

Prof. Dr. Wilhelm Haarmann, RA/WP/StB, Partner von McDermott Will & Emery, Frankfurt am Main. Seine Tätigkeitsschwerpunkte bilden das nationale und internationale Steuerrecht und das Gesellschaftsrecht einschl. M&A sowie die Schiedsgerichtsbarkeit.



Missbrauch unter Art. 6 ATAD 1 – viele spannende Fragen

Art. 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (im Folgenden „ATAD 1“) wirft viele Fragen auf:

Art. 6 ATAD 1 betrifft eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Es geht also anders als bei § 42 AO um zweckgerichtetes Handeln, welches ein subjektives Element enthält. Der Steuervorteil muss darüber hinaus dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderlaufen. Gemeint ist, dass die Gestaltung den Eintritt der Tatbestandsmäßigkeit der steuerbelastenden Vorschrift in unangemessener Weise verhindert. Als unangemessen wird die Gestaltung in dem Umfang angesehen, als sie nicht

angemessen ist, wenn sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegelt. Hier stellt sich die Frage nach der Beweislast. Grundsätzlich hat im Steuerrecht der Staat immer die Beweislast, wenn sich aus dem Gesetzestext oder dessen Auslegung nichts anderes ergibt, was bei Art. 6 ATAD 1 nicht der Fall ist. D.h., anders als bei § 42 AO hat der Staat

die Beweislast, dass keine triftigen wirtschaftlichen Gründe vorliegen.

Welche Bedeutung hat Art. 6 ATAD 1 für das nationale deutsche Steuerrecht? ATAD 1 gilt für alle Körperschaftsteuerpflichtige. Hier stellt sich die Frage, ob ATAD 1 für alle Steuern von Körperschaftsteuerpflichtigen gilt oder nur für die Körperschaftsteuer. Ganz eindeutig ist dies nicht. § 42 AO muss sich für Körperschaftsteuerpflichtige an Art. 6 ATAD 1 messen lassen. Gem. Art. 3 ATAD 1 stellt die Richtlinie nur ein Mindestschutzniveau dar. Fraglich ist allerdings, ob eine andere Beweislastverteilung ein höheres Schutzniveau zur Folge hat. Bei der Beweislastverteilung geht es um einen prozeduralen Vorteil des Staates, nicht aber um ein höheres Schutzniveau. Die abweichende Beweislastverteilung von Art. 6 ATAD 1 muss daher – ATAD 1 ist höherrangiges Recht – bei Anwendung von § 42 AO beachtet werden.

Hinsichtlich des subjektiven Einschlags und hinsichtlich der Beweislastverteilung ist § 42 AO nicht richtlinienkonform. Fraglich ist, ob durch richtlinienkonforme Interpretation § 42 AO anwendbar bleibt, oder ob Art. 6 ATAD 1 doch noch einer besonderen Umsetzung bedarf.

Fraglich ist das Verhältnis von Art. 6 ATAD 1 zu den besonderen Missbrauchsvorschriften in ATAD 1 und 2, in anderen EU-Richtlinien, in DBAs und im nationalen Steuerrecht. Dies ist relevant in Fällen, in denen eine besondere Missbrauchsvorschrift zwar einschlägig ist, wo aber im konkreten Einzelfall die Voraussetzungen der Vorschrift nicht gegeben sind, und deshalb nach der Sonder-Missbrauchsvorschrift kein Missbrauch angenommen werden kann. Da nach dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 ATAD 1 alle relevanten Fakten und Umstände herangezogen werden, um die „Un-

angemessenheit“ festzustellen, dürfte auch in derartigen Konstellationen, unabhängig davon, wo die Sondervorschrift verankert ist, kein Missbrauch im Sinne von Art. 6 Abs. 1 ATAD 1 vorliegen.

Für den Fall des Eingreifens des § 42 AO als Umsetzungsvorschrift des Art. 6 ATAD 1 kommt es zur Besteuerung eines fiktiven Sachverhalts (§ 42 Abs. 1 S. 3 AO). Die Fiktion könnte, wenn sie im Ausland keine Berücksichtigung fände, dort zur Doppelbesteuerung führen. In grenzüberschreitenden Sachverhalten müsste es, da in Art. 6 ATAD 1 ausdrücklich die Mitgliedstaaten angesprochen sind, zu einer korrespondierenden Besteuerung im anderen Staat kommen können.

Spannend ist das Verhältnis von Art. 6 ATAD 1 zu den EU-Grundfreiheiten. Gelten weiterhin die Grundsätze des EuGH in den Fällen Cadbury Schweppes (v. 12.9.2006 – C-196/04, BB 2006, 2118 m. BB-Komm. *Sedemund*,

EWS 2006, 461, RIW 2006, 785), Deister und Juhler Holding (v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16, BB 2018, 672 m. BB-Komm. *Cloer/Hagemann*, RIW 2018, 237) sowie im Fall GS (v. 14.6.2018 – C-440/17), wonach die Möglichkeit ihrer Beschränkung jeweils nur für rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen angenommen wurde? Richtigerweise muss man

Ob die EU gut beraten war, Fragen des Missbrauchs im nationalen Steuerrecht dem europäischen Richtlinienrecht zu unterwerfen, ist höchst zweifelhaft.

vom Vorrang der EU-Grundfreiheiten ausgehen. Damit dürfte sich auch unter ATAD 1 nichts an der durch Cadbury Schweppes begonnenen Rechtsprechung zum Verhältnis der Missbrauchsbestimmungen zu den EU-Grundfreiheiten ändern; (sehr differenzierend und einschränkend: *Roland Wacker* (Festschrift für den BFH, 2018, S. 781, 798 f.).

Missbräuchliches Verhalten im Steuerrecht hat eine ineinandergreifende Sachverhalts- und Rechtskomponente. Da die Auslegung des § 42 AO bei der Beurteilung der „Unangemessenheit“ einer Gestaltung sich im Einklang mit dem gleichen Begriff in Art. 6 ATAD 1 befinden muss, ergibt sich – bei Unsicherheit – ein Vorlagerecht der Finanzgerichte und eine Vorlagepflicht des Bundesfinanzhofs beim Europäischen Gerichtshof, der damit ggf. in die Feinheiten des nationalen Steuerrechts einsteigen muss, um die „Unangemessenheit“ beurteilen zu können.

Im Falle von Verständigungsverfahren und sich ggf. anschließenden Schiedsverfahren stellt sich die Frage, ob die zuständigen Behörden oder ein Schiedsgericht befugt sind, sich über die Auslegung von EU Recht, z.B. Art. 6 ATAD 1, zu verständigen. Dagegen könnte die Rechtsprechung des EuGH im Fall Achmea (v. 6.3.2018 – C-284/16, EWS 2018, 100, RIW 2018, 200 m. RIW-Komm. *Müller*) sprechen. Wie soll mit dieser Frage umgegangen werden?

Generell fragt sich, ob die Europäische Union gut beraten war, Fragen des allgemeinen Missbrauchs im nationalen Steuerrecht dem europäischen Richtlinienrecht zu unterwerfen, jedenfalls solange die direkte Besteuerung in Europa weitestgehend noch nicht harmonisiert ist.