

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	V
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Verzeichnis der verwendeten Literatur	XXV
Verzeichnis der verwendeten Judikatur	LXXXIX
1. Einführung	1
1.1. Das Phänomen des Steuermisbrauchs aus historischer, politischer und gesellschaftlicher Perspektive	1
1.2. Aufbau der wissenschaftlichen Untersuchung	6
2. Der Anti-Misbrauchsgrundsatz im Kontext des Europäischen Ertragsteuerrechts	10
2.1. Steuermisbrauch und die verwandten Phänomene Steuer- betrug, Steuerhinterziehung, Steuerumgehung, Scheingeschäft und „aggressive“ Steuerplanung	10
2.1.1. Abgrenzung des Steuermisbrauchs von Formen akzeptierter Steuerplanung	10
2.1.2. Abgrenzung des Steuermisbrauchs von Steuer- betrug und Steuerhinterziehung	15
2.1.3. Abgrenzung des Steuermisbrauchs von der Steuer- umgehung	15
2.1.4. Abgrenzung des Steuermisbrauchs vom Schein- geschäft	16
2.1.5. Zwischenfazit aus unionsrechtlicher Perspektive	16
2.1.6. Das Verhältnis der traditionellen Konzepte zum rezenten Phänomen der „aggressiven“ Steuer- planung	17
2.2. Das Europäische Ertragsteuerrecht im Gefüge des Unions- rechts	21
2.2.1. Kompetenzverteilung zwischen der Europäischen Union und den Mitgliedstaaten	21
2.2.2. Die spezifische Bedeutung des Primärrechts im Kontext des Europäischen Ertragsteuerrechts („Umrahmungsprinzip“)	26
2.2.3. Wandel in der Zielsetzung der Harmonisierungs- maßnahmen im Bereich des Europäischen Ertrag- steuerrechts: Abbau steuerlicher Hemmnisse versus Schutz der nationalen Steuerbemessungs- grundlagen	32

2.3.	Manifestation und Entwicklung des unionalen Missbrauchs- konzepts im Bereich des Europäischen Ertragsteuerrechts bis zu den „Danish Cases“	35
2.3.1.	Die Anti-Missbrauchsjudikatur des EuGH zu den Grundfreiheiten bis zu den „Danish Cases“	35
2.3.1.1.	Allgemeines zur Grundfreiheitenprüfung	35
2.3.1.2.	Die Anfänge der Anti-Missbrauchsjudikatur des EuGH zu den Grundfreiheiten im Bereich des Europäischen Ertragsteuerrechts	39
2.3.1.3.	Die Entscheidung in der Rs Marks & Spencer als Ausgangspunkt für eine ausgewogenere Abwägung der Interessen der Steuerpflichtigen respektive der Mitgliedstaaten in der Anti-Missbrauchsjudikatur des EuGH zu den Grundfreiheiten im Bereich des Europäischen Ertragsteuerrechts	45
2.3.1.4.	Konkretisierung der Idee der rein künstlichen Gestaltung im Kontext der Rs Cadbury Schweppes	47
2.3.1.5.	Die Anerkennung des Fremdvergleichsgrundsatzes als relevanten Maßstab zur Identifikation teil- künstlicher Gestaltungen im Kontext der Rs Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation	51
2.3.1.6.	Die weitere Entwicklung der Anti-Missbrauchs- judikatur des EuGH zu den Grundfreiheiten bis zu den „Danish Cases“	52
2.3.2.	Die Missbrauchstatbestände in den allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen und Ermächtigungs- vorschriften der unternehmenssteuerlichen Richt- linien der ersten Generation und die korres- pondierende Anti-Missbrauchsjudikatur des EuGH bis zu den „Danish Cases“	55
2.3.2.1.	Die Missbrauchstatbestände in den allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen und Ermächtigungs- vorschriften der unternehmenssteuerlichen Richtlinien der ersten Generation	55
2.3.2.2.	Diskussion der sprachlichen Divergenzen zwischen den Missbrauchstatbeständen in den allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen und Ermächtigungs- vorschriften der unternehmenssteuerlichen Richt- linien der ersten Generation	58
2.3.2.3.	Enge Auslegung der Missbrauchstatbestände in den allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen und Ermächtigungsvorschriften der unternehmens- steuerlichen Richtlinien der ersten Generation	66

2.3.2.4.	Ermächtigung oder Verpflichtung zur Bekämpfung von Steuermisbrauch im Kontext der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen der unternehmenssteuerlichen Richtlinien der ersten Generation?	67
2.3.2.5.	Das Erfordernis positivrechtlicher Umsetzungsmaßnahmen oder einschlägiger nationaler Missbrauchs-konzepte zur Bekämpfung von Steuermisbrauch im Anwendungsbereich der unternehmenssteuerlichen Richtlinien der ersten Generation	68
2.3.2.6.	Identer Wesensgehalt der Missbrauchstatbestände in den allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen und Ermächtigungsvorschriften der unternehmenssteuerlichen Richtlinien der ersten Generation und des Rechtfertigungsgrunds der Verhinderung missbräuchlicher Steuerpraktiken	70
2.3.3.	Die Missbrauchstatbestände in der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung und der Hinzurechnungsbesteuerungsvorschrift der Anti-BEPS-RL	72
2.3.3.1.	Der Weg bis zum Erlass der Anti-BEPS-RL	72
2.3.3.2.	Die Missbrauchstatbestände in der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung und den beiden Umsetzungsvarianten der Hinzurechnungsbesteuerungsvorschrift der Anti-BEPS-RL	77
2.3.3.3.	Diskussion der sprachlichen Divergenzen zwischen den Missbrauchstatbeständen in der Anti-BEPS-RL sowie ihres Verhältnisses zur Anti-Missbrauchsjudikatur des EuGH vor den „Danish Cases“	81
2.4.	Existenz und rechtliche Qualität des Anti-Missbrauchsgrundsatzes	89
2.4.1.	Der Anti-Missbrauchsgrundsatz als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts (auch) für Zwecke des Europäischen Ertragsteuerrechts?	89
2.4.2.	Der Anti-Missbrauchsgrundsatz im Stufenbau der Unionsrechtsordnung	92
2.4.3.	Der Anti-Missbrauchsgrundsatz als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts trotz seiner „unionsbürgerfeindlichen“ Wirkung?	99
2.4.4.	Das Verhältnis zwischen dem Anti-Missbrauchsgrundsatz und dem Grundsatz der Rechtssicherheit	101

2.4.5.	Umgehung des Verbots einer unmittelbaren Anwendung belastender Richtlinienvorschriften aufgrund der Anerkennung des Anti-Missbrauchsgrundsatzes als allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts?	104
2.4.6.	Die unmittelbare Anwendung des Anti-Missbrauchsgrundsatzes als unzulässiger Eingriff in die Souveränität der Mitgliedstaaten?	105
2.5.	Bestimmung des Wesensgehalts des Anti-Missbrauchsgrundsatzes für Zwecke des Europäischen Ertragsteuerrechts ...	108
2.5.1.	Vorfrage: Maßgeblichkeit eines einheitlichen (unionalen) Missbrauchskonzepts für das gesamte Europäische Ertragsteuerrecht?	108
2.5.2.	Materiellrechtliche Aspekte des Anti-Missbrauchsgrundsatzes im Bereich des Europäischen Ertragsteuerrechts	115
2.5.2.1.	Das objektive Element der unionsrechtlichen Missbrauchsprüfung	115
2.5.2.2.	Das subjektive Element der unionsrechtlichen Missbrauchsprüfung	118
2.5.2.3.	Die Bedeutsamkeit der Erzielung eines Steuervorteils für Zwecke der unionsrechtlichen Missbrauchsprüfung	123
2.5.2.4.	Das zeitliche Element als Indikator für das Vorliegen einer künstlichen Gestaltung	126
2.5.2.5.	Die Idee der künstlichen Gestaltung	130
2.5.2.6.	Vom Substanztest (Cadbury Schweppes) zur kombinierten substanz- und funktions-/risikobezogenen Analyse („Danish Cases“)	133
2.5.2.7.	Prüfung des Vorliegens einer künstlichen Gestaltung in einem konkreten Sachverhalt durch die nationalen Steuerbehörden und Gerichte	137
2.5.3.	Sonderthema I: Teilkünstliche Gestaltungen	137
2.5.3.1.	Die Idee der teilkünstlichen Gestaltung	137
2.5.3.2.	Die Rechtsprechung des EuGH zu nationalen Zinsabzugsbeschränkungen und Zinsumqualifikationsvorschriften im Licht des Rechtfertigungsgrunds der Verhinderung missbräuchlicher Steuerpraktiken	138
2.5.3.3.	Die Rechtsprechung des EuGH zu nationalen Einkünftekorrekturvorschriften im Licht des Rechtfertigungsgrunds der Verhinderung missbräuchlicher Steuerpraktiken	144

2.5.3.4.	Charakteristika der Anti-Missbrauchsjudikatur zu teilkünstlichen Gestaltungen	147
2.5.4.	Sonderthema II: Grenzüberschreitende Gewinn- und Verlustverrechnung im Konzern	154
2.5.4.1.	Die Rechtsprechung des EuGH zu nationalen Ergebniskonsolidierungsvorschriften im Licht des Rechtfertigungsgrunds der Verhinderung missbräuchlicher Steuerpraktiken	154
2.5.4.2.	Charakteristika der Anti-Missbrauchsjudikatur zu nationalen Ergebniskonsolidierungsvorschriften	158
2.5.5.	Sonderthema III: Prüfung der zulässigen Berufung auf die Grundfreiheiten im Kontext substanz- und funktionsarmer Gesellschaften auf Tatbestands- oder auf Rechtfertigungs-/Verhältnismäßigkeitsebene?	163
2.5.6.	Sonderthema IV: Das Nutzungsberechtigtenkonzept und sein Verhältnis zum Anti-Missbrauchsgrundsatz	169
2.5.6.1.	Das Nutzungsberechtigtenkonzept der Zinsen-Lizenzgebühren-RL	169
2.5.6.2.	Das Verhältnis des Nutzungsberechtigtenkonzepts der Zinsen-Lizenzgebühren-RL zum OECD-MA und dem OECD-MK	174
2.5.6.3.	Das Verhältnis des Nutzungsberechtigtenkonzepts der Zinsen-Lizenzgebühren-RL zum Anti-Missbrauchsgrundsatz	180
2.5.6.4.	Relevanz des Nutzungsberechtigtenkonzepts im Kontext der Mutter-Tochter-RL	180
2.5.7.	Verfahrensrechtliche Aspekte des Anti-Missbrauchsgrundsatzes im Bereich des Europäischen Ertragsteuerrechts	183
2.5.7.1.	Die Entwicklung und Herausarbeitung der verfahrensrechtlichen Grundsätze in der Anti-Missbrauchsjudikatur des EuGH	183
2.5.7.2.	Anforderungen im Kontext unionsinterner Sachverhalte	194
2.5.7.3.	Anforderungen im Kontext von EWR- und Drittlandssachverhalten	201
2.5.8.	Rechtsfolgen im Fall der Identifikation von künstlichen Gestaltungen	206
2.5.8.1.	Vorbemerkungen	206
2.5.8.2.	Rechtsfolgen im Fall einer missbräuchlichen Berufung auf die Vorteile der unternehmenssteuerlichen Richtlinien der ersten Generation	206
2.5.8.3.	Rechtsfolgen im Fall einer missbräuchlichen Berufung auf die Vorteile der Grundfreiheiten	211
2.6.	Ergebnisse	212

3.	Interpretation der Missbrauchstatbestände in der Anti-BEPS-RL im Licht des Anti-Missbrauchsgrundsatzes	223
3.1.	Der Anwendungsbereich der Anti-BEPS-RL	223
3.1.1.	Vorfrage: Erlass der Anti-BEPS-RL auf der Grundlage des Art 115 AEUV zulässig?	223
3.1.2.	Allgemeiner Anwendungsbereich und erweiterter Anwendungsbereich im Kontext der Sondervorschriften für umgekehrte hybride Gestaltungen	226
3.1.3.	Der Begriff des Steuerpflichtigen im Kontext der Anti-BEPS-RL	226
3.1.4.	Der Begriff der Körperschaftsteuer im Kontext der Anti-BEPS-RL	231
3.1.5.	Der Begriff der Betriebsstätte im Kontext der Anti-BEPS-RL	233
3.1.6.	„Weiße Flecken“ in der Bekämpfung von Steuermissbrauch und BEPS – Grenzen des Anwendungsbereichs der Anti-BEPS-RL	236
3.1.7.	Mindestschutzniveau und Konsequenzen einer überschießenden Umsetzung der Anti-BEPS-RL	237
3.2.	Das Verhältnis der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung und der Hinzurechnungsbestimmungsvorschrift der Anti-BEPS-RL zu den unternehmenssteuerlichen Richtlinien der ersten Generation	238
3.2.1.	Das Verhältnis der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung der Anti-BEPS-RL zu den allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen der unternehmenssteuerlichen Richtlinien der ersten Generation	238
3.2.2.	Das Verhältnis der Hinzurechnungsbestimmungsvorschrift der Anti-BEPS-RL zur Mutter-Tochter-RL sowie zur Zinsen-Lizenzgebühren-RL	240
3.3.	Die allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung der Anti-BEPS-RL	242
3.3.1.	Die finale Fassung der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung der Anti-BEPS-RL im Vergleich zu Art 7 Anti-BEPS-RL-Entwurf	242
3.3.2.	Die allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung der Anti-BEPS-RL als Kodifikation des Anti-Missbrauchsgrundsatzes für körperschaftsteuerliche Zwecke	243
3.3.3.	Eine neue Ära im Kontext der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmungen der unternehmenssteuerlichen Richtlinien: erstmals Versagung nicht bloß unionsrechtlicher Vorteile	245

3.3.4.	Die Bedeutung der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung der Anti-BEPS-RL als „catch all clause“	247
3.3.5.	Handhabung von Qualifikationskonflikten hinsichtlich des Vorliegens von Steuermissbrauch im Sinne des Art 6 Anti-BEPS-RL zwischen zwei (Mitglied-)Staaten	248
3.3.6.	Rechtsfolgen einer Identifikation missbräuchlicher Steuergestaltungen im Kontext der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung der Anti-BEPS-RL	249
3.4.	Der Substanznachweis nach dem kategorienbezogenen Ansatz und die Funktions-Risiko-Analyse nach dem transaktionsbezogenen Ansatz der Hinzurechnungsbesteuerungsvorschrift der Anti-BEPS-RL	250
3.4.1.	Die finale Fassung der Hinzurechnungsbesteuerungsvorschrift der Anti-BEPS-RL im Vergleich zu Art 8 Anti-BEPS-RL-Entwurf	250
3.4.2.	Der Substanznachweis des kategorienbezogenen Ansatzes im Licht des Anti-Missbrauchsgrundsatzes	251
3.4.2.1.	Die primärrechtlichen Vorgaben für die Interpretation und Anwendung der Regel-Ausnahme-Logik des kategorienbezogenen Ansatzes sowie der Richtlinienoption zur Beschränkung des Anwendungsbereichs des Substanznachweises in Bezug auf beherrschte Drittlandsunternehmen	251
3.4.2.2.	Der Wesensgehalt des Substanznachweises des kategorienbezogenen Ansatzes im Licht des Anti-Missbrauchsgrundsatzes	256
3.4.3.	Die Funktions-Risiko-Analyse des transaktionsbezogenen Ansatzes im Licht des Anti-Missbrauchsgrundsatzes	258
3.4.4.	Verhältnis und Wechselwirkungen zwischen dem Substanznachweis des kategorienbezogenen Ansatzes und der Funktions-Risiko-Analyse des transaktionsbezogenen Ansatzes	259
3.4.5.	Verhältnis und Wechselwirkungen zwischen dem Substanznachweis des kategorienbezogenen Ansatzes, der Funktions-Risiko-Analyse des transaktionsbezogenen Ansatzes und der allgemeinen Anti-Missbrauchsbestimmung der Anti-BEPS-RL	264

3.4.6.	Rechtsfolgen einer Identifikation missbräuchlicher Steuergestaltungen im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerungsvorschrift der Anti-BEPS-RL	266
3.5.	Verfahrensrechtliche Vorgaben des Anti-Missbrauchsgrundsatzes für die Interpretation und Anwendung der Missbrauchstatbestände der Anti-BEPS-RL	267
3.5.1.	Allgemeine verfahrensrechtliche Aspekte der Missbrauchstatbestände der Anti-BEPS-RL	267
3.5.2.	Wechselwirkungen zwischen allfälligen nationalen Listen im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerungsvorschrift der Anti-BEPS-RL und der EU-Blacklist	270
3.6.	Potenzial und Grenzen der Anti-BEPS-RL in Bezug auf die Etablierung eines einheitlichen Missbrauchsverständnisses im unionalen Binnenmarkt und der entsprechende Mehrwert des Anti-Missbrauchsgrundsatzes	274
3.7.	Ergebnisse	276
4.	Interpretation der österreichischen Umsetzungsmaßnahmen im Licht der Anti-BEPS-RL sowie des Anti-Missbrauchsgrundsatzes	285
4.1.	Bestand an innerstaatlichen Anti-Missbrauchsbestimmungen im Anwendungsbereich des Europäischen Ertragsteuerrechts vor der Umsetzung der Anti-BEPS-RL	285
4.1.1.	Der Methodenwechsel für internationale Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs 4 KStG 1988 idF vor JStG 2018)	285
4.1.2.	Der Methodenwechsel für Portfoliobeteiligungen (§ 10 Abs 5 KStG 1988 idF vor JStG 2018)	288
4.1.3.	Der Ausschluss von der Beteiligungsertragsbefreiung im Kontext hybrider Finanzierungsinstrumente (§ 10 Abs 7 KStG 1988 idF vor JStG 2018)	289
4.1.4.	Das Abzugsverbot für Fremdfinanzierungszinsen bei Beteiligungserwerben im Konzern (§ 12 Abs 1 Z 9 KStG 1988)	290
4.1.5.	Das Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zins- und Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen (§ 12 Abs 1 Z 10 KStG 1988)	292
4.1.6.	Die allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung (§ 22 BAO idF vor JStG 2018)	294
4.2.	Überblick über die Umsetzungsmaßnahmen zur Anti-BEPS-RL und korrespondierende Anpassungen bei den innerstaatlichen Anti-Missbrauchsbestimmungen im Anwendungsbereich des Europäischen Ertragsteuerrechts	300

4.2.1.	Umsetzung der Hinzurechnungsbesteuerungs- vorschrift, der allgemeinen Anti-Missbrauchs- bestimmung und der Wegzugsbesteuerungs- vorschrift sowie Anpassung des Methoden- wechselregimes mit dem JStG 2018	300
4.2.2.	(Weitgehende) Umsetzung der Sondervorschriften für hybride Gestaltungen sowie Anpassungen beim Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zins- und Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen mit dem StRefG 2020	304
4.2.3.	Umsetzung der Zinsschrankenregelung sowie Anpassungen bei der Hinzurechnungsbesteuerungs- vorschrift und dem Methodenwechsel „neu“ mit dem COVID-19-StMG	305
4.2.4.	Umsetzung der Sondervorschriften für umgekehrte hybride Gestaltungen mit dem Änderungsgesetz BGBl I 2021/227	306
4.3.	Der nationale Substanznachweis im Licht der Anforderungen der Anti-BEPS-RL sowie des Anti-Missbrauchsgrundsatzes	306
4.3.1.	Der Substanznachweis des § 10a Abs 4 Z 3 KStG 1988 und die diesbezüglichen Konkretisierungs- maßnahmen in § 4 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteueter Körperschaften	306
4.3.2.	Regel-Ausnahme-Logik des § 10a Abs 4 Z 3 KStG 1988	307
4.3.3.	Keine Ausübung der Richtlinienoption zur Beschränkung des Anwendungsbereichs des Substanznachweises	308
4.3.4.	Das Verhältnis zwischen dem Substanznachweis und der EU-Blacklist-induzierten Defensiv- maßnahme des § 10a Abs 11 KStG 1988	309
4.3.5.	Beweislastverteilung nach § 10a Abs 4 Z 3 KStG 1988	310
4.3.6.	Konkretisierung der Substanzkriterien in § 4 Z 2 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteueter Körperschaften	312
4.3.7.	Die Missbrauchsvermutungsregeln des § 4 Z 3 VO-Passiveinkünfte niedrigbesteueter Körperschaften	313
4.3.8.	Die „positive Typisierung“ in § 4 Z 4 VO-Passiv- einkünfte niedrigbesteueter Körperschaften	315

4.3.9.	Unterschiede zwischen der Anti-BEPS-RL-induzierten Hinzurechnungsbesteuerungsvorschrift und dem originär nationalen Methodenwechsel „neu“ in Bezug auf die Zulässigkeit typisierter Missbrauchsvermutungen	316
4.4.	§ 22 BAO „neu“ im Licht der Anforderungen der Anti-BEPS-RL sowie des Anti-Missbrauchsgrundsatzes	317
4.4.1.	Die allgemeine Anti-Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO „neu“	317
4.4.2.	Bedeutung der überschießenden Umsetzung des Art 6 Anti-BEPS-RL	318
4.4.3.	Einschränkung auf „Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts“	319
4.4.4.	Rekurrierung auf „(Abfolgen von) unangemessene(n) Gestaltungen“	320
4.4.5.	Das (Nicht-)Vorliegen wirtschaftlicher Gründe als zentraler Maßstab für die Beurteilung der Angemessenheit einer Gestaltung vor dem Hintergrund des weiten Anwendungsbereichs des § 22 BAO „neu“	321
4.4.6.	Die Bedeutung der Bezweckung eines steuerlichen Vorteils und die weitergehende Bezugnahme auf die mit der (potenziell) missbräuchlichen Steuergestaltung verbundene Steuerersparnis	323
4.4.7.	Die Bedeutung des subjektiven Elements der Missbrauchsprüfung im Kontext des § 22 BAO „neu“	324
4.4.8.	Rechtsfolgen einer Identifikation missbräuchlicher Steuergestaltungen im Kontext des § 22 BAO „neu“	324
4.4.9.	Verhältnis des § 22 BAO „neu“ zur Hinzurechnungsbesteuerungsvorschrift und dem Methodenwechsel „neu“	325
4.5.	Ergebnisse	326
5.	Schlusswort und Ausblick	331
	Stichwortverzeichnis	337