprochen werden.“

Die Einwände gegen dieses Kriterium sind letztlich dieselben wie diejenigen von GA Kokott selbst geäußerten gegen quantitative Kriterien insgesamt. Wenn in einem bestimmten Zeitraum die Benachteiligung ausländisch beherrschter Unternehmen aufgrund vom Gesetzgeber nicht erwarteter Umsatzrückgänge bei ausländisch beherrschten oder Umsatzsteigerungen inländisch beherrschter Gesellschaf-

<sup>29</sup> Rn 92.

<sup>30</sup> Rn 87.

<sup>31</sup> Vgl VwGH 22. 9. 2005, 2001/14/0188, sowie ähnliche Formulierungen in VwGH 10. 12. 1997, 93/13/0185; 10. 9. 1998, 93/15/0051; 20. 6. 2000, 98/15/0008; 2. 8. 2000, 98/13/0152; 14. 12. 2000, 95/15/0111; 27. 8. 2002, 98/14/0194; 25. 9. 2002, 97/13/0175; 14. 1. 2003, 97/14/0042; 30. 4. 2003, 97/13/0130; 26. 5. 2004, 99/14/0209; 9. 12. 2004, 2002/14/0074; 10. 8. 2005, 2001/13/0018; 13. 9. 2006, 2003/13/0025; 18. 10. 2006, 2003/13/0031; 29. 11. 2006, 2003/13/0034; 1. 3. 2007, 2006/15/0070.

<sup>32</sup> Dazu Lang/Massoner in Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht (2009) 15 (19 ff).

<sup>27</sup> Vgl dazu kritisch Gassner, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung, ÖStZ 1981, 262 (262); Lang, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (65 f).

<sup>28</sup> Rn 92.

ten nicht oder noch nicht schlagend werden, kommt offenbar kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit in Betracht. Fraglich ist, ob dieser Umstand die nationale Regelung dann unionsrechtlich dauerhaft immunisiert oder sie sich nur zunächst unionsrechtskonform erweist, um dann in einer späteren Periode unionsrechtswidrig zu werden und dann möglicherweise – bei einer neuerlichen Änderung von Umsatzstrukturen oder in der Zusammensetzung der Marktteilnehmer – später wieder einmal als unionsrechtskonform zu beurteilen ist.

GA Kokott geht auch auf die Argumentation von *Vodafone* ein, wonach nur eine gewinnbasierte Ertragsbesteuerung dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit entspricht. Sie legt – durchaus überzeugende – Gründe dar, warum auch eine Anknüpfung an den Umsatz sachgerecht sein kann.<sup>33</sup> Allerdings erwähnt sie als weiteres Argument, dass auch die Kommission eine umsatzbasierte Digitalsteuer für bestimmte umsatzstarke Unternehmen der Digitalbranche vorschlägt.<sup>34</sup> Dazu führt sie aus:<sup>35</sup> „Wenn schon die Kommission eine umsatzbasierte progressive Steuer für bestimmte Unternehmen als geboten ansieht, um Steuergerechtigkeit zwischen größeren weltweit agierenden und kleineren (nur) europaweit agierenden Unternehmen herbeizuführen, dann kann eine vergleichbare nationale Steuer, die größere Unternehmen stärker an den Gemeinlasten beteiligen möchte als kleinere, im Grundsatz kaum rechtsmissbräuchlich sein.“

Dieses Argument wirft mehrere Fragen auf: Warum soll die bloße Existenz eines Vorschlags für eine Unionsteuer, dessen Umsetzung überhaupt noch nicht absehbar ist, vom Missbrauchsvorwurf exkulpieren? Ob die von der Kommission vorgeschlagene Regelung selbst überhaupt unionsrechtskonform wäre, konnte noch gar nicht geprüft werden. Wenn eine solche Digitalsteuer außerhalb der EU ansässige Unternehmen besonders belasten würde – wie GA Kokott selbst vermutet<sup>36</sup> –, bewegt sich diese Steuer in einem anderen rechtlichen Rahmen als die in Hinblick auf ihre Übereinstimmung mit der Niederlassungsfreiheit geprüfte ungarische Steuer. Vor allem aber: Warum soll es eine Rolle spielen, dass dieser Vorschlag für die Digitalsteuer von der Kommission kommt, die das anhängige EuGH-Verfahren – es handelt sich um ein Vorabentscheidungsersuchen eines ungarischen Gerichts – gar nicht initiiert hat, sondern lediglich schriftliche Stellungnahmen abgegeben und sich durch ihre Vertreter an der mündlichen Verhandlung beteiligt hat? Hätte die Stellungnahme der Kommission im EuGH-Verfahren ein anderes rechtliches Gewicht gehabt, wenn sie keine unionsweite Digitalsteuer vorge-

schlagen hätte? Oder wäre die rechtliche Beurteilung der ungarischen Steuer anders ausgefallen, wenn die von der Kommission vorgetragenen Argumente stattdessen von der Regierung eines anderen Mitgliedstaates ins Treffen geführt worden wären? Es wäre jedenfalls merkwürdig, auf Grundlage von „Estoppel“-Überlegungen der Kommission zu verwehren, Bedenken dagegen anzuführen, dass die ungarische Steuer Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten stärker belastet, weil nach ihrem eigenen Vorschlag für eine umsatzabhängige Digitalsteuer Unternehmen aus Drittstaaten möglicherweise höher besteuert werden als EU-Unternehmen.

Der Einwand von GA Kokott ist auf der politischen Ebene hingegen nachvollziehbar. Der – von ihr nicht explizit – erhobene Vorwurf der Doppelmoral ist nicht ohne Weiteres auszuräumen.<sup>37</sup> Während eine Steuer eines Mitgliedstaates, die Unternehmen anderer Mitgliedstaaten höher belastet, heftig kritisiert wird, wird gleichzeitig ein Vorschlag für eine unionsweite Steuer entwickelt, die Unternehmen von Drittstaaten treffen würde. Die Kommission steht dabei besonders im Fokus: Sie hat im EuGH-Verfahren mitzuwirken und ihr obliegt es auch, Richtlinienvorschläge zu erstatten. Was sie innerhalb der EU nicht toleriert, propagiert sie selbst im Verhältnis zu Drittstaaten. Die politische Kritik an der möglicherweise fehlenden Konsistenz der von der Kommission vertretenen Auffassungen und die Suche nach den für die rechtliche Beurteilung der ungarischen Steuer relevanten Kriterien sollten aber auseinandergelassen werden.

GA Kokott stellt für den Nachweis der Missbrauchsabsicht auf die Gesetzesbegründung ab. Ihr Ansatz ist dabei restriktiv:<sup>38</sup> „Insbesondere beruft sich die Kommission lediglich auf Äußerungen von drei Parlamentariern in der Parlamentsdebatte und auf Auszüge aus Regierungsdokumenten. Auch dies scheint mir für den Vorwurf eines Rechtsmissbrauchs gegenüber einem Mitgliedstaat nicht auszureichen. Wenn Äußerungen in einer Parlamentsdebatte ausreichen würden, dann hätte es die Opposition (oder gar ein einzelner Abgeordneter) in der Hand, durch eine entsprechende Äußerung jede Entscheidung des Gesetzgebers zu torpedieren. [...] Da normalerweise die Regierung an die Entscheidung des Parlaments gebunden ist und nicht umgekehrt, habe ich auch Bedenken, auf einzelne Regierungsdokumente abzustellen. Wichtiger ist die amtliche (rechtliche) Gesetzesbegründung und nicht die bloß politische Begründung des Gesetzesinhalts gegenüber den Wählern. [...] Aus Ersterer ergibt sich jedoch nicht, dass Ziel dieser Steuer die primäre Besteuerung von EU-Ausländern war.“

GA Kokott ist zuzustimmen, dass es merkwürdig wäre, auf Aussagen einzelner Parlamen-

<sup>33</sup> Rn 96.

<sup>34</sup> Rn 96.

<sup>35</sup> Rn 102.

<sup>36</sup> Rn 96.

<sup>37</sup> Vgl auch die Überlegungen bei *Mason/Parada*, Digital Battlefront in the Tax Wars, TNI 2018, 1183 (1192 f).

<sup>38</sup> Rn 97 f.

tarier abzustellen. Es wäre höchst unbefriedigend, wenn die Unionsrechtskonformität einer gesetzlichen Maßnahme davon abhängt, ob ein einziger Abgeordneter in der Diskussion ein schädliches Motiv für das Gesetz anführt. Genauso unbefriedigend ist es aber, wenn es darauf ankommt, wie die amtliche Gesetzesbegründung formuliert ist. Wenn der Verfasser derartige Dokumente davon absieht, eine beabsichtigte Benachteiligung ausländischer Unternehmen ausdrücklich anzuführen, kommt dieser Auffassung zufolge das Rechtsmissbrauchsverbot nicht zum Tragen. Ein auch nur einigermaßen „gut“ beratener Gesetzgeber wird sich daher niemals einem Missbrauchsvorwurf aussetzen. Umgekehrt wird die Anwendung des Rechtsmissbrauchsverbots zur Folge mangelnder gesetzgeberischer „Sorgfalt“. Die unionsrechtliche Beurteilung der gleichen gesetzlichen Maßnahme in zwei Mitgliedstaaten kann – nach diesen Maßstäben beurteilt – völlig unterschiedlich ausfallen. Sie kann letztlich auch davon abhängen, wie ehrlich der Gesetzgeber seine Absicht bekundet hat.

All diese Bedenken treffen aber letztlich das subjektive Kriterium insgesamt und sind in Österreich auch aus der Diskussion zu § 22 BAO bekannt: In jedem Fall ist es unbefriedigend, wenn die rechtliche Beurteilung einer Gestaltung – sei sie vom Mitgliedstaat oder vom Steuerpflichtigen gesetzt – von der dahinterstehenden Intention abhängt. Gestaltungen gleich beurteilt werden und sich in einem Fall als unionsrechtswidrig und in einem anderen Fall als unionsrechtskonform erweisen oder – bezogen auf § 22 BAO – in einem Fall Steuerpflicht auslösen, in einem anderen Fall diese erfolgreich vermeiden. Die Überlegungen von GA Kokott machen auch bewusst, dass der Nachweis der Intention fast immer problematisch ist. Absichten sind innere Vorgänge, die sich des unmittelbaren Beweises entziehen. Kommt es auf die Gestaltung der Dokumentation an, hat es der dem Missbrauchsvorwurf potenziell ausgesetzte Rechtsunterworfenen – Mitgliedstaat oder Steuerpflichtiger – oft in der Hand, durch entsprechende Gestaltung der Dokumentation diesen Vorwurf abzuwenden.

### 3.3. Rechtsgrundlage

GA Kokott sieht die Rechtsgrundlage für das auch für die Mitgliedstaaten maßgebende Rechtsmissbrauchsverbot in der Treue- oder Loyalitätsklausel des Art 4 Abs 3 EUV:<sup>39</sup> „So hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass das Unionsrecht auf der grundlegenden Prämisse beruht, dass jeder Mitgliedstaat mit allen anderen Mitgliedstaaten eine Reihe gemeinsamer Werte teilt – und anerkennt, dass sie sie mit ihm teilen –, auf die sich, wie es in Art 2 EUV heißt, die Union

gründet. In eben diesem Zusammenhang obliegt es den Mitgliedstaaten nach dem in Art 4 Abs 3 UAbs 1 EUV niedergelegten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, in ihrem jeweiligen Hoheitsgebiet insbesondere für die Anwendung und Wahrung des Unionsrechts zu sorgen und zu diesem Zweck alle geeigneten Maßnahmen aller Art oder besonderer Art zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Unionsorgane ergeben, zu ergreifen. [...] Insbesondere verlangt Art 4 Abs 3 UAbs 3 EUV, dass die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen unterlassen, die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden können. Wenn aber national bestehende Befugnisse (hier die Einführung einer weiteren Ertragsteuer) bewusst und ausschließlich in einer Form gewählt werden, um allein ausländische Unternehmen zu benachteiligen und damit in ihren vom Unionsrecht gewährten Grundfreiheiten zu beschränken (mithin um Unionsrecht zu unterlaufen), dann verstößt dies gegen den Gedanken des Art 4 Abs 3 EUV und kann unter bestimmten Umständen durchaus als rechtsmissbräuchlich betrachtet werden. Unter diesen Umständen kann dann darin auch eine mittelbare Diskriminierung gesehen werden.“

Diese Sichtweise entspricht der Auffassung zahlreicher Autoren, wonach Art 4 Abs 3 EUV nicht bloß allgemeiner Programmsatz wäre, sondern konstitutive Bedeutung hätte.<sup>40</sup> Der EuGH hat aus Art 4 Abs 3 EUV und seiner Vorgängervorschrift verschiedene Rechtsfolgen abgeleitet: So wird Art 4 Abs 3 EUV als Rechtsgrundlage für das unionsrechtliche Effektivitäts- und Äquivalenzprinzip<sup>41</sup> wie für die Rückforderung von zu Unrecht gezahlten Beihilfen herangezogen.<sup>42</sup>

Die Auffassung, wonach Art 4 Abs 3 EUV konstitutive Bedeutung hat, ist nicht überzeugend. Die Rechtsprechung, die tatsächlich immer häufiger auf diese Vorschrift zurückgreift, verdient Kritik.<sup>43</sup> Art 4 Abs 3 EUV spricht von der „Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben“ sowie von den Maßnahmen „zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe

<sup>39</sup> Lang, Treaty Override und Gemeinschaftsrecht, in Lehner, Reden zum Andenken an Klaus Vogel (2010) 58 (81 ff); Obwexer in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht (2015) Art 4 EUV Rn 78; Callies/Kahl/Puttler in Callies/Ruffert, EUV/AEUV (2016) Art 4 EUV Rn 42; Streinz, EUV/AEUV (2018) Art 4 EUV Rn 28; Schill/Krenn in Grabitz/Hilf/Nettesheim/Schill/Krenn, Das Recht der europäischen Union (2018) Art 4 EUV Rn 61.

<sup>40</sup> EuGH 10. 7. 1997, C-261/95, Palmisani, Rn 27 ff; 15. 9. 1998, C-231/96, Edis, Rn 34 ff; 7. 1. 2004, C-201/02, Wells, Rn 67; 8. 9. 2005, C-40/04, Yonemoto, Rn 59; 4. 7. 2006, C-212/04, Adeneler, Rn 95; 3. 3. 2007, C-432/05, Unibet, Rn 43.

<sup>41</sup> EuGH 20. 3. 1997, C-24/95, Alcan, Rn 22 ff; 27. 6. 2000, C-404/97, Kommission/Portugal, Rn 55; 26. 6. 2003, C-404/00, Kommission/Spanien, Rn 51; 15. 12. 2005, C-148/04, Unicredito Italiano, Rn 113; 20. 5. 2010, C-210/09, Scott und Kimberly Clark, Rn 21.

<sup>42</sup> Lang in Lehner, Reden, 82 f.

der Union ergeben“. Diese „Aufgaben“ und „Verpflichtungen“ sind nicht in Art 4 Abs 3 EUV beschrieben. Vielmehr verweist Art 4 Abs 3 EUV vor allem auf die „Verträge“, aus denen sich diese Aufgaben und Verpflichtungen ergeben. Daher kommt Art 4 Abs 3 EUV auch nicht als Rechtsgrundlage in Betracht. Entscheidend sind immer die jeweiligen Vorschriften des EUV oder des Sekundärrechts („Handlungen der Organe der Union“), in denen die maßgebende Verpflichtung normiert ist. Der EuGH tendiert aber dazu, pauschal auf Art 4 Abs 3 EUV zu verweisen, um nicht die eigentliche Rechtsgrundlage suchen zu müssen, auf die sich die von ihm behaupteten Postulate stützen sollten. Müsste er die eigentlich maßgebende Rechtsgrundlage heranziehen, könnte er es sich auch nicht ersparen, sich mit der zu dieser Vorschrift ergangenen Rechtsprechung und den bestehenden Auffassungen im Schrifttum auseinanderzusetzen.

Art 4 Abs 3 EUV selbst hat keine selbständige normative Bedeutung.<sup>44</sup> Dass die Aufgaben und Verpflichtungen, die sich aus dem Unionsrecht ergeben, zu erfüllen sind, bedarf keiner gesonderten Anordnung. Gäbe es diese allgemeine Vorschrift nicht, wäre dennoch klar, dass unionsrechtlich begründete Verpflichtungen zu erfüllen sind. Dies ergibt sich schon aus der Vorschrift, die die jeweilige Verpflichtung anordnet. Der Hinweis, dass sich die Union und Mitgliedstaaten bei Erfüllung ihrer Aufgaben und Verpflichtungen unterstützen, bedürfte auch nicht der gesonderten Erwähnung: Dies zeichnet eine Rechtsgemeinschaft aus. Würde Art 4 Abs 3 EUV fehlen oder gestrichen werden, würde sich die maßgebende Rechtslage nicht ändern. Der Rechtskultur wäre mit einer Streichung des Art 4 Abs 3 EUV ein wertvoller Dienst erwiesen: In all den Fällen, in denen sich der EuGH bisher damit begnügt, Art 4 Abs 3 EUV als Rechtsgrundlage für seine Rechtsprechung anzuführen, würde er nicht umhinkommen, sich mit der wahren Rechtsgrundlage auseinanderzusetzen, und müsste seine Auffassung näher begründen und gegebenenfalls weiter präzisieren.

Art 4 Abs 3 EUV hat daher ähnliche Bedeutung wie jene mit „*pacta sunt servanda*“ überschriebene Vorschrift des Art 26 WVK: „*Ist ein Vertrag in Kraft, so bindet er die Vertragsparteien und ist von ihnen nach Treu und Glauben zu erfüllen.*“ Die Regelung sagt nichts anderes aus, als dass in Kraft befindliche Verträge zu erfüllen sind.<sup>45</sup> Dieser Rechtsbefolungsanspruch völkerrechtlicher Verträge wäre diesen aber auch dann immanent, wenn er nicht in Art 26 WVK ausdrücklich erwähnt wäre. Genauso wären die Mitgliedstaaten der EU auch dann zur Befolgung des Unionsrechts verpflichtet, wenn sie nicht dazu in Art 4 Abs 3 EUV ausdrücklich aufgefordert würden.<sup>46</sup>

Im vorliegenden Fall geht es um die Niederlassungsfreiheit. Eine Rechtsprechung, nach der auf die Missbrauchsabsicht abzustellen wäre, müsste sich auf diese Grundfreiheit stützen. Art 49 AEUV ist daher die maßgebende Unionsrechtsvorschrift. Der EuGH deutet die Grundfreiheiten bereits seit Langem in einer Weise, die sie vor Umgehungen durch die Mitgliedstaaten schützt. GA Kokott hat die Judikatur prägnant zusammengefasst:<sup>47</sup> „Die Grundfreiheiten untersagen [...] nicht nur offensichtliche Diskriminierungen, sondern auch alle versteckten oder mittelbaren Formen der Diskriminierung, die durch die Anwendung anderer Unterscheidungskriterien zu dem gleichen Ergebnis führen.“ Sie betont, dass „die versteckte Diskriminierung [...] solche Fälle erfassen [soll], die rein formal betrachtet keine Diskriminierung darstellen, aber materiell wie eine solche wirken“.<sup>48</sup> Einen quantitativen Ansatz betrachtet GA Kokott dabei als unergiebig. Sie spricht sich vielmehr für ein qualitatives Kriterium aus, „wonach das Unterscheidungsmerkmal seinem Wesen nach bzw typischerweise ausländische Gesellschaften betreffen muss. [...] Ein bloß zufälliger Zusammenhang, mag er quantitativ auch noch so hoch ausfallen, kann demnach im Grundsatz nicht ausreichen, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen.“<sup>49</sup> Diese Argumentation überzeugt.

Vor diesem Hintergrund ist nicht einsichtig, warum dann – über den Umweg des Art 4 Abs 3 EUV – der quantitative Ansatz in Verbindung mit der Missbrauchsabsicht des Gesetzgebers doch weiterhin eine Rolle spielen sollte. Die bereits von GA Kokott angestellten Überlegungen haben die Problematik sowohl eines quantitativen Ansatzes als auch der Feststellung der Intention des Mitgliedstaates deutlich gemacht. Werden beide Voraussetzungen miteinander verknüpft, verschärfen sich diese Schwierigkeiten noch. GA Kokott hat klar herausgearbeitet, dass sich die Niederlassungsfreiheit nicht für einen quantitativen Ansatz eignet. Ist Art 4 Abs 3 EUV keine eigenständige Rechtsgrundlage für zusätzliche Kriterien, um eine Diskriminierung zu erweisen, sondern ist die Rechtsgrundlage nur die Niederlassungsfreiheit selbst, fehlt jedes Argument, die überzeugenden Überlegungen von GA Kokott zur Niederlassungsfreiheit wieder zu verwerfen, und doch auf ein quantitatives Kriterium abzustellen, wenn die Missbrauchsabsicht des Mitgliedstaates gegeben ist.

#### 4. Zusammenfassende Würdigung

All die hier angestellten Überlegungen zeigen: Die Absicht eines Mitgliedstaates, die Niederlassungsfreiheit zu missbrauchen, sollte kein recht-

<sup>44</sup> Lang in Lehner, Reden, 81 ff.

<sup>45</sup> Lang in Lehner, Reden, 86.

<sup>46</sup> Lang in Lehner, Reden, 86.

<sup>47</sup> Rn 59 f.

<sup>48</sup> Rn 62 f.

<sup>49</sup> Rn 74.



lich relevantes Kriterium sein. Wie immer gilt: Wenn ein Rechtsunterwerfener eine ihn an sich treffende Vorschrift umgehen will, zeigt alleine die Interpretation der Vorschrift, ob der Umgehungsversuch gelingt oder misslingt. Der EuGH wäre daher gut beraten, sich beim Konzept der versteckten oder mittelbaren Diskriminierung auf die von GA Kokott herausgearbeiteten qualitativen Kriterien zu beschränken. Im Ausnahmefall zusätzlich auch einen quantitativen Ansatz zuzulassen, wenn sich die Missbrauchsabsicht des Gesetzgebers erweisen lässt, ist nicht sinnvoll.

Diese Diskussion lenkt auch den Blick auf die Schwächen des Verständnisses des § 22 BAO im Sinne der Außentheorie. Dieser Auffassung zufolge soll auch bei der Anwendung der nationalen Missbrauchsvorschrift die Absicht des Steuerpflichtigen eine Rolle spielen. Aus den Schwierigkeiten, die Absicht der Mitgliedstaaten nachzuweisen, das der Niederlassungsfreiheit inhärente Diskriminierungsverbot zu umgehen, lassen sich auch Rückschlüsse für die Interpretation des § 22 BAO gewinnen. Dieselben Schwierigkeiten stellen sich nämlich bei der Anwendung der nationalen Missbrauchsvorschrift, wenn man sie im Sinne der Außentheorie so versteht, dass die Missbrauchsabsicht Anwendungsvoraussetzung ist.<sup>50</sup>

Daher sprechen viele Argumente dafür, davon Abstand zu nehmen, aus Art 4 Abs 3 EUV eine eigene die Mitgliedstaaten treffende Missbrauchs doktrin abzuleiten, zumal sich diese Vorschrift als Rechtsgrundlage dafür auch überhaupt nicht eignet. Alternativ dazu erscheint es ausreichend, die Grundfreiheiten ihrem Ziel und Zweck entsprechend auszulegen, auch Fälle von versteckter oder mittelbarer Diskriminierung zu erfassen und dabei qualitative Kriterien heranzuziehen. Ebenso wenig bedarf es eines Missbrauchstatbestands im innerstaatlichen Recht. Die besseren Argumente zu § 22 BAO sprechen ja für die Deutung dieser Regelung im Sinne der Innentheorie.<sup>51</sup> Die Vorschrift bleibt dann ohne selbständige normative Bedeutung und versteht sich als bloßer Interpretationshinweis. Auszulegen ist jene Vorschrift, die vermeintlich oder tatsächlich umgangen wurde.<sup>52</sup>

Für die Verrechnungspreisermittlung bedeutet dies, dass es zu begrüßen wäre, wenn bei der Anwendung dieser Vorschriften die Eier schalen der Missbrauchs bekämpfung endgültig

abgelegt werden. Die nationalen und internationalen Verrechnungspreisvorschriften sollen im Lichte ihres Ziels und Zwecks ausgelegt werden, aber nicht mit den Missbrauchsvorschriften verwoben werden. Ungeachtet jeglicher Gestaltungsüberlegungen von Steuerpflichtigen sollen diese Vorschriften objektiv und losgelöst von der Absicht des Steuerpflichtigen angewendet werden. Werden neben diesen Verrechnungspreisvorschriften auch noch Missbrauchsvorschriften ins Treffen geführt, steht dies oft einer teleologischen Interpretation der materiell-rechtlichen Regelungen – im konkreten Fall der Verrechnungspreisvorschriften – entgegen: Nur wenn gesichert ist, dass kritische Fälle, die in der Praxis ein rechtspolitisches Unbehagen verursachen, nicht unter Berufung auf Missbrauchsvorschriften gelöst werden können, werden Behörden und Gerichte Druck verspüren, die Verrechnungspreisvorschriften unter Berücksichtigung ihres Ziels und Zwecks zur Entfaltung zu bringen.

Für das Unionsrecht wie für das nationale Recht gilt die Mahnung des früheren GA *Maduro*:<sup>53</sup> In seinen Schlussanträgen in der Rs *Cartesio* hat er unter Verweis auf *Gutteridge* den Grundsatz des Rechtsmissbrauchs als „Droge, die zunächst harmlos erscheint, doch später äußerst unangenehme Folgen haben kann“, beschrieben und daher geraten, „diesen Grundsatz äußerst vorsichtig anzuwenden“. Völlige Abstinenz ist die beste Vorbeugung.

### Auf den Punkt gebracht

Wie aufgezeigt wurde, sprechen viele Argumente dafür, aus Art 4 Abs 3 EUV keine eigene die Mitgliedstaaten treffende Missbrauchs doktrin abzuleiten, zumal sich diese Vorschrift als Rechtsgrundlage dafür auch überhaupt nicht eignet. Es erscheint ausreichend, die Grundfreiheiten ihrem Ziel und Zweck entsprechend auszulegen, auch Fälle von versteckter oder mittelbarer Diskriminierung zu erfassen und dabei qualitative Kriterien heranzuziehen.

Für die Verrechnungspreisermittlung bedeutet dies: Die nationalen und internationalen Verrechnungspreisvorschriften sollen im Lichte ihres Ziels und Zwecks ausgelegt werden, aber nicht mit den Missbrauchsvorschriften verwoben werden.

Der Verfasser dankt Herrn Markus *Mittendorfer* für die Unterstützung bei Literaturrecherche, Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur. Das Manuskript wurde am 19. 7. 2019 abgeschlossen.

<sup>50</sup> Kritisch dazu *Lang*, ÖStZ 2001, 65 (67 ff); *Lang*, Die Neuregelung des Missbrauchs in § 22 BAO, ÖStZ 2018, 419 (420 ff).

<sup>51</sup> Ausführlich *Lang*, ÖStZ 2018, 419 (419 ff).

<sup>52</sup> Dazu *Gassner*, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, in *Cagianut/Vallender*, Steuerrecht – Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn (1995) 65 (80); *Lang*, ÖStZ 2018, 419 (421).

<sup>53</sup> Schlussanträge GA *Maduro* 22. 5. 2018, C-210/06, *Cartesio*, Rn 29.

