



Datum van inontvangstneming : 05/09/2017

Zaak C-440/17

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

20 juli 2017

Verwijzende rechter:

Finanzgericht Köln (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 mei 2017

Verzoekende partij:

Pfeifer & Langen International BV

Verwerende partij:

Bundeszentralamt für Steuern

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Ontheffing van vermogensbelasting op winstuitkeringen – Ongelijke behandeling van buitenlandse en binnenlandse vennootschappen – Richtlijn 2011/96

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

I) Verzet artikel 49 VWEU, gelezen in samenhang met artikel 54 VWEU, zich tegen een nationale fiscale bepaling zoals die in het hoofdgeding, die een buitenlandse moedermaatschappij waarvan de enige aandeelhouder een in het binnenland gevestigde kapitaalvennootschap is, ontheffing van vermogensbelasting over winstuitkeringen ontzegt,

indien daarin een deelneming wordt gehouden door personen die geen recht op teruggaaf of vrijstelling zouden hebben wanneer zij die inkomsten direct zouden verwerven, en de door de buitenlandse vennootschap in het desbetreffende boekjaar gerealiseerde bruto-inkomsten niet afkomstig zijn uit een eigen economische activiteit, en

1. er voor deze inkomsten geen economische of andere relevante redenen zijn om een buitenlandse moedermaatschappij in te schakelen of
2. de buitenlandse vennootschap niet aan het algemene economische verkeer deelneemt met bedrijfsmatige activiteiten die bij haar bedrijfsdoelstelling passen,

terwijl voor in het binnenland gevestigde moedermaatschappijen ontheffing van de vermogensbelasting wel mogelijk is zonder dat de bovengenoemde voorwaarden daarbij bepalend zijn?

II) Dient artikel 1, lid 2, van de moeder-dochter-richtlijn aldus te worden uitgelegd dat deze bepaling zich ertegen verzet dat een lidstaat een regeling vaststelt die een buitenlandse moedermaatschappij waarvan de enige aandeelhouder een in het binnenland gevestigde vennootschap is, ontheffing van vermogensbelasting over winstuitkeringen ontzegt,

indien daarin een deelneming wordt gehouden door personen die geen recht op teruggaaf of vrijstelling zouden hebben wanneer zij die inkomsten direct zouden verwerven, en de door de buitenlandse vennootschap in het desbetreffende boekjaar gerealiseerde bruto-inkomsten niet afkomstig zijn uit een eigen economische activiteit, en

1. er voor deze inkomsten geen economische of andere relevante redenen zijn om een buitenlandse moedermaatschappij in te schakelen of
2. de buitenlandse vennootschap niet aan het algemene economische verkeer deelneemt met bedrijfsmatige activiteiten die bij haar bedrijfsdoelstelling passen?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 49 VWEU en artikel 54 VWEU

Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, met name artikel 1, lid 2

Richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad tot wijziging van richtlijn 2011/96/EU

Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt

Aangehaalde nationale bepalingen

Einkommensteuergesetz 2012 (EStG, Duitse wet op de inkomstenbelasting), met name § 50, lid 3

Abgabenordnung (AO) (Duitse algemene belastingwet), met name § 42

Körperschaftsteuergesetz (Duitse wet op de vennootschapsbelasting), met name §§ 8b en 36

Korte weergave van de feiten en van de procedure

- 1 De partijen strijden over de vraag of verzoekster met betrekking tot de door haar in Duitsland gevestigde dochteronderneming in het jaar 2013 uitgekeerde dividenden recht heeft op teruggaaf van vermogensbelasting. Daarbij is met name in geschil of § 50d, lid 3, EStG in de vanaf 2012 geldende versie aan dit recht in de weg staat.
- 2 Verzoekster is een in Nederland gevestigde kapitaalvennootschap. Zij is onderdeel van de Pfeifer & Langen-groep. De moedermaatschappij van de groep is Pfeifer & Langen Industrie- und Handels-KG (P&L IHKG), gevestigd te Keulen. Van 2006 tot 2013 had verzoekster een belang in de in het binnenland gevestigde suikerfabriek Jülich (ZFJ GmbH), laatstelijk van 93,66 %. Naast haar belang in ZFJ GmbH hield verzoekster ook aandelen in talrijke buitenlandse vennootschappen.
- 3 De bedrijfsactiviteiten van verzoekster concentreerden zich op drie bezigheden: optreden als holding, financieringsmaatschappij en inkoopmaatschappij. In het in geding zijnde jaar 2013 had zij drie medewerkers.
- 4 Op 22 oktober 2013 heeft ZFJ GmbH onder meer aan verzoekster winst uitgekeerd. Daarbij heeft zij vermogensbelasting, vermeerderd met een solidariteitsheffing, ingehouden en afgedragen aan het bevoegde Duitse belastingkantoor.
- 5 Verzoekster heeft verzocht om teruggaaf van de door ZFJ GmbH ingehouden en afgedragen Duitse belasting. Verweerder heeft dat verzoek afgewezen. Hiertegen heeft verzoekster, na vergeefs bezwaar te hebben gemaakt, beroep ingesteld.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzingsbeslissing

Beoordeling van de zaak overeenkomstig het nationaal recht

- 6 De weigering van de gevraagde teruggaaf is gebaseerd op § 50d, lid 3, EStG 2012. Daarin is bepaald:

„Een buitenlandse vennootschap heeft geen aanspraak op volledige of gedeeltelijke ontheffing op grond van lid 1 of lid 2, indien daarin een belang wordt gehouden door personen die geen recht op teruggaaf of vrijstelling zouden hebben wanneer zij die inkomsten direct zouden verwerven, en de door de buitenlandse vennootschap in het desbetreffende boekjaar gerealiseerde bruto-inkomsten niet afkomstig zijn uit een eigen economische activiteit, en

1. er voor deze inkomsten geen economische of andere relevante redenen zijn om een buitenlandse moedermaatschappij in te schakelen of
2. de buitenlandse vennootschap niet aan het algemene economische verkeer deelneemt met bedrijfsmatige activiteiten die bij haar bedrijfsdoelstelling passen.

Bepalend is uitsluitend de situatie van de buitenlandse vennootschap; organisatorische, economische of andere relevante kenmerken van de ondernemingen die nauw gelieerd zijn aan de buitenlandse vennootschap [...], blijven buiten beschouwing. Er is geen sprake van een eigen economische activiteit indien de buitenlandse vennootschap haar bruto-inkomsten behaalt met het beheer van activa of haar zakelijke kernactiviteiten aan derden overdraagt. De bewijslast voor het bestaan van economische of andere relevante redenen in de zin van punt 1, eerste zin, en de bedrijfsmatige activiteiten in de zin van punt 2, eerste zin, rust op de buitenlandse vennootschap.”

- 7 Naar het oordeel van de verwijzende rechter is in dit geval voor het grootste deel van de inkomsten voldaan aan de voorwaarden van § 50, lid 3, EStG 2012. Ten eerste zouden namelijk de personen die een belang hebben in verzoekster geen recht hebben op teruggaaf wanneer zij die inkomsten direct zouden verwerven. Ten tweede is het overgrote deel van de door verzoekster gerealiseerde bruto-inkomsten niet afkomstig uit een eigen economische activiteit. Dit is alleen anders voor de relatief geringe inkomsten uit haar inkoopactiviteiten. Voor zover haar inkomsten niet afkomstig zijn uit een eigen economische activiteit, ontbreken ten derde economische of andere relevante redenen om haar in te schakelen. Dat betekent dat verzoekster naar Duits recht dus enkel aanspraak heeft op een evenredige (geringe) teruggaaf.

*Twijfels over de verenigbaarheid met het Unierecht**Opmerking vooraf*

- 8 De verwijzende rechter heeft het Hof in twee andere zaken (C-504/16 en C-613/16) al prejudiciële vragen voorgelegd over de vroegere regeling van § 50d, lid 3, EStG 2012. Hij heeft echter ook ten aanzien van de gewijzigde, hier toepasselijke versie twijfels over de verenigbaarheid met het Unierecht.

Beperking van de vrijheid van vestiging (vraag I)

- 9 De regeling van § 50d, lid 3, EStG valt in dit geval primair binnen de werkingssfeer van de vrijheid van vestiging. Dit is volgens vaste rechtspraak van het Hof het geval wanneer een persoon op basis van zijn deelneming in een vennootschap een zodanige invloed op de besluiten van die vennootschap heeft dat hij de activiteiten ervan kan bepalen (zie arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Gaat het – zoals hier – om een belang van 93,66 %, dan bestaat geen twijfel dat van een dergelijke invloed sprake is.
- 10 Tevens is sprake van een inperking van de door de vrijheid van vestiging geboden bescherming. Een dergelijke inperking veronderstelt dat uit een vergelijking van twee vennootschappen blijkt dat de in een andere lidstaat gevestigde vennootschap in een vergelijkbare situatie in een nadeligere positie verkeert dan een binnenlandse vennootschap (zie arrest van 12 december 2006, Test Claimants, C-374/04, EU:C:2006:773, punt 46; conclusie van advocaat generaal Kokott van 4 september 2014 in zaak C-87/13, X, EU:C:2014:2164, punten 15 e.v.). In het onderhavige geding moeten dus zuivere holdingmaatschappijen in Duitsland worden vergeleken met zuivere holdingmaatschappijen in andere lidstaten van de EU. Uit deze vergelijking blijkt dat de twee groepen in die vergelijking ongelijk worden behandeld. Aan de buitenlandse zuivere holdingmaatschappij wordt de teruggaaf van vermogensbelasting krachtens § 50d, lid 3, EStG – zoals in casu – geweigerd. Als een binnenlandse moedermaatschappij van een dochteronderneming winstuitkeringen ontvangt, kan zij op grond van § 8b KStG de ingehouden vermogensbelasting hetzij verrekenen met de belasting die zij op grond van deze wet zelf verschuldigd is, hetzij verzoeken om teruggaaf (§ 36 EStG). Voor de uitsluiting van dat recht op grond van misbruik geldt alleen de in vergelijking met § 50d, lid 3, EStG veel algemener geformuleerde regeling van § 42 AO. Deze regeling vormt in beginsel geen beletsel om duurzaam gebruik te maken van tussengeschakelde binnenlandse kapitaalvennootschappen. Aangezien verzoekster een voor langere tijd opgerichte holdingmaatschappij is, wordt zij in vergelijking met een binnenlandse holdingmaatschappij dus benadeeld.
- 11 Dit verschil in behandeling en het nadeel dat daaruit voortvloeit voor in andere lidstaten gevestigde vennootschappen kunnen hen beletten gebruik te maken van hun vrijheid van vestiging, aangezien het voor hen minder aantrekkelijk wordt om

in Duitsland een dochteronderneming op te richten, te verwerven of te behouden. Dit is een beperking van de vrijheid van vestiging.

Rechtvaardiging van de beperking

- 12 § 50d, lid 3, EStG is een antimisbruikbepaling om fiscale constructies tegen te gaan waarmee ontheffing van onder meer de Duitse vermogensbelasting wordt beoogd door van buitenlandse vennootschappen zonder substantie of functie gebruik te maken als tussenschakel, waarbij voordelen die voortvloeien uit verdragen of richtlijnen worden uitgebuit. Ter rechtvaardiging van de wettelijke antimisbruikregeling voert de wetgever met name aan dat daarmee wordt opgetreden tegen – steeds vaker gebruikte – technieken op het gebied van belastingplanning waarmee wordt beoogd de heffing van dividendbelasting bij de uiteindelijke ontvanger te omzeilen door doelbewust gebruik te maken van buitenlandse vennootschappen met specifieke eigenschappen als tussenschakel.
- 13 In beginsel hebben de lidstaten het recht om maatregelen te treffen die tot doel hebben te verhinderen dat hun onderdanen van de krachtens het Verdrag geboden mogelijkheden profiteren om zich op onaanvaardbare wijze aan de toepassing van hun nationale wetgeving te onttrekken (zie arrest van 9 maart 1999, Centros, EU:C:1999:126, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Daarbij bestaat er geen principieel verbod op bepalingen die misbruik in algemene bewoordingen omschrijven (zie arrest van 12 september 2006, Cadbury-Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544). Van misbruik is echter pas sprake in geval van een volstrekt kunstmatige constructie die is opgezet om de normaal verschuldigde nationale belasting te ontwijken (zie arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, punt 63; zie ook conclusie van advocaat-generaal Geelhoed van 29 juni 2006 in zaak C-524/04, Test Claimants, EU:C:2006:436, punt 63). Dat is het geval als er noch van commerciële activiteiten, noch van een duurzame vestiging sprake is (zie arrest van 12 september 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544, punten 54 en 67).
- 14 Weliswaar ging het in de zaak Cadbury Schweppes om een zogenaamde outbound constellatie (participatie van een ingezetene in een buitenlandse kapitaalvennootschap), terwijl § 50d, lid 3, EStG betrekking heeft op een zogenaamde inbound constellatie (participatie van een niet-ingezetene in een binnenlandse kapitaalvennootschap). Toch kunnen aan deze uitspraak beginselen worden ontleend die de voorwaarden omlijnen waaronder volgens het Unierecht sprake is van ongeoorloofd misbruik op grond waarvan inperking van de fundamentele vrijheden gerechtvaardigd is.
- 15 Het lijkt twijfelachtig of het misbruikbegrip in het licht van de actuele ontwikkelingen op het gebied van de Unierichtlijnen nog steeds zo moet worden opgevat dat van misbruik reeds sprake is wanneer er voor een constructie geen geldige economische redenen zijn, of dat dit misbruik via het vereiste inzake de economische realiteit daarenboven het ontbreken van een economische activiteit en een duurzame vestiging veronderstelt. Artikel 1, lid 2, van richtlijn 2011/96

bepaalt namelijk sinds de wijziging ervan bij richtlijn 2015/121 in essentie dat de lidstaten de voordelen van deze richtlijn niet toekennen voor een constructie die is opgezet met als hoofddoel, een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van deze richtlijn ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is. Volgens artikel 1, lid 3, wordt een constructie als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen. Richtlijn 2016/1164 bevat in artikel 6, leden 1 en 2, een nagenoeg identieke definitie.

– *Twijfels over het bestaan van misbruik van fiscale regelingen*

- 16 Indien de in het binnenland gevestigde moedermaatschappij van verzoekster de winstuitkering direct van ZFJ GmbH had ontvangen zonder tussenkomst van verzoekster, dan was zij van de vermogensbelasting ontheven. Daarom valt te betwijfelen of er sprake is van een door misbruik verkregen voordeel.

– *Twijfels over de evenredigheid*

- 17 Maatregelen ter bescherming tegen belastingontwijking moeten bovendien voldoen aan het evenredigheidsbeginsel. In het bijzonder dienen ze geschikt en noodzakelijk te zijn om dat doel te bereiken (arrest van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punt 49).
- 18 Op dit punt valt te betwijfelen of de regeling geschikt en in het bijzonder ook noodzakelijk is om haar doelstelling, het tegengaan van misbruik, te verwezenlijken. De regeling houdt namelijk in dat de betrokken buitenlandse vennootschap enkel teruggaaf van vermogensbelasting ontvangt indien is voldaan aan de deels cumulatieve vereisten van § 50d, lid 3, eerste zin, EStG. Hierdoor zouden ook vennootschappen die geen volstrekt kunstmatige constructies zonder enige reële economische betekenis zijn, het in algemene bewoordingen omschreven verwijt van misbruik krijgen en bijgevolg niet voor teruggaaf in aanmerking komen.
- 19 Weliswaar hoeft op grond van § 50d, lid 3, EStG 2012, anders dan bij de oude regeling, niet meer cumulatief aan drie criteria, maar enkel nog aan twee criteria te zijn voldaan om te ontkomen aan het verwijt van misbruik, maar een op het grondgebied van de Unie gevestigde kapitaalvennootschap wordt nog steeds teruggaaf van vermogensbelasting geweigerd, ook wanneer zij – zoals in dit geval – een reële substantie heeft. Het is twijfelachtig of op die manier voldoende rekening is gehouden met het evenredigheidsbeginsel.

– *Twijfels vanwege het ontbreken van de mogelijkheid van tegenbewijs*

- 20 Bepalingen waarin het misbruikbegrip in algemene bewoordingen wordt omschreven, zijn alleen toegestaan wanneer zij de buitenlandse vennootschap de mogelijkheid bieden tegenbewijs te leveren, waardoor zij kan aantonen dat het

verkrijgen van een belastingvermindering niet de hoofdreden of een van de hoofdredenen voor haar oprichting is geweest (zogenaamde „motive test”, zie arrest van 12 september 2006, Cadbury-Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544). De in het geding zijnde regeling biedt deze mogelijkheid niet. Ook los daarvan is onduidelijk hoe een vennootschap dit tegenbewijs moet leveren.

– *Twijfels omtrent de vereiste economische of andere relevante redenen waarbij de kenmerken van nauw gelieerde vennootschappen buiten beschouwing blijven*

21 De verwijzende rechter vindt het twijfelachtig dat bij de vraag of voor de inschakeling van de buitenlandse vennootschap economische of andere relevante redenen bestaan, organisatorische, economische of andere relevante kenmerken van de ondernemingen die nauw aan de buitenlandse vennootschap gelieerd zijn buiten beschouwing moeten blijven en dat het dus geen rol speelt welke betekenis verzoekster voor het concern had. Een structuur die (alleen) vanuit het oogpunt van het concern zinvol is, is enkel om die reden nog niet direct een „kunstmatige constructie”.

22 In § 50d, lid 3, EStG 2012 wordt verder nog de ten opzichte van de oude regeling stringentere eis gesteld dat de buitenlandse vennootschap niet enkel de redenen moet uiteenzetten waarom zij bij de realisering van de concrete, met Duitse bronbelasting belaste binnenlandse inkomsten is ingeschakeld, maar ook met betrekking tot haar totale bruto-inkomsten die niet afkomstig zijn uit een eigen economische activiteit, moet verklaren waarom zij in dat kader is ingeschakeld. Er zijn twijfels over de vraag in hoeverre dit nog strekt tot bestrijding van misbruik.

– *Verhoudingsgewijze ontheffing*

23 Indien een buitenlandse vennootschap met een eigen actieve en met een passieve economische activiteit inkomsten realiseert, dan moet voor de in Duitsland aan bronbelasting onderworpen inkomsten enkel naar evenredigheid ontheffing worden verleend. Volgens de tekst van § 50d, lid 3, EStG wordt het ontheffingspercentage berekend aan de hand van de verhouding van de in het desbetreffende boekjaar verdiende onschadelijke – actieve – bruto-inkomsten tot de totale bruto-inkomsten. Daaruit volgt dat de teruggaaf naar evenredigheid plaatsvindt indien de buitenlandse vennootschap naast de aan vermogensbelasting onderworpen inkomsten nog andere („schadelijke”) inkomsten genereert. Voor de vraag of sprake is van misbruik van recht kunnen echter enkel de aan vermogensbelasting onderworpen inkomsten van belang zijn. Daar komt bij dat ook hier niet de mogelijkheid bestaat om tegenbewijs te leveren.

– *Omkering van de bewijslast*

24 Volgens § 50d, lid 3, vierde zin, EStG ligt de bewijslast voor het bestaan van economische of andere relevante redenen in de zin van § 50d, lid 3, eerste zin,

punt 1, of van bedrijfsactiviteiten in de zin van de eerste zin, punt 2, uitdrukkelijk bij de buitenlandse vennootschap. De bestuurlijke autoriteiten zijn dus niet verplicht om voldoende aannemelijk te maken dat sprake is van belastingontwijking. Het is twijfelachtig of de daarin besloten liggende algemene aanneme dat het tot belastingontwijking zal komen, toelaatbaar is aangezien het altijd nodig is om de objectieve en controleerbare omstandigheden van het individuele geval na te gaan (zie in deze zin ter zake van een Franse antimisbruikbepaling conclusie van advocaat-generaal Kokott van 19 januari 2017, Egiom en Enka, C-6/16, EU:C:2017:34, punten 29 e.v.).

Schending van richtlijn 2011/96 (vraag II)

- 25 Richtlijn 2011/96 heeft tot doel de meervoudige heffing van belasting over grensoverschrijdende dividenduitkeringen tussen verbonden ondernemingen te voorkomen. Met het oog daarop schrijft de richtlijn (in de versie die in het hier relevante jaar 2013 gold) voor dat de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst in ieder geval vrijgesteld is van bronbelasting wanneer laatstgenoemde een minimumdeelneming van 10 % bezit in het kapitaal van de dochteronderneming (artikel 5, artikel 3, lid 1, onder a), van de richtlijn).
- 26 Artikel 1, lid 2, van die richtlijn bepaalt echter dat de richtlijn geen beletsel vormt voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke voorschriften ter bestrijding van fraude en misbruiken. Twijfelachtig is of de regeling van § 50d, lid 3, EStG hierdoor wordt gerechtvaardigd. Op dit punt moet worden verhelderd op welk misbruikbegrip de genoemde nationale voorschriften moeten steunen. De verwijzende rechter neigt tot de opvatting dat de lidstaten niet vrijelijk mogen bepalen wanneer sprake is van misbruikconstructies (nationaal misbruikbegrip), maar door het Unierecht getrokken grenzen in acht moeten nemen (Unierechtelijk misbruikbegrip).
- 27 In de eerste plaats vindt dit steun in de bewoordingen van artikel 1, lid 2. Weliswaar vormt de richtlijn in de Duitse versie ervan *geen beletsel* („nicht entgegen [...] steht”) voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke voorschriften ter bestrijding van fraude en misbruik, maar de regeling in de taalversies van andere lidstaten wijkt af van deze bewoordingen. Zo sluit de richtlijn niet de toepassing van nationale voorschriften uit die bijvoorbeeld „required” (Engels), „nécessaire” (Frans), „necessarie” (Italiaans) of „necesarias” (Spaans) zijn om misbruik te bestrijden. In deze taalversies wordt het noodzakelijkheidsvereiste tot uitdrukking gebracht. Dit vindt bevestiging in de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 19 januari 2017, Egiom en Enka (C-6/16, EU:C:2017:34, punt 22). Zij begrijpt de regeling van artikel 1, lid 2, zo dat uit de bewoordingen van de bepaling volgt dat deze richtlijn een beletsel vormt voor bepalingen die verder gaan dan daartoe noodzakelijk is.
- 28 In de tweede plaats vloeit dit voort uit de strekking en het doel van de richtlijn. Aan richtlijn 2011/96 ligt de vrijheid van vestiging van vennootschappen ten

grondslag, zodat niet kan worden getornd aan het bij de richtlijn toegekende belastingvoordeel. Onderling afwijkende definities van het begrip „belastingontwijking” in de verschillende lidstaten zouden in strijd zijn met deze doelstelling en ertoe kunnen leiden dat constructies die een beschermenswaardige uitoefening van fundamentele vrijheden vormen, worden gediscrimineerd omdat zij misbruikconstructies zouden zijn. Ook dit vindt bevestiging in de conclusie van advocaat-generaal Kokott van 19 januari 2017 (Egiom en Enka, C-6/16, EU:C:2017:34, punt 24), waarin zij wijst op het gevaar dat de werkingssfeer van de richtlijn in overeenstemming met de praktijk in de afzonderlijke lidstaten naar eigen goeddunken zou worden beperkt.

- 29 Los van de kwestie van een autonoom Unierechtelijk misbruikbegrip moet het misbruikbegrip van artikel 1, lid 2, van richtlijn 2011/96 hoe dan ook worden uitgelegd in overeenstemming met het primaire Unierecht. De twijfels over de verenigbaarheid van § 50d, lid 3, EStG met de vrijheid van vestiging bestaan derhalve ook ten aanzien van de verenigbaarheid van deze bepaling met de richtlijn. Hieraan kan ook artikel 1, lid 2, van de richtlijn niet afdoen. Anders zou men tot de slotsom kunnen komen dat een bepaalde feitelijke constellatie uit het oogpunt van de fundamentele vrijheden geen misbruikconstructie oplevert, maar volgens de richtlijn wel als zodanig moet worden aangemerkt. Dat zou niet in overeenstemming zijn met de uniformiteit van de rechts- en toetsingsmaatstaven in het Europese recht.