



# MISSBRAUCHSVERHINDERUNG IM EUROPÄISCHEN STEUERRECHT DER DIREKTEN STEUERN

## FORSCHUNGSGEGENSTAND UND GRUNDANNAHMEN

- Kategorisierung des Gestaltungsmissbrauchs nach den Regelungsebenen des Unionsrechts (Primärrecht bzw. Sekundärrecht)
- Diskussion um die Missbrauchsabwehr sollte im Europäischen Steuerrecht in zwei Themenkomplexe getrennt werden:
  1. **Begriffliche Ebene**  
Unterschiedliche Missbrauchsbegriffe je nach betroffener Regelungsebene?
  2. **Zurückweisungsebene**  
Allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts (im Rang des Primärrechts) oder Rechtsanwendungsgrundsatz?

## BEGRIFFLICHE EBENE

- Für die Bildung des Missbrauchsbegriffs hat die Diskussion der zur Missbrauchsverhinderung im nationalen und im Europäischen Steuerrecht vertretenen (objektiven bzw. subjektiven) Theorien an sich keine Relevanz.
- **Methodisch einheitliche Begriffsbildung**  
Mangels normierten Missbrauchsbegriffs muss der Begriff durch Auslegung unionsrechtlicher Normen gebildet werden. Die Methodik der Auslegung folgt aus der unionsrechtlichen Methodenlehre. Die unionsrechtliche Methodenlehre gilt unabhängig von der betroffenen Regelungsebene umfassend.
- **Unterschiedliche institutionelle Rahmenbedingungen geben Raum für unterschiedliche Missbrauchsbegriffe**
  1. Primärrechtliche Ebene  
Abwägung zwischen dem Interesse der Union (Binnenmarktverwirklichung) und dem Interesse der Mitgliedstaaten an der Beschränkung der Grundfreiheiten (Verbandskompetenzkonflikt).
  2. Sekundärrechtliche Ebene  
Abgrenzung zwischen den Aussagen des Primärrechts und dem Unionsgesetzgeber. Anders als den Mitgliedstaaten ist dem Unionsgesetzgeber uU mehr Freiraum bei der Missbrauchsbegriffsbildung einzuräumen (Einschätzungsprärogative).
- Die Abschichtung nach Regelungsebenen gebietet, dass nationale Missbrauchsbegriffe dort fortbestehen, wo es keine unionsrechtliche Überlagerung gibt (kein einheitlich unionsweit geltender Missbrauchsbegriff).

## ZURÜCKWEISUNGSEBENE

### GRUNDLEGENDE ANNAHMEN

- Schaffung einer Rechtsordnung durch die Mitgliedstaaten mit dem Ziel der Bildung und Aufrechterhaltung des Binnenmarkts bewirkt eine unionsrechtlich zweckgebundene Freiheit, die schon im Ausgangspunkt nicht grenzenlos gewährt wird.
- Binnenmarktziel als Zweck und Grenze der unionsrechtlich verliehenen Rechte mit Folgen für die privaten bzw. staatlichen Akteure:
  1. **Immanente Rechtsausübungsschranke bzw. evtl. unionsrechtliche Grundpflicht zu binnenmarktkonformem Verhalten**  
Die Inanspruchnahme unionsrechtlicher Vorteile setzt ein Mindestmaß an binnenmarktförderndem Verhalten voraus. Dies bewirkt eine immanente Rechtsanwendungsgrenze der unionsrechtlichen Rechte, die ihre missbräuchliche Inanspruchnahme verhindert.
  2. **Unionsrechtliche Verpflichtung zur Missbrauchsverhinderung i.S. einer unionsrechtlichen Schutzpflicht**  
Der allg. Gleichheitssatz (Art. 20 GRCh) und rechtsstaatliche Grundsätze haben materialen Gerechtigkeitsgehalt und gebieten materielle Rechtsanwendungsgleichheit. Folge ist eine unionsrechtliche Schutzpflicht zur Verhinderung der mit Missbrauch verbundenen Beeinträchtigung einer gleichheitskonformen Rechtsanwendung und damit der Integrität des Binnenmarktes.

## FOLGERUNGEN

- **Rechtsanwendungsgrundsatz:**  
Fruchtbarmachung des aufgeworfenen Gedankens von der zweckgebundenen Freiheit im Unionsrecht. Da die unionsrechtliche Freiheit vor dem Hintergrund des Binnenmarktziels nicht grenzenlos gewährt wird, bedarf es überhaupt keiner Einschränkung durch ein eigenständiges Rechtsinstitut. Im Spannungsfeld zu Gebot der Rechtssicherheit behutsam zu entfalten.
- Freiheit und (formale) Rechtssicherheit nicht überbetonen, denn Steuerpflichtige gestalten im Grenzbereich.
- **Folgerungen auf primärrechtlicher Ebene**
  1. **Auf Ebene des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten (Grobfilter)**  
Im Falle evident missbräuchlicher Gestaltungen, die zur Verwirklichung des Binnenmarktziels nicht geeignet sind, ist schon der Anwendungsbereich des Unionsrechts nicht eröffnet.
  2. **Auf Ebene der Verhältnismäßigkeit (Feinfilter)**  
Im Falle einer Gestaltung, die zwar (formal) auch das Ziel der Grundfreiheiten erfüllt, jedoch ebenso missbräuchliche Elemente enthält, ist eine Abwägung zwischen diesen Elementen unter Abwägung der Interessen der Union bzw. der Mitgliedstaaten erforderlich. Judikative justiert den Missbrauchsbegriff hier noch im Wege tastender Rechtsfindung (Entwicklung noch im Fluss).
- **Folgerungen auf sekundärrechtlicher Ebene**  
Das modular aufgebaute europäische Steuerrecht ermöglicht die Umsetzung der Missbrauchsabwehr durch Rechtsanwendung. Im Wege restriktiver Auslegung wird dem missbräuchlich handelnden Steuersubjekt die Berufung auf den unionsrechtlichen Vorteil versagt. Da die restriktive Auslegung unionsrechtlich möglich ist, bedarf es dafür an sich keiner nationalen Rechtsgrundlage (iErg. gl. A. mit anderer Begründung EuGH v. 26.2.2019 [T DANMARK UND Y DENMARK APS BZW. N LUXEMBOURG 1]).