

36. Jahrgang / März 2026 / Nr. 3

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Rita Szudoczky
zum 50. Geburtstag

Grundsätze der internationalen Besteuerung *Principles in International Taxation*

Nevia Čičin-Šain

EU Customs and Import VAT Reforms Concerning E-Commerce

EU-Reformen im Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerrecht für den E-Commerce

Georg Kofler

Europäischer Grundrechtsschutz und Grundfreiheiten

European Fundamental Rights Protection and Fundamental Freedoms

Michael Lang

EuGH-Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht

CJEU Case Law on Abuse of Tax Law

Alexander Rust

Beiträge an eine ausländische Pensionsversicherung

Social Security Contributions to a Foreign Pension System

Karoline Spies

Options in EU Tax Directives and Their Direct Effect

Wahlrechte in EU-Richtlinien und deren unmittelbare Wirkung

Claus Staringer

Beschränkte Steuerpflicht für Einkünfte aus Intellectual Property

Taxation of Non-Residents with Income from Intellectual Property

Michael Lang^{*)}

Das Urteil Nordcurrent: Verwirrende EuGH-Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht

THE JUDGMENT NORDCURRENT: CONFUSING CJEU CASE LAW ON ABUSE OF TAX LAW

At the occasion of *Michael Lang's* 60th birthday, *Rita Szudoczky* made an excellent analysis of the CJEU judgment *Nordcurrent*, which had come out a few days earlier. She came to a rather positive assessment of that judgment. At the occasion of her own special birthday, *Michael Lang* takes the opportunity to comment on the judgment as well. He is rather critical and concludes that the reasoning of the court is to a certain extent confusing.

I. Die Fakten und die maßgebenden unionsrechtlichen Vorschriften im Urteil *Nordcurrent*

Rita Szudoczky überraschte mich anlässlich meines 60. Geburtstags mit einem mir gewidmeten Beitrag zum Thema des unionsrechtlichen Rechtsmissbrauchsverbots.¹⁾ Vor dem Hintergrund ihrer eigenen Auffassung zu diesem Themenkreis nahm sie eine hervorragende Analyse des damals nur wenige Tage alten EuGH-Urteils *Nordcurrent* vor.²⁾ Sie knüpfte an ihre Überlegungen den Wunsch, dass die Diskussion dazu fortgesetzt werden möge.³⁾ Gerne möchte ich daher nun den Faden aufgreifen und selbst einige Anmerkungen zu diesem Urteil des EuGH machen und diesen Beitrag mit den besten Wünschen zum Geburtstag der noch jungen Jubilarin verbinden. Ich hoffe, der geschätzten Kollegin und Freundin auf diese Weise eine Freude zu bereiten und auch für die schon langjährige ausgezeichnete Zusammenarbeit am gemeinsamen Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU zu danken.

In *Nordcurrent* ging es um die in Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in Litauen vorgenommene Körperschaftsteuerbefreiung für Dividenden aus anderen EU-Staaten. *Nordcurrent*, eine litauische Gesellschaft, die Videospiele entwickelte, hatte eine britische Tochtergesellschaft.⁴⁾ Die Tochtergesellschaft, die sich um den Vertrieb solcher Spiele kümmerte, wurde 2009 aufgrund von Restriktionen gegründet, die sich beim Direktverkauf via App Stores in Litauen ergeben hätten. In den Jahren 2017 und 2018 wurden die Aktivitäten reorganisiert: Funktionen und Risiken wurden von der britischen Gesellschaft zurück an ihre litauische Muttergesellschaft übertragen. Da die britische Gesellschaft schließlich keine Vertriebs- und Marketingaktivitäten mehr entfaltete, wurde Ende 2019 ihre Auflösung beschlossen. Die litauische Finanzverwaltung verweigerte unter Berufung auf die nationale Rechtsvorschrift, die in Umsetzung von Art 1 Abs 2 und 3 Mutter-Tochter-Richtlinie ergangen war, die Steuerbefreiung der 2018 und 2019 gezahlten Dividenden, weil die britische Tochtergesellschaft in diesen Jahren keine Geschäftsräumlichkeiten und auch kaum Personal hatte. Weder der Umstand, dass die Gewinne der britischen Gesellschaft dort zu einem Körperschaftsteuersatz von 24 % erfasst wurden, während die hypothetische Steuerbelastung in Litauen 15 % betrug, noch der von *Nordcurrent* gegebene Hinweis, dass die Art und Weise des Vertriebs der

^{*)} Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LLM-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Das Manuskript habe ich am 30. 11. 2025 abgeschlossen.

¹⁾ Szudoczky, The General Anti-Abuse Rule of the Parent-Subsidiary Directive – CJEU Renders First Interpretation, SWI 2025, 262 (262 ff).

²⁾ EuGH 3. 4. 2025, *Nordcurrent group UAB*, C-228/24.

³⁾ Szudoczky, SWI 2025, 262 (271).

⁴⁾ Zum Sachverhalt ausführlich *Medeliene*, Lithuania: CJEU pending case – Nordcurrent Group C-228/24, in *Kofler et al*, CJEU – Recent Developments in Direct Taxation 2024 (2025) 223 (223 ff).

Videospiele nicht länger Räume oder Personal in Großbritannien erforderlich machte, beeindruckte das Finanzamt. Das von der *Kommission für Steuerstreitigkeiten bei der Regierung der Republik Litauen* gestellte Vorabentscheidungsersuchen betraf die Auslegung von Art 1 Abs 2 und 3 Mutter-Tochter-Richtlinie.

Die maßgebenden Richtlinienvorschriften lauten wie folgt:

- „(2) *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.*
- (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.*“

II. Rechtsmissbrauchsbekämpfung auf der Ebene der Rechtsnorm

Im Jahr 2015 sah der Sekundärrechtssetzer noch die Notwendigkeit, die Mutter-Tochter-Richtlinie – so wie andere Richtlinien auf dem Gebiet der direkten Steuern – um eine eigene Missbrauchsvorschrift zu ergänzen.⁵⁾ Mittlerweile ist in Art 6 ATAD eine vergleichbare Vorschrift für die Körperschaftsteuer generell enthalten, die damit auch den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie mitumfasst.⁶⁾ Vor allem aber hat der EuGH mit seinen Urteilen vom 26. 2. 2019 das Rechtsmissbrauchsverbot in den Rang eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes erhoben.⁷⁾ Der EuGH hat sich nun in der Rs *Nordcurrent* primär auf den Wortlaut des Art 1 Abs 2 und 3 Mutter-Tochter-Richtlinie bezogen, sich allerdings auch wiederholt auf sein Urteil vom 26. 2. 2019, *T Danmark und Y Denmark*, C-116/16 und C-117/16, gestützt. Daher ist auch nicht klar, ob die in *Nordcurrent* getroffenen – und in weiterer Folge noch näher zu besprechenden – Aussagen des EuGH auch über den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie hinaus Bedeutung haben.

Der EuGH hatte in der Rs *Nordcurrent* – unter anderem – darüber zu entscheiden, was unter dem in Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie angesprochenen „*steuerlichen Vorteil*“ zu verstehen ist. Ist damit die in der Richtlinie genannte Steuerbefreiung gemeint, oder ist dies unter Berücksichtigung der Frage, dass in Großbritannien ein anderer Steuersatz gilt als in Litauen, zu beurteilen? Naheliegenderweise entschied sich der EuGH für die zuletzt genannte Deutung:⁸⁾ Will man herausfinden, ob der Steuerpflichtige seine steuerliche Belastung vermindern wollte, kann die Analyse nicht an den Landesgrenzen aufhören. Die Gesamtbetrachtung ist entscheidend.⁹⁾ Angesichts der niedrigeren Körperschaftbesteuerung in Litauen war klar, dass die Auslagerung der Geschäftsaktivitäten an die britische Tochtergesellschaft nicht steuerlich motiviert war.

Der EuGH musste sich daher nicht näher mit der in der Richtlinie vorgenommenen Verknüpfung zwischen dem Steuervorteil und der teleologischen Interpretation beschäfti-

⁵⁾ Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. 1. 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl L 21 vom 28. 1. 2015, S 1.

⁶⁾ *Zolles/V. Bendlinger*, The Anti-Tax Avoidance Directive, in *Lang et al*, Introduction to European Tax Law on Direct Taxation⁷ (2022) 221 (232 ff).

⁷⁾ EuGH 26. 2. 2019, *N Luxembourg 1 ua*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16; 26. 2. 2019, *T Danmark und Y Denmark*, C-116/16 und C-117/16; kritisch *Schön*, Rechtsmissbrauch im europäischen (Steuer-)Recht, EuZW 2020, 637 (644 ff).

⁸⁾ EuGH 3. 4. 2025, *Nordcurrent group UAB*, C-228/24, Rn 52 ff.

⁹⁾ Zustimmend auch *Szudoczky*, SWI 2025, 262 (270).

gen. Verpönt ist nämlich ein steuerlicher Vorteil, „*der dem Ziel und Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft*“. Die Richtlinie mahnt daher, nicht beim Wortlaut einer Vorschrift stehen zu bleiben, sondern ihrem Ziel und Zweck zum Durchbruch zu verhelfen. Diese Erinnerung an die Berücksichtigung der methodischen Vielfalt bei der Auslegung ist insbesondere in Situationen verständlich, in denen erkennbar ist, dass der Steuerpflichtige einen Steuervorteil anstrebt.

Es würde aber zu weit gehen, daraus abzuleiten, dass Ziel und Zweck einer Richtlinienvorschrift nur dann berücksichtigt werden dürfen, wenn der Steuerpflichtige mit seiner Gestaltung die Absicht verfolgt, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen. Bei der Auslegung geht es um die Ermittlung des Inhalts einer Rechtsvorschrift. Die einzelnen dabei zu berücksichtigenden Aspekte können nicht voneinander getrennt werden. Sie fließen ineinander über.¹⁰⁾ Teleologische Überlegungen können daher niemals ausgeblendet werden. Sie leisten nicht nur dann einen wesentlichen Beitrag zur Auslegung, wenn es darum geht, Versuche der Umgehung einer Rechtsvorschrift abzuwehren. Vielmehr ist immer zu versuchen, Ziel und Zweck einer Vorschrift zu ergründen und die daraus gewonnenen Einsichten für die Ermittlung ihres Inhalts fruchtbar zu machen. Das Gewicht teleologischer Argumente hängt – nicht anders als dies beim Wortlaut, der Rechtsentwicklung oder der Systematik der Fall ist – von ihrer jeweiligen Überzeugungskraft ab und ist daher von Vorschrift zu Vorschrift unterschiedlich. Daher kann ihnen auch dann ein hoher Stellenwert zukommen, wenn keine Umgehungsabsicht des Steuerpflichtigen im Spiel ist.¹¹⁾

Der in Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie gegebene Hinweis auf teleologische Erwägungen hat auch Vermutungen ausgelöst, dass die Absicht, sich einen steuerlichen Vorteil zu verschaffen, insofern eine Rolle spielen könnte, als sich Verwaltung und Gerichte nur in diesem Fall unter Berufung auf Ziel und Zweck über den Wortlaut der auszulegenden Vorschrift hinwegsetzen dürfen. Dem liegt offenbar die Annahme zugrunde, dass in allen anderen Konstellationen der Auslegung von Unionsrecht der Wortlaut die Grenze der Interpretation absteckt.¹²⁾ Dies wäre aber keineswegs überzeugend.¹³⁾ Denn auch hier gilt: Die bei der Auslegung zu berücksichtigenden Aspekte lassen sich nicht voneinander trennen. Bei jeder sprachlichen Kommunikation setzt der Sprecher den Kontext der Gesprächssituation voraus, in der er eine bestimmte Äußerung tätigt.¹⁴⁾ Für einen Gesetzgeber, der Anordnungen trifft, gilt nichts anderes.¹⁵⁾ Um überhaupt die Wortbedeutung erhellen zu können, muss daher notwendigerweise die Einbettung der Vorschrift in den Kontext, die Teleologie und die Rechtsentwicklung berücksichtigt werden. Je intensiver der Wortlaut im Rahmen all dieser Überlegungen betrachtet wird, desto schillernder wird er häufig und desto mehr zeigt sich oft, dass ein auf den ersten Blick vermeintlich klarer Wortlaut keineswegs so klar ist, wie ursprünglich angenommen.¹⁶⁾ Schon Ruppe hat darauf hingewiesen, dass der „*mögliche Wortsinn [...] in vielen Fällen eine Scheingrenze [ist], weil über den Sinn einer Norm oder eines Begriffs unbegrenzt viele Meinungen mit Wahrheitsanspruch denkbar sind*“.¹⁷⁾

Dies gilt noch viel mehr für die Auslegung unionsrechtlicher Vorschriften: Wer auf den Wortlaut abstellt, muss die – im Fall der Mutter-Tochter-Richtlinie – in 23 Sprachen vor-

¹⁰⁾ Näher Lang, Die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 10. 3. 2005, Rs C-491/03, Hermann, auf die Erhebung von Getränkesteuern in Österreich – Teil 2, ÖStZ 2005, 548 (552).

¹¹⁾ Dazu auch Lang, EuGH zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht, SWK 13/2019, 614 (619).

¹²⁾ Vgl auch Szudoczky, SWI 2025, 262 (270).

¹³⁾ So auch unabhängig vom Unionsrecht Lienbacher, Hat der Wortlaut wirklich Vorrang? ZfV 2015, 194 (196 f).

¹⁴⁾ Dazu Potacs, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 29.

¹⁵⁾ Lang, ÖStZ 2005, 548 (552).

¹⁶⁾ Lang, Der Normgehalt des § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (68); Lang, ÖStZ 2005, 548 (552).

¹⁷⁾ Ruppe, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in Gassner/Lechner, Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 68.

liegenden Texte der Vorschriften berücksichtigen, die alle in gleicher Weise maßgebend sind. Kaum ein Ausdruck hat in einer Sprache exakt dieselbe Bedeutung wie in einer anderen Sprache.¹⁸⁾ Oft gibt es eine gemeinsame Schnittmenge, aber der Inhalt des gewählten Wortes schließt noch eine weitere Bedeutung ein oder andere Bedeutungen auch aus.¹⁹⁾ Selbst dort, wo es Überschneidungen gibt, kann das aus der anderen Sprache gewählte Wort zumindest eine inhaltliche Akzentverschiebung bedeuten.²⁰⁾ Im Ergebnis können die denkbaren Bedeutungen der in den verschiedenen Sprachen verwendeten Worte – trotz sicherlich großer bei der Textabstimmung seinerzeit aufgewendeter Sorgfalt – erheblich auseinanderklaffen. Wer vor diesem Hintergrund dennoch am Wortlaut als Schranke der Auslegung festhält, muss wohl einräumen: Genügt es, dass das Interpretationsergebnis in irgendeiner dieser Sprachen auf eine mögliche Bedeutung des Wortlauts der Vorschrift zurückgeführt werden kann, wird die Wortlautgrenze weitgehend bedeutungslos.

Auch für die Auslegung unionsrechtlicher Vorschriften gilt aber: Der Wortlaut einer Vorschrift steht am Beginn des Interpretationsvorgangs, aber nicht notwendigerweise auch an seinem Ende.²¹⁾ Wortlaut, Ziel und Zweck, Systematik und Rechtsentwicklung können in divergierende Richtungen zeigen. Haben die teleologischen, systematischen oder historischen Argumente größere Überzeugungskraft, können sie den eine andere Deutung der Vorschrift nahelegenden Wortlaut zurückdrängen. Der Umstand, dass der Wortlaut in allen verschiedenen Sprachen maßgebend ist, kann außerdem häufig zu seiner Konturenlosigkeit führen. Widersprüche zwischen den Fassungen relativieren oft seine Relevanz für die Interpretation. Umso größere Bedeutung kommt dann Argumenten zu, die aus Ziel und Zweck, der Systematik oder der Rechtsentwicklung einer Vorschrift gewonnen werden.

Die Betonung der teleologischen Interpretation in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige mit seiner Gestaltung einen Steuervorteil anstrebt, kann somit nicht zur Folge haben, dass sonst Ziel und Zweck der unionsrechtlichen Vorschriften gar keine Bedeutung haben oder ihre Grenze am nur vermeintlich klaren Wortlaut der Vorschrift finden.²²⁾ Vielmehr ist die von der Richtlinie vorgenommene Verknüpfung als Mahnung gegenüber den Rechtsanwendern zu verstehen, *auch* in den Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige trachtet, die tatbestandlichen Grenzen einer für ihn günstigen Vorschrift auszureizen oder die Anwendung einer ihn belastenden Vorschrift zu vermeiden, und sich dabei auf den für ihn vorteilhaften Wortlaut beruft, zu prüfen, ob nicht andere bei der Interpretation maßgebenden Argumente eine andere Deutung der Vorschrift nahelegen.

Ein frühes Beispiel dafür, dass der EuGH sich nicht scheut, über den Wortlaut einer Richtlinienvorschrift auch dann hinauszugehen, wenn keinerlei Anzeichen bestehen, dass sich der Steuerpflichtige einen Steuervorteil verschaffen will, ist das zur Mehrwertsteuer ergangene Urteil vom 22. 10. 1998, *Madgett und Baldwin*, C-308/96 und C-94/97.²³⁾ Es ging um die Frage, ob die Vorschriften für Reisebüros und Reiseveranstalter auch auf einen Hotelier angewendet werden können:

¹⁸⁾ Am Beispiel der völkerrechtlichen Auslegung *Lang*, Der Wortlaut als Grenze der Auslegung? in *Micker/Pohl/Potthof-Kowol*, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW (2025) 371 (377).

¹⁹⁾ *Lang* in *Micker/Pohl/Potthof-Kowol*, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW, 371 (377).

²⁰⁾ *Lang* in *Micker/Pohl/Potthof-Kowol*, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW, 371 (377).

²¹⁾ Dazu *Lang* in *Micker/Pohl/Potthof-Kowol*, FS 75 Jahre Hochschule für Finanzen NRW, 371 (375).

²²⁾ Dazu auch *Lang*, SWK 13/2019, 614 (619).

²³⁾ Zu weiteren Beispielen aus der Rechtsprechung des EuGH vgl. *Lenaerts/Gutierrez-Fons*, To Say What the Law of the EU Is: Methods of Interpretation and the European Court of Justice, EUI Working Paper AEL 2013/9 (2013) 1 (27 ff); *Englisch*, Extensive interpretation of the law in CJEU case law in VAT, in *Kofler et al*, CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2025 (in Druck) Kap 3.5.b; zu den Gefahren wörtlicher Auslegung *Amand*, Literal versus restrictive interpretation (limits of the wording) in CJEU case law in VAT, in *Kofler et al*, CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2025 (in Druck) Kap 4.1.1.

- „(20) Die Gründe, auf denen die Sonderregelung für Reisebüros und Reiseveranstalter beruht, gelten auch für den Fall, dass der Wirtschaftsteilnehmer kein Reisebüro oder Reiseveranstalter im üblichen Wortsinn ist, sondern gleichartige Umsätze im Rahmen einer anderen Tätigkeit, wie derjenigen eines Hoteliers, tätigt.
- (21) Eine Auslegung, nach der Artikel 26 der Sechsten Richtlinie nur auf Wirtschaftsteilnehmer Anwendung fände, die Reisebüros oder Reiseveranstalter im üblichen Wortsinn sind, hätte nämlich zur Folge, dass gleiche Leistungen je nach der formalen Eigenschaft des Wirtschaftsteilnehmers verschiedenen Bestimmungen unterlägen.
- (22) Wie schließlich der Generalanwalt in Nummer 32 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, würde es gegen den Zweck dieser Bestimmung verstoßen, zu einer Verzerrung des Wettbewerbs zwischen den Wirtschaftsteilnehmern führen und eine einheitliche Anwendung der Sechsten Richtlinie in Frage stellen, wenn die Anwendung der Sonderregelung des Artikels 26 der Sechsten Richtlinie davon abhängig gemacht würde, dass zunächst festgestellt wird, in welcher Eigenschaft der Wirtschaftsteilnehmer handelt.
- (23) Daher ist die Regelung des Artikels 26 der Sechsten Richtlinie auf Wirtschaftsteilnehmer anwendbar, die Reisen im eigenen Namen veranstalten und die sich zur Erbringung von Dienstleistungen, die mit dieser Art der Tätigkeit gemeinhin verbunden sind, an dritte Steuerpflichtige wenden, auch wenn sie, formal gesehen, nicht die Eigenschaft eines Reisebüros oder eines Reiseveranstalters haben.“

Im Urteil vom 26. 10. 2013, *Kommission/Spanien*, C-189/11, ging es wieder um die Mehrwertsteuer von Reisebüros, und zwar diesmal um die Frage, an wen Reisedienstleistungen verkauft werden müssen, um unter die Sondervorschrift zu fallen. Die Entscheidung illustriert die oben angesprochene These, dass bei Unterschieden zwischen den verschiedenen Sprachfassungen systematische und teleologische Erwägungen noch größere Bedeutung erlangen:

- „(56) Entgegen dem Vorbringen der Kommission kann daher eine rein wörtliche Auslegung der Sonderregelung für Reisebüros, die auf den Wortlaut einer oder mehrerer Sprachfassungen unter Ausschluss der anderen gestützt ist, nicht ausschlaggebend sein. Nach ständiger Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass die Vorschriften des Unionsrechts einheitlich im Licht aller Sprachfassungen der Union auszulegen und anzuwenden sind. Weichen die verschiedenen Sprachfassungen eines Unionstextes voneinander ab, muss die fragliche Vorschrift nach dem Zusammenhang und dem Ziel der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört (Urteil vom 8. Dezember 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Slg. 2005, I-10683, Randnr. 31).“

Rita Szudoczky hat in ihrer Analyse des Urteils *Nordcurrent* deutliche Zurückhaltung gegenüber der teleologischen Auslegung durchklingen lassen: Ihrer Auffassung nach ist sie weitgehend „*intuitiv*“ und lässt dem jeweiligen Rechtsanwender zu großen Spielraum.²⁴⁾ Die Mahnung ist zwar berechtigt: Die Gefahr besteht, dass der Interpret seine eigenen Wertungen als die des Gesetzes ausgibt. Dennoch teile ich die Skepsis im Ergebnis nicht: Die Frage nach dem Zweck einer Vorschrift – selbst wenn dieser nicht oder nicht zur Gänze auch aus ihrer historischen Entwicklung, dem Kontext, in den sie eingebettet ist, oder ihrem Wortlaut unmittelbar hervorleuchtet – ist einem rationalen Diskurs zugänglich. Umgekehrt bietet eine auf den nackten Wortlaut einer Vorschrift gestützte Interpretation keineswegs mehr Rechtssicherheit.²⁵⁾ Gerade bei der Auslegung unionsrechtlicher Regelungen gibt der bloße Text einer Norm alleine oft wenig Orientierung: Die verschiedenen sprachlichen Fassungen zeigen oft in unterschiedliche Richtungen, stehen aber gleichberechtigt nebeneinander und sind daher alle zu berücksichtigen.

²⁴⁾ Szudoczky, SWI 2025, 262 (264).

²⁵⁾ So aber Szudoczky, SWI 2025, 262 (264).

gen. Umso wichtiger ist es, auch alle anderen Möglichkeiten, mit deren Hilfe der Inhalt einer Vorschrift ergründet werden kann, zu nutzen.²⁶⁾

III. Rechtsmissbrauchsbekämpfung auf der Sachverhaltsebene

Die Vorschriften des Art 1 Abs 2 und 3 Mutter-Tochter-Richtlinie sind nicht im Vakuum entstanden: Sie bauen auf der mittlerweile vor Jahrzehnten begründeten und immer weiter fortentwickelten Rechtsprechung des EuGH zum Rechtsmissbrauch auf dem Gebiet des Steuerrechts auf. Dies wird auch in der Terminologie deutlich: Die Vorschriften knüpfen teilweise an Formulierungen an, die der EuGH bereits in seinem Urteil *Cadbury Schweppes* verwendet hat: Schon damals war von „*genuine economic activities*“ und davon die Rede, dass die Gestaltung „*economic reality*“ widerspiegeln muss, um anerkannt zu werden.²⁷⁾

Wenn der EuGH verlangt, dass eine Gestaltung „*economic reality*“ widerspiegeln muss, spricht er damit Fragen der Sachverhaltsbeurteilung an.²⁸⁾ Die gesamte Definition von „*not genuine*“ in Art 1 Abs 3 Mutter-Tochter-Richtlinie hat auf dieser Ebene Bedeutung. Dies zeigt sich auch, wenn der EuGH in *Nordcurrent* auf sein Urteil vom 26. 2. 2019, *T Danmark und Y Denmark*, C-116/16 und C-117/16, verweist und erläutert, dass die dort behandelten Zwischengesellschaften keinesfalls die einzige aus dem Blickwinkel der Missbrauchsbekämpfung zu beurteilende Gestaltung ist:²⁹⁾ „*Dieses Vorgehen anhand eines Beispiels bei der Beurteilung der Missbräuchlichkeit einer Praxis fügt sich in die Rechtsprechung des Gerichtshofs ein, in deren Rahmen dieser im Licht des Grundsatzes des Verbots des Rechtsmissbrauchs des Weiteren festgestellt hat, dass eine Tochtergesellschaft, die eine ‚Briefkastenfirma‘ oder eine ‚Strohfirma‘ ist, als rein künstliche Gestaltung anzusehen ist (Urteil vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 68).*“ In diesem Urteil ist auch davon die Rede, dass Vorteile nicht gewährt werden dürfen, wenn „*die entsprechenden Voraussetzungen lediglich formal erfüllt sind*“,³⁰⁾ oder wenn „*die Erfüllung von Zollförmlichkeiten [...] lediglich pro forma*“ erfolgt, „*um missbräuchlich Ausgleichsbeträge [...] oder Ausfuhrerstattungen [...] zu erlangen*“.³¹⁾ Der EuGH betont, dass „*sich eine Besteuerung auf einen realen wirtschaftlichen Vorgang beziehen*“ muss.³²⁾ Generalanwältin Kokott hatte zuvor bereits in ihren Schlussanträgen darauf hingewiesen, dass „*rein künstlichen Gestaltungen, die im Ergebnis nur auf dem Papier stattfinden, von vornherein die Anerkennung versagt*“ wird.³³⁾

Letztlich geht es daher bei diesem Aspekt der Missbrauchsbekämpfung um die sorgfältige Sachverhaltsermittlung: Gestaltungen, die „*nur auf dem Papier stattfinden*“,³⁴⁾ sind irrelevant. Die realen wirtschaftlichen Vorgänge sind festzustellen. Der EuGH hat in der Rs *Nordcurrent* somit verdeutlicht, dass nicht nur Zwischengesellschaften insgesamt zu ignorieren sind, wenn sie sich insgesamt als „*Briefkastenfirma*“ oder „*Strohfirma*“ entpuppen. Es ist auch denkbar, dass zwar die Gründung und die Existenz und „*das tat-*

²⁶⁾ Vgl. auch Rademacher, Reading Up or Down EU Legislation: A Plea for a Principled Approach to an Extraordinary Judicial Power, European Public Law 2017, 319 (335): „*The CJEU has always relied on a purposive or teleological approach to the construction of EU law, hardly ever accepting the literal meaning as an insurmountable obstacle.*“

²⁷⁾ EuGH 12. 9. 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04; dazu Lang, Cadbury Schweppes' Line of Case Law from the Member states' Perspective, in *de la Feria/Vogenaue*, Prohibition of Abuse of Law (2010) 435 (435 ff).

²⁸⁾ Dazu schon Lang/Heidenbauer, Wholly Artificial arrangements, in *L. Hinnekens/P. Hinnekens*, A Vision of Taxes Within and Outside European Borders (2008) 597 (602 ff).

²⁹⁾ EuGH 3. 4. 2025, *Nordcurrent group UAB*, C-228/24, Rn 28 f.

³⁰⁾ EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark und Y Denmark*, C-116/16 und C-117/16, Rn 72.

³¹⁾ EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark und Y Denmark*, C-116/16 und C-117/16, Rn 73.

³²⁾ EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark und Y Denmark*, C-116/16 und C-117/16, Rn 109.

³³⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, *T Danmark*, C-116/16, Rn 52.

³⁴⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, *T Danmark*, C-116/16, Rn 52.

sächliche Vorliegen einer Tätigkeit“ über viele Jahre nicht in Frage zu stellen sind, aber dennoch Gewinne aus bestimmten Handelsgeschäften nur „unter dem Namen dieser Tochtergesellschaft“ erwirtschaftet wurden und ihr deshalb nicht zugeordnet werden können.³⁵⁾ Damit spricht der EuGH eine Selbstverständlichkeit aus: Ergebnis einer sorgfältigen Sachverhaltsermittlung kann eben auch sein, dass manche Einkünfte unmittelbar der Muttergesellschaft und nicht – entgegen ihren Behauptungen – der Tochtergesellschaft zuzurechnen sind, andere aber von ihr selbst erzielt wurden.

Die Mahnung, gerade auch bei Gestaltungen, die sich an den Grenzen des Anwendungsbereichs einer für den Steuerpflichtigen vorteilhaften Vorschrift bewegen, den Sachverhalt sorgfältig zu ermitteln, ist berechtigt und verständlich. Weichen die Fakten nämlich nur um Nuancen davon ab, wie sie der Steuerpflichtige gegenüber der Finanzverwaltung oder dem Gericht präsentiert, kann dies zum Ergebnis haben, dass die Vorschrift auf ihn doch nicht angewendet werden kann und die von ihm angestrebten günstigen Rechtsfolgen daher nicht zustehen. Ob der Sachverhalt noch von der Vorschrift erfasst ist oder dessen tatbestandliche Grenzen bereits überschritten sind, kann von Details abhängen. Daher ist in diesen Situationen besondere Sorgfalt geboten.

Es leuchtet ein, wenn die Rechtsprechung des EuGH zum steuerlichen Rechtsmissbrauch sowohl die Interpretation der Vorschrift als auch die Ermittlung der Fakten im Blick hat: Jede der beiden Ebenen kann angesprochen sein, wenn sich der Steuerpflichtige einen steuerlichen Vorteil verschaffen will. Die von ihm angestrebten günstigen Rechtsfolgen können deshalb nicht zustehen, weil die Vorschrift im Lichte ihres Ziels und Zwecks einen anderen Inhalt hat als ihr Wortlaut auf den ersten Blick vermuten lässt, oder weil sich die Geschehnisse doch etwas anders abgespielt haben, als der Steuerpflichtige glaubhaft machen möchte. Es ist aber nicht überzeugend, wenn der EuGH Sachverhalts- und Normebene miteinander verknüpft:³⁶⁾ „Es genügt [...] nicht – entsprechend der in Art. 1 Abs. 3 der Richtlinie 2011/96 enthaltenen Definition einer unangemessenen Gestaltung – nachzuweisen, dass die Gestaltung nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln. Nach Art. 1 Abs. 2 dieser Richtlinie ist es außerdem erforderlich, dass die Gestaltung zu dem wesentlichen Zweck vorgenommen wird, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft.“ Bezieht man den Hinweis auf die „wirtschaftliche Realität“ darauf, dass die vorgegebene Gestaltung nicht „nur auf dem Papier“ erfolgen darf,³⁷⁾ sondern der tatsächliche Geschehensablauf zugrunde zu legen ist, ist nicht einzusehen, warum sich Verwaltung und Gerichte nur dann über eine „rein künstliche Gestaltung“ hinwegsetzen dürfen, wenn der Nachweis gelingt, dass „außerdem“ auch noch ein steuerlicher Vorteil durch eine ihrem Ziel und Zweck zuwiderlaufende Auslegung der Vorschrift angestrebt wurde.³⁸⁾ Fällt nämlich der Sachverhalt – weil er sich anders als vom Steuerpflichtigen präsentiert ereignet hat – nicht einmal ihrem Wortlaut nach unter die angestrebte Vorschrift, stellt sich die Frage, ob ihr Anwendungsbereich unter Berücksichtigung teleologischer Erwägungen möglicherweise noch enger ist, gar nicht mehr.

Allenfalls könnte die vom EuGH aufgestellte zusätzliche Voraussetzung, dass ein steuerlicher Vorteil angestrebt sein muss, „der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft“, auch so gelesen werden, dass damit jeder Steuervorteil gemeint ist, der nicht von der Richtlinie gedeckt ist. Denn wenn die Gestaltung nicht einmal dem Wortlaut nach von der Vorschrift erfasst ist, wird wohl auch davon ausgegangen werden können, dass die Gewährung der Rechtsfolgen dem Ziel oder Zweck der Richtlinie erst recht zuwiderläuft. Aber auch bei dieser wohlwollenden Deutung der Aussagen des EuGH ist nicht

³⁵⁾ EuGH 3. 4. 2025, *Nordcurrent group UAB*, C-228/24, Rn 31.

³⁶⁾ EuGH 3. 4. 2025, *Nordcurrent group UAB*, C-228/24, Rn 46.

³⁷⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, *T Danmark*, C-116/16, Rn 52.

³⁸⁾ EuGH 3. 4. 2025, *Nordcurrent group UAB*, C-228/24, Rn 46.

erklärbar, warum Gestaltungen, die nur auf dem Papier stattfinden, nicht generell unbeachtlich sein sollen und warum es dazu noch der Vorteilserzielungsabsicht bedarf.

Die missverständlichen Aussagen des EuGH haben ihre Wurzel in der unglücklichen Formulierung des Art 1 Abs 2 Mutter-Tochter-Richtlinie, die den Eindruck erweckt, dass der Steuerpflichtige den von ihm angestrebten Vorteil sowohl durch die „*unangemessene Abfolge von Gestaltungen*“ – womit die Sachverhaltsebene angesprochen ist – als auch durch Ausklammerung der teleologischen Interpretation erzielen muss, um unter den Anwendungsbereich der Richtlinienvorschrift zu fallen. In der Judikatur des EuGH findet sich diese enge Verknüpfung nicht unbedingt.³⁹⁾ So fasste Generalanwältin Kokott in ihren Schlussanträgen vom 1. 3. 2018, *T Danmark*, C-116/16, die bisherige Rechtsprechung so zusammen, dass „*rein künstlichen Gestaltungen, die im Ergebnis nur auf dem Papier stattfinden, von vorneherein die Anerkennung versagt*“ wird.⁴⁰⁾ Davon unterscheidet sie jene „*Fallgruppe*“, in der „*mit Hilfe von in der wirtschaftlichen Realität existierenden Konstruktionen*“ die Umgehung des Steuergesetzes versucht wird.⁴¹⁾ In diesen Konstellationen kommt „*dem Zweck des umgangenen Steuergesetzes ([...]) eine besondere Bedeutung zu*“.⁴²⁾

Möglicherweise hat aber auch der dem Urteil *Nordcurrent* zugrunde liegende Sachverhalt dazu beigetragen, dass der EuGH die Voraussetzungen für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs so eng formuliert hat: Aufgrund des Körperschaftsteuergefälles zwischen Großbritannien und Litauen war schon auf den ersten Blick erkennbar, dass die Auslagerung der Aktivitäten auf eine britische Tochtergesellschaft nicht durch steuerliche Motive veranlasst gewesen sein konnte. Dass sich die Steuerpflichtigen keinen Steuervorteil verschafft haben, der ihnen nicht zustand, muss auch dem Gerichtshof in Luxemburg, der sich auf die Beantwortung der vorgelegten Rechtsfragen zu beschränken hatte, klar gewesen sein. Mit der Vorgabe, dass die Anwendung der Missbrauchsvorschrift auch davon abhängt, dass die Gestaltung vorgenommen worden sein muss, um einen Steuervorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck der Richtlinie zuwiderläuft,⁴³⁾ hat der EuGH dem vorliegenden Gericht gar nicht die Möglichkeit gegeben, die Körperschaftsteuerbefreiung alleine deshalb zu versagen, weil die britische Tochtergesellschaft in ihrer letzten Phase nicht mehr über Personal und Geschäftsräumlichkeiten verfügte.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Rita Szudoczky bewertet das EuGH-Urteil *Nordcurrent* – vor dem Hintergrund der von ihr zugrunde gelegten methodischen Prämissen – deutlich positiver als ich.⁴⁴⁾ Für mich ist diese Entscheidung ein neuerlicher Anlass, an der Sinnhaftigkeit von positiv-rechtlichen Missbrauchsverboten oder vergleichbaren Rechtsgrundsätzen, wie sie vom EuGH in den Urteilen *T Danmark* und *Y Denmark* postuliert wurden, zu zweifeln.⁴⁵⁾ Ihre Bedeutung sehe ich nämlich darin, die Rechtsanwender daran zu erinnern, dass es gerade in Fällen, in denen Steuerpflichtige sich mit ihren Gestaltungen an die Grenzen von für sie vorteilhaften Tatbeständen herantasten und sie möglicherweise überschreiten könnten, wichtig ist, den Sachverhalt sorgfältig zu ermitteln und bei der Interpretation der maßgebenden Vorschriften nicht bei deren Wortlaut stehen zu bleiben. Ohne eine derartige Erinnerung, die durch spezielle Vorschriften oder einen eigenen Rechtsgrundsatz in der Rechtsprechung verankert ist, wäre allerdings nicht anders vorzugehen.

³⁹⁾ Vgl dazu zB die Analyse der EuGH-Rechtsprechung zum Missbrauch bei Lang/Heidenbauer in L. Hinnekens/P. Hinnekens, A Vision of Taxes Within and Outside European Borders, 597 (602 ff).

⁴⁰⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, *T Danmark*, C-116/16, Rn 52.

⁴¹⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, *T Danmark*, C-116/16, Rn 52.

⁴²⁾ Schlussanträge GA Kokott 1. 3. 2018, *T Danmark*, C-116/16, Rn 68.

⁴³⁾ EuGH 3. 4. 2025, *Nordcurrent group UAB*, C-228/24, Rn 46.

⁴⁴⁾ Szudoczky, SWI 2025, 262 (271).

⁴⁵⁾ EuGH 26. 2. 2019, *T Danmark* und *Y Denmark*, C-116/16 und C-117/16, Rn 70 ff.

Solche expliziten Vorschriften sind aber nicht nur überflüssig, sondern können auch „*schädliche Nebenwirkungen*“ haben.⁴⁶⁾ Sie verleiten dazu, in allen anderen nicht ausdrücklich von ihnen erfassten Fällen der teleologischen Interpretation geringere oder gar keine Bedeutung beizumessen. Die vom EuGH im Urteil *Nordcurrent* getroffenen Aussagen könnten dahingehend missverstanden werden, dass Behörden in Konstellationen, in denen *kein* steuerlicher Vorteil erweisbar ist, nur am Papier und nicht in der Realität stattgefundenen „*Gestaltungen*“ akzeptieren müssen und nicht einfach ignorieren können. Der Rechtskultur wäre daher besser gedient, wenn sich Gesetzgebung und Rechtsprechung zurückhalten würden, Rechtsmissbrauchsverbote mit scheinbar tatbestandlichen Voraussetzungen zu entwickeln. Denn nicht nur im Fall von Umgehungsversuchen gilt, dass bei der Rechtsanwendung der Sachverhalt sorgfältig zu ermitteln und der Inhalt der maßgebenden Rechtsvorschriften unter Nutzung aller zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zu ermitteln ist.

Die Tendenz geht aber in eine andere Richtung: Die Zahl der expliziten Missbrauchsvorschriften ist nicht nur im Unionsrecht in den letzten Jahren gestiegen.⁴⁷⁾ Die dadurch entstehenden neuen Auslegungsfragen und die Auswirkungen auf die Rechtskultur werden uns auch in Zukunft beschäftigen. Die Diskussion wird weitergehen. Ich werde mich auch mit *Rita Szudoczky* in den nächsten Jahren dazu austauschen können. Wie schon in der Vergangenheit wird dies für uns Gelegenheit sein, unsere unterschiedlichen Positionen immer wieder zu überprüfen und zu schärfen. Ich freue mich schon darauf und wünsche *Rita* abschließend nochmals alles Gute zum besonderen Geburtstag!

⁴⁶⁾ Dazu *Lang*, GAARs – Stay away from them! in *Butani/Jain*, General Anti-Avoidance Rules: The Final Tax Frontier? (2021) 675 (675 ff).

⁴⁷⁾ Zutreffend *Szudoczky*, SWI 2025, 262 (262).

Anfragebeantwortung zum Formular GMSG 1

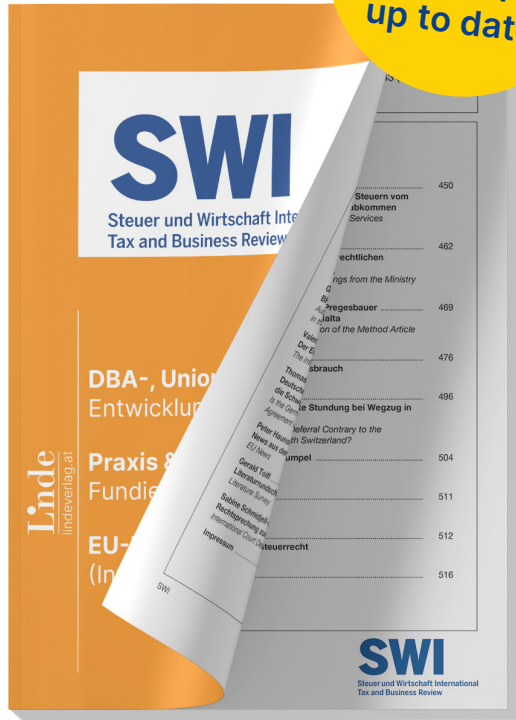
Auf der Homepage des BMF ist unter <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlaesse/Fachinformationen---Internationales-Steuerrecht/GMSG-1-Formular---An--und-Abmeldungspflicht.html> eine Anfragebeantwortung vom 20. 1. 2026 betreffend das Formular GMSG 1 abrufbar.

1. Das Formular GMSG 1 ist in FinanzOnline als sonstiges Anbringen hochzuladen. Eine Unterschrift ist am Formular nicht vorgesehen.
2. Gemäß § 1a GMSG hat sich jedes meldende Finanzinstitut unaufgefordert beim zuständigen Finanzamt anzumelden. Ein nicht meldendes Finanzinstitut iSd § 62 GMSG ist somit nicht von dieser Pflicht umfasst.
3. Die Kennzeichnung bestimmter Felder als Pflichtangaben stellt ein Mindestmaß an erforderlichen Angaben dar. Die nicht fett umrandeten Felder sind keine Pflichtfelder und können freiwillig ausgefüllt werden. Aus Gründen der Vollständigkeit wird allerdings angeraten, die Felder zu befüllen.
4. Das Formular GMSG 1 kann für eine An- und Abmeldung verwendet werden. Bei einer Anmeldung ist nur „*Gültigkeitszeitraum von* „(TTMMJJJJ)““ zu befüllen. Im Fall einer Abmeldung ist „*Gültigkeitszeitraum bis* „(TTMMJJJJ)““ anzugeben. Im Fall von einem bereits zum 31. 12. 2025 meldepflichtigen Finanzinstitut ist der 1. 1. 2026 einzutragen.
5. Bei der Anmeldepflicht handelt es sich um eine einmalige Pflicht für meldende Finanzinstitute. Änderungen in der Konzession führen grundsätzlich nicht zu einer neuerlichen Pflicht für die Anmeldung iSd § 1a GMSG, sofern nicht die allgemeine Meldepflicht dadurch beendet wird.

Linde
Zeitschriften



Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt 20 % Rabatt auf Ihr Abo 2026!

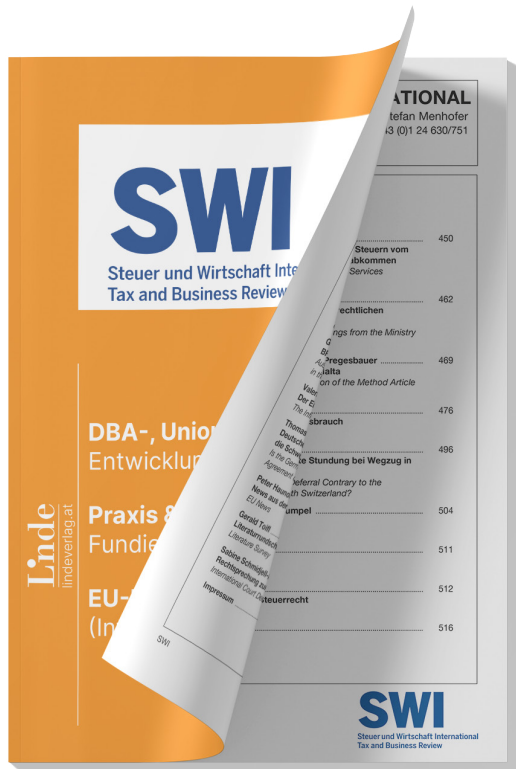
Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA-, Unions- und Außensteuerrecht
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft
Fundierte Fachinformation

EU-News, Rechtsprechung, EAS
(Inter)nationale Entscheidungen

shop.lindeverlag.at/swi



SWI – Jahresabonnement 2026

Bestellen unter:

- shop.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-26 an.

Print & Digital: **€ 403,60** (statt € 504,50)

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter.

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
shop.lindeverlag.at/swi