

Die Rechtsstellung des Steuerpflichtigen im Mehrebenensystem der EU

Prof. Dr. David Hummel, Thomas Sendke

Der VFS Hannover - Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover e.V. - fördert den wissenschaftlichen Austausch im Steuerrecht u.a. durch die Organisation zahlreicher Symposien. Dabei hat der Verein immer auch das internationale und europäische Steuerrecht im Blick. Entsprechend fand das Abendsymposium am 13. Dezember 2018 zum Thema „Der EuGH und das Steuerrecht“ statt. Gemeinsam mit Vertretern der Finanzgerichtsbarkeit (Prof. Dr. Rudolf Mellinghoff, damaliger Präsident des BFH), der Wissenschaft (Prof. Dr. Claas Friedrich Germelmann, Leibniz Universität Hannover, Prof. Dr. Steffen Lampert, Universität Osnabrück), der Beraterschaft (Prof. Dr. Jens Schönfeld, Flick Gocke Schaumburg) und der Finanzverwaltung (Dr. Thomas Eisgruber, damaliger Ministerialrat im Bayerischen Staatsministerium der Finanzen) diskutierte Prof. Dr. Dres. h.c. Juliane Kokott als Vertreterin des EuGH auch die Funktion und Bedeutung des Gerichtshofs in der europäischen Integration. Dabei beleuchtete das Symposium die vom EuGH ausgehenden Impulse für Rechtsstaatlichkeit, die Individualrechte der Steuerpflichtigen und das Verhältnis der Verfassungsordnungen der Mitgliedstaaten. Aus Anlass des 10-jährigen Jubiläums des Vereins möchten wir diese Themen im Licht der aktuellen Entwicklungen erneut aufgreifen.

I. Einleitung

In der Vergangenheit sah sich der Steuerpflichtige ausschließlich dem mit Hoheitsgewalt ausgestatteten nationalen Steuerstaat gegenüber. Das Steuerrechtsverhältnis war bipolar ausgestaltet. Dies gilt allerdings nur noch eingeschränkt, wo das Unionsrecht auf das Steuerrechtsverhältnis einwirkt. Der Steuerpflichtige sieht sich hier sowohl mit dem Mitgliedstaat als auch der EU als supranationalen Organisation konfrontiert. Ein solches Mehrebenensystem bringt für die Steuerpflichtigen besondere Herausforderungen mit sich. Dies betrifft zum einen das gestufte Rechtsetzungsverfahren

beim Erlass und der Umsetzung steuerlicher Richtlinien. Da die Union zunehmend auch steuergesetzgeberisch tätig wird, stellen sich eine Reihe neuer und alter Fragen: Unter welchen Voraussetzungen kann sich ein Steuerpflichtiger ausnahmsweise unmittelbar auf eine Richtlinienbestimmung berufen? Muss sich ein Rechtsbehelf (inzident) gegen das nationale Umsetzungsrecht oder die unionale Richtlinienbestimmung richten? Und was passiert mit dem nationalen Umsetzungsrecht, wenn der EuGH die Ungültigkeit des Richtlinienrechts festgestellt hat? Diesen Fragen gehen wir im ersten Teil des Beitrags nach (dazu II.).

Zum anderen resultieren aus diesem Mehrebenensystem besondere Herausforderungen für die Steuerpflichtigen durch Kollisionen von nationalem Recht und Unionsrecht auf allen denkbaren Ebenen. So kann es zu Kollisionen der verschiedenen Grundrechtsordnungen oder zwischen dem beihilferechtlichen Rückforderungsgebot und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung kommen. Insoweit wirkt das Unionsrecht auch in den nicht harmonisierten Rechtsbereichen auf das Steuerrechtsverhältnis ein. Dabei kann der Steuerpflichtige mit Konflikten zwischen dem unmittelbar wirkenden Primärrecht und dem mitgliedstaatlichen Verfassungsrecht konfrontiert sein. Unter welchen Voraussetzungen kann sich der Steuerpflichtige auf ein höheres nationales Grundrechtsschutzniveau berufen? Wann ist eine staatliche Maßnahme im Bereich des Steuerrechts als unzulässige Beihilfe anzusehen und deswegen vom Steuerpflichtigen zurückzufordern? Und wie weit reicht die Wirkung des Missbrauchsverbots als ungeschriebener allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts zulasten des Steuerpflichtigen? Mit diesen Fragen beschäftigen wir uns im zweiten Teil dieses Beitrags (dazu III.). Ziel ist es, die größeren Zusammenhänge und die daraus resultierenden Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen.

II. Herausforderungen durch das gestufte Rechtsetzungsverfahren

Im Bereich der direkten Steuern verfügt der Unionsgesetzgeber nach Art. 115 AEUV ausschließlich über eine Richtlinienkompetenz. Auch im Bereich des materiellen Mehrwertsteuerrechts wurde trotz der weitergehenden Kompetenz nach Art. 113 AEUV mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie¹ „nur“ eine Richtlinie erlassen. Richtlinien sind nach Art. 288 Abs. 3

1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006, L 347, 1 (im Folgenden: MwStSystRL).

AEUV nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels für die Mitgliedstaaten verbindlich, überlassen diesen aber die Wahl der Form und Mittel. Daraus folgt ein gestuftes Rechtsetzungsverfahren.² Der zentralen Rahmengesetzgebung auf Ebene der Union folgt eine dezentrale Umsetzungsgesetzgebung auf Ebene der Mitgliedstaaten.³ Die legislative Verantwortung ist auf mehrere Akteure verteilt. Hieraus resultieren auch im Steuerrechtsverhältnis besondere Herausforderungen für den Steuerpflichtigen. Dies betrifft zunächst die Voraussetzungen, unter denen er sich ausnahmsweise unmittelbar auf nicht fristgerecht umgesetzte Richtlinienbestimmungen berufen kann (hierzu 1.). Zudem kann sich aus Sicht des Steuerpflichtigen angesichts der zunehmenden Harmonisierung die Frage stellen, gegen welchen Rechtsakt er sich rechtlich zur Wehr setzen muss (dazu 2.). Schließlich kann relevant werden, was mit dem nationalen Umsetzungsrechtsakt passiert, wenn das Richtlinienrecht ungültig ist (dazu 3.).

1. Zur unmittelbaren Anwendbarkeit von Richtlinienbestimmungen

Aus dem Wortlaut von Art. 288 Abs. 3 AEUV ergibt sich, dass Richtlinien nur die Mitgliedstaaten, nicht aber die Steuerpflichtigen adressieren. Anders als Verordnungen zielen Richtlinien daher nicht darauf ab, unmittelbar geltendes Recht zu schaffen. Folglich betrifft eine Richtlinie grundsätzlich nur das Verhältnis zwischen der Union und den Mitgliedstaaten. Die mitgliedstaatlichen Stellen sind nach Art. 288 Abs. 3 AEUV i.V.m. den Richtlinienbestimmungen zu deren Umsetzung verpflichtet.⁴ Diese Pflicht folgt auch aus dem Loyalitätsgrundsatz des Art. 4 Abs. 3 EUV.⁵ Bei nicht fristgerechter Umsetzung droht dem Mitgliedstaat ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV. Zudem kann der Steuerpflichtige unter Um-

2 Der EuGH spricht insofern von Richtlinien als einem Mittel der indirekten Rechtsetzung bzw. mittelbaren Gesetzgebung, vgl. EuGH v. 29.6.1993 – C-298/89, ECLI:EU:C:1993:267, Rn. 16 – Gibraltar/Rat; v. 23.11.1995 – C-10/95, ECLI:EU:C:1995:406, Rn. 29 – Asocarne/Rat.

3 Hierzu auch U. Hufeld/H. Rathke, Der Grundrechtsschutz nach Lissabon im Wechselspiel zwischen der Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Europäischer Menschenrechtskonvention und den nationalen Verfassungen, EuR 2013, Beih. 3, S. 7, 20.

4 Vgl. nur EuGH v. 18.12.1997 – C-129/96, ECLI:EU:C:1997:628, Rn. 40 – Inter-Environnement Wallonie/Région wallone.

5 Vgl. EuGH v. 17.3.2021 – C-64/20, ECLI:EU:C:2021:207, Rn. 31 (An tAire Talmhaíochta Bia agus Mara u.a.).

ständen einen unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch gegenüber dem Mitgliedstaat geltend machen.

Diese Mittel sind aber häufig unzureichend, um dem Unionsrecht zur Wirksamkeit zu verhelfen.⁶ Daher erkennt der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausnahmsweise auch eine unmittelbare Wirkung von Richtlinienbestimmungen an. Der Steuerpflichtige kann sich unter bestimmten Voraussetzungen nach Ablauf der Umsetzungsfrist gegenüber dem Mitgliedstaat unmittelbar auf eine ihn begünstigende Richtlinienbestimmung berufen. Begründen lässt sich dies einerseits mit der praktischen Wirksamkeit (*effet utile*) des Unionsrechts.⁷ Der Mitgliedstaat darf das Regelungsanliegen der Union nicht dadurch konterkarieren, dass er die Umsetzungsverpflichtung ignoriert.⁸ Allerdings kann die Wirksamkeit des Unionsrechts im Widerspruch zu der nach Art. 288 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Umsetzungsautonomie der Mitgliedstaaten stehen.⁹ Zudem kann dieser Begründungsansatz nicht erklären, wieso Richtlinienbestimmungen ausschließlich zugunsten des Steuerpflichtigen wirken können.¹⁰ Überzeugend stellt der Gerichtshof daher zusätzlich darauf ab, dass ein Mitgliedstaat dem Einzelnen die nicht fristgerechte Umsetzung einer Richtlinie nicht entgegenhalten können soll.¹¹ Der Mitgliedstaat darf sich nicht widersprüchlich und damit treuwidrig verhalten („*venire contra factum proprium*“). Er begibt sich aber in einen Selbstwiderspruch, wenn er die nicht fristgerechte Umsetzung der Richtlinie dem Steuerpflichtigen entgegenhält.

6 M. Nettesheim in E. Grabitz/M. Hilf/M. Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 288 AEUV, Rn. 140 (Aug. 2012); vgl. auch M. Ruffert in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 288 AEUV, Rn. 47.

7 Grundlegend EuGH v. 4.12.1974 – C-41/74, ECLI:EU:C:1974:133, Rn. 12 – van Duyn; im steuerlichen Kontext etwa EuGH v. 1.2.1977 – C-51/76, ECLI:EU:C:1977:12, Rn. 20/29 – Verbond van Nederlandse Ondernemingen.

8 Ebenso M. Nettesheim in: E. Grabitz/M. Hilf/M. Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 288 AEUV, Rn. 140 (Aug. 2012).

9 Kritisch daher auch W. Schroeder in: R. Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 288 AEUV, Rn. 88; vgl. auch die frühe Kritik des BFH v. 16.7.1981 – V B 51/80, BStBl. II 1981, 692, Rn. 9 f.; eine unmittelbare Wirkung von Richtlinien ablehnend auch BFH v. 25.4.1985 – V R 123/84, BFHE 143, 383; das Urteil wurde durch BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 – Vorabentscheidungsverfahren EuGH allerdings aufgehoben.

10 Hierzu grundlegend EuGH v. 26.2.1986 – C-152/84, ECLI:EU:C:1986:84, Rn. 47 f. – Marshall.

11 Grundlegend bereits EuGH v. 5.4.1979 – C-148/78, ECLI:EU:C:1979:110, Rn. 22 f. – Ratti.

Daraus folgt, dass die unmittelbare Wirkung von Richtlinien einerseits das treuwidrige Verhalten eines Mitgliedstaats sanktionieren soll,¹² andererseits aber die im gestuften Rechtsetzungsverfahren geltenden mitgliedstaatlichen Gestaltungsspielräume respektiert werden müssen. Deswegen kommt eine unmittelbare Wirkung von Richtlinien nur in Betracht, wenn die Richtlinienbestimmung hinreichend genau und inhaltlich unbedingt ist.¹³ Zur Durchführung oder Wirksamkeit der Bestimmung darf es keiner weiteren mitgliedstaatlichen Maßnahmen bedürfen.¹⁴ Ob diese Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind, kann insbesondere dann problematisch sein, wenn den Mitgliedstaaten ein begrenzter Umsetzungsspielraum bei der Bestimmung einzelner Merkmale eingeräumt wird. Dies lässt sich anschaulich anhand der aktuellen Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den Steuerbefreiungsvorschriften der MwStSystRL erläutern.

Art. 132 Abs. 1 Buchst. n) MwStSystRL sieht vor, dass die Mitgliedstaaten „bestimmte kulturelle Dienstleistungen“ von der Mehrwertsteuer befreien. Die Steuerbefreiung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingende Rechtsfolge. Allerdings enthält die Richtlinie selbst keine Definition, welche „kulturellen Dienstleistungen“ die Mitgliedstaaten zu befreien haben. Da die Richtlinie nur auf „bestimmte“ kulturelle Dienstleistungen abstellt, müssen jedenfalls nicht sämtliche kulturellen Dienstleistungen von der Mehrwertsteuer befreit werden. Damit überlässt der Unionsgesetz die Bestimmung der steuerbefreiten kulturellen Dienstleistungen den Mitgliedstaaten.¹⁵ Konsequenter hat die Vierte Kammer des EuGH daher eine unmittelbare Wirkung dieser Richtlinienbestimmung abgelehnt.¹⁶ Gleiches gilt für die Steuerbefreiung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m) MwStSystRL, weil auch danach nur „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen“ zu befreien sind.¹⁷

12 Ebenso W. Schroeder in R. Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 288 AEUV, Rn. 88.

13 Im steuerlichen Kontext zuletzt etwa EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18, ECLI:EU:C:2020:1013, Rn. 26 – Golfclub Schloss Igling; v. 15.2.2017 – C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, Rn. 13 – British Film Institute.

14 Im steuerrechtlichen Kontext etwa EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18, ECLI:EU:C:2020:1013, Rn. 27 – Golfclub Schloss Igling; v. 16.7.2015 – C-108/14 und C-109/14, ECLI:EU:C:2015:496, Rn. 49 – Larentina + Minerva und Marenave Schifffahrt.

15 EuGH v. 15.2.2017 – C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, Rn. 14 – British Film Institute.

16 So EuGH v. 15.2.2017 – C-592/15, ECLI:EU:C:2017:117, Rn. 24, 28 – British Film Institute.

17 EuGH v. 10.12.2020 – C-488/18, ECLI:EU:C:2020:1013, Rn. 31, 42 – Golfclub Schloss Igling.

In gewissem Widerspruch hierzu scheint auf den ersten Blick eine ältere Entscheidung der Dritten Kammer zu stehen, wonach in Art. 135 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL die Steuerbefreiung für die Verwaltung „von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen“ hinreichend genau und unbedingt geregelt ist.¹⁸ Nach dem Wortlaut obliegt es den Mitgliedstaaten, die von der Mehrwertsteuer zu befreienden „Sondervermögen“ zu bestimmen. Allerdings ist die Definitionsbefugnis der Mitgliedstaaten hier teilweise durch die Harmonisierung der Rechtsvorschriften im Bereich der Investimentaufsicht – insbesondere also durch die OGAW-Richtlinie – unionsrechtlich überlagert worden.¹⁹ Deshalb sind Vermögen, die nach der OGAW-Richtlinie reguliert sind, zwingend als Sondervermögen i.S.v. Art. 135 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL einzustufen.²⁰ Für Zwecke der Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. g) MwStSystRL muss daher differenziert werden: Soweit die OGAW-Richtlinie den Begriff des Sondervermögens harmonisiert, kann die Richtlinienbestimmung im Fall einer unzureichenden Umsetzung unmittelbare Wirkung entfalten. Soweit es dagegen im Ermessen der Mitgliedstaaten steht, welche weiteren Anlagevermögen sie als Sondervermögen qualifiziert, scheidet eine unmittelbare Anwendbarkeit aus.²¹

Ob eine Richtlinienbestimmung ausnahmsweise unmittelbare Wirkung entfaltet, muss daher gestuft geprüft werden: Erstens muss untersucht werden, ob der Wortlaut der Richtlinienbestimmung den Mitgliedstaaten einen Umsetzungsspielraum einräumt. Ist dies nicht der Fall, kommt eine unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung in Betracht. Wird dagegen ein Umsetzungsspielraum eingeräumt, muss zweitens untersucht werden, ob dieser Umsetzungsspielraum ausnahmsweise aus unionsrechtlichen Grün-

18 So zur wortgleichen Vorgängerregelung in Art. 13 Teil B Buchst. d) Nr. 6 der Richtlinie 77/388/EG EuGH v. 28.6.2007 – C-363/05, ECLI:EU:C:2007:391, Rn. 59 – JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und the Association of Investment Trust Companies.

19 So bereits EuGH v. 9.12.2015 – C-595/13, ECLI:EU:C:2015:801, Rn. 46 – Fiscale Eenheid X.

20 EuGH v. 13.3.2014 – C-464/12, ECLI:EU:C:2014:139, Rn. 46 – ATP PensionService; v. 7.3.2013 – C-424/11, ECLI:EU:C:2013:144, Rn. 23 – Wheels Common Investment Fund Trustees u.a.

21 So aus GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 14.3.2024 – C-639/22 bis C-644/22, ECLI:EU:C:2024:243, Rn. 55 – Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht.

den eingeschränkt ist. Gibt das Unionsrecht ein Ergebnis zwingend vor,²² kommt eine unmittelbare Wirkung in Betracht. Das kann z.B. der Fall sein, soweit ein grundsätzlich von den Mitgliedstaaten zu bestimmender Begriff ausnahmsweise durch das Sekundärrecht harmonisiert ist. Dagegen kann die Geltung des mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatzes nicht zur unmittelbaren Wirkung einer Richtlinienbestimmung führen, da hierdurch kein konkretes Ergebnis vorgegeben wird.²³ Unerfindlicherweise entschied der EuGH jedoch unlängst genau das Gegenteil,²⁴ ließ aber eine überzeugende Begründung vermissen.

2. Zur Ermittlung des grundrechtlichen Kontrollgegenstands

Das Richtlinienrecht kann nicht nur zugunsten der Steuerpflichtigen wirken, sondern auch Grundrechtseingriffe durch die Mitgliedstaaten erfordern. In den vergangenen Jahren hat diese Entwicklung im Steuerrecht an Bedeutung gewonnen. Während steuerrechtliche Richtlinien in der Vergangenheit den Binnenmarkt insbesondere durch den Abbau von Beschränkungen verwirklichten, erfordern neuere Richtlinien wie die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (Anti Tax Avoidance Directive – ATAD) oder die Mindestbesteuerungs-Richtlinie (MinBestRL) Grundrechtseingriffe zum Schutz der mitgliedstaatlichen Steueraufkommen.²⁵ Ebenso begründet die EU-Amtshilfe-Richtlinie (EU-AHiRL) Verpflichtungen für Steuerpflichtige, Informationspflichtige und Intermediäre. Diese Regelungen sind häufig „self-executing“, bedürfen also keiner weiteren administrativen Umsetzung durch die nationalen Steuerbehörden. Macht der Steuerpflichtige geltend, dass es insofern zu Grundrechtseingriffen kommt, stellt sich die Frage nach dem zutreffenden grundrechtlichen Kontrollgegenstand. Durch das Zusammentreffen der zentralen Rahmengesetzgebung auf Ebene der Union

22 Der Gerichtshof spricht auch von einer „Mindestgarantie“, s. EuGH v. 19.11.1991 – C-6/90 und C-9/90, ECLI:EU:C:1991:428, Rn. 19 – Francovich u.a.; v. 19.1.1982 – C-8/81, ECLI:EU:C:1982:7, Rn. 29 – Becker.

23 Ausführlich *D. Hummel*, Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz durch rechtsformabhängige Subventionen im Anwendungsbereich von EG-Richtlinien?, *EuR* 2010, 309 (315 f.); *D. Hummel* in: G. Rau/E. Dürrwächter (Hrsg.), *UStG*, § 12 Abs. 2 Nr. 8, Rn. 35 (März 2023).

24 EuGH v. 12.9.2024 – C-741/22, ECLI:EU:C:2024:732, Rn. 56 f. – Casino de Spa.

25 Zu dem damit einhergehenden Paradigmenwechsel *J. Schönfeld*, Die Rolle der Rechtsprechung im Europäischen Steuerrecht, *IStR* 2022, 617 (620): Entwicklung vom europäischen Steuerwettbewerb zum Kartell der europäischen Steuergesetzgeber.

mit der dezentralen Umsetzungsgesetzgebung auf Ebene der Mitgliedstaaten existieren zwei mögliche Kontrollgegenstände, nämlich die sekundärrechtliche Regelung und das nationale Umsetzungsgesetz.

Nicht zielführend ist eine Bestimmung des Kontrollgegenstands ausgehend von der Grundrechtsbindung des Grundrechtsverpflichteten. Einerseits sind nach Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 GrCh primär die Unionsorgane an die Unionsgrundrechte gebunden. Dies gilt folglich auch für den Rat (Art. 16 EUV) beim Erlass steuerlichen Sekundärrechts. Andererseits unterliegen auch die Mitgliedstaaten gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GrCh einer Bindung an die Unionsgrundrechte, soweit sie Unionsrecht durchführen. Die notwendige legislative Umsetzung der Richtlinien im nationalen Recht stellt eine solche Durchführung dar.²⁶ Folglich sind im gestuften Rechtsetzungsverfahren die Union und die Mitgliedstaaten gleichermaßen an die Unionsgrundrechte gebunden und damit auch zu deren Achtung und Förderung ihrer Anwendung verpflichtet (Art. 51 Abs. 1 Satz 2 GrCh). Für die Bestimmung des zutreffenden Kontrollgegenstands lässt sich aus der Grundrechtsbindung daher nichts ableiten.

Stattdessen ist der Kontrollgegenstand ausgehend von der Verantwortlichkeit für den Grundrechtseingriff zu bestimmen.²⁷ Wer einen Eingriff in ein Unionsgrundrecht bewirkt, muss zugleich Sorge dafür tragen, dass der Eingriff den in Art. 52 Abs. 1 GrCh genannten Schranken genügt. Folglich muss danach differenziert werden, ob der Grundrechtseingriff dem Unionsgesetzgeber oder dem nationalen Gesetzgeber zuzurechnen ist. Im Ausgangspunkt liegt es nahe, primär an das nationale Umsetzungsrecht anzuknüpfen. Nur dieses wirkt unmittelbar gegenüber dem Steuerpflichtigen. Insbesondere entfaltet eine belastenden Richtlinienbestimmung keine unmittelbare Wirkung zulasten des Steuerpflichtigen.²⁸ Die Anknüpfung an das nationale Umsetzungsrecht kann allerdings dort nicht überzeugen,

26 Zu dieser normativen Durchführung des Unionsrechts *T. Sendke*, Der Anwendungsbereich von unionalen und nationalen Grundrechten im Steuerrecht, *StuW* 2020, 219 (220).

27 *M. Payandeh*, Die Nichtigkeit von EG-Richtlinien: Konsequenzen für den mitgliedstaatlichen Umsetzungsakt im Lichte des Demokratieprinzips, *DVBl* 2007, 741 (745) betont die Bedeutung der Zuordnung von Verantwortlichkeiten für legislative Entscheidungen auch für das Demokratieprinzip.

28 Grundlegend EuGH v. 26.2.1986 – C-152/84, ECLI:EU:C:1986:84, Rn. 48 – Marshall; im Folgenden etwa EuGH v. 4.12.1997 – C-97/96, ECLI:EU:C:1997:581, Rn. 24 – Daihatsu Deutschland; v. 19.1.2010 – C-555/07, ECLI:EU:C:2010:21, Rn. 46 – Küçükdereci; v. 18.4.2024 – C-605/21, ECLI:EU:C:2024:324, Rn. 92 – kartellrechtliche Schadensersatzklage.

wo das Richtlinienrecht Grundrechtseingriffe erfordert, ohne den mitgliedstaatlichen Gesetzgebern einen Spielraum einzuräumen. In diesen Fällen ist der Grundrechtseingriff dem Unionsgesetzgeber zuzurechnen, sodass er auch entsprechende Maßnahmen zum Schutz der Unionsgrundrechte treffen muss.²⁹ Steht den mitgliedstaatlichen Gesetzgebern dagegen ein ausreichender Umsetzungsspielraum zu, so sind etwaige Grundrechtseingriffe primär der nationalen Legislative zuzurechnen.³⁰ In diesem Fall muss der Steuerpflichtige gegen das Umsetzungsgesetz vorgehen.

Entscheidend ist also, ob den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung einer Richtlinienbestimmung ein Umsetzungsspielraum eingeräumt wird. Damit stellt sich aus anderer Perspektive dieselbe Frage wie bei der unmittelbaren Wirkung von Richtlinienbestimmungen (dazu bereits oben unter II.1.). Dem Mitgliedstaat steht folglich dann kein Umsetzungsspielraum zu, wenn die den Eingriff erfordernde Richtlinienbestimmung inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist. Die Richtlinienbestimmung ist dann der zutreffende Kontrollgegenstand, wenn sie unzweideutig eine Verpflichtung begründet, die zu einem Grundrechtseingriff führt, und zudem so konkret gefasst ist, dass die Mitgliedstaaten sie ohne einen relevanten Spielraum ins nationale Recht übernehmen müssen. Diese Herangehensweise steht auch im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs. Dieser hat Richtlinien wegen Verstoßes gegen die Unionsgrundrechte dann für ungültig erklärt, wenn die Richtlinienbestimmungen so konkret und zwingend waren, dass sie trotz der noch erforderlichen Umsetzung durch die Mitgliedstaaten bereits selbst zu nicht gerechtfertigten Eingriffen in die Unionsgrundrechte führten.³¹ In diesen Fällen scheidet auch eine vorrangige primärrechtskonforme und damit grundrechtskonforme Auslegung des Sekundärrechts aus. Eine solche Auslegung findet ihre Grenze nämlich

29 Ebenso GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 30.5.2024 – C-432/23, ECLI:EU:C:2024:446, Rn. 39 – *Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg*; im Grundsatz zustimmend *L. Münch*, Zum Schutz berufsrechtlicher Verschwiegenheitsrechte durch DAC 6, ISR 2024, 234, (236).

30 In diese Richtung tendenziell auch EuGH v. 26.9.2024 – C-432/23, ECLI:EU:C:2024:791, Rn. 57 – *Ordre des Avocats du Barreau de Luxembourg*, der eine Differenzierung danach vornimmt, ob die Richtlinie selbst Pflichtigen für die betroffenen Personen festlegt.

31 Vgl. EuGH v. 8.12.2022 – C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963, Rn. 30 ff. – *Orde van Vlaamse Balies u. a. zu Art. 8ab Abs. 5 EU-AHiRL* sowie v. 8.4.2014 – C-293/12 und C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238, Rn. 32 ff. – *Digital Rights Ireland u. a. zur Vorratsdatenspeicherung*.

im Wortsinn und dem eindeutig zum Ausdruck kommenden Zweck des Sekundärrechts.³²

Diese Abgrenzung überzeugt auch im Hinblick auf das generelle Verhältnis von Unionsrecht und nationalem Recht. Beruht ein nationales Umsetzungsgesetz auf vollständig harmonisiertem Sekundärrecht, kommt eine Prüfung am Maßstab der nationalen Grundrechte grundsätzlich nicht in Betracht. Aufgrund der zwingenden unionsrechtlichen Vorgaben handelt es sich beim nationalen Umsetzungsrecht um Unionsrecht „im nur formalen Gewand des nationalen Rechts“.³³ Richtiger Kontrollgegenstand ist in diesen Fällen das Sekundärrecht selbst. Das Verwerfungsmonopol hierfür liegt beim EuGH.³⁴ Würde dagegen nur das Umsetzungsrecht am Maßstab der Unionsgrundrechte kontrolliert und für ungültig erklärt, wäre wenig gewonnen, da das Sekundärrecht weiterhin gültig bliebe. Damit bestünde die Umsetzungsverpflichtung der mitgliedstaatlichen Gesetzgeber im Grundsatz fort. Daher ist es richtig und konsequent, in diesen Fällen unmittelbar das den Grundrechtseingriff erzwingende Richtlinienrecht am Maßstab der Unionsgrundrechte zu prüfen. Die grundrechtliche Prüfung verlagert sich insoweit vollständig auf die unionsrechtliche Ebene. Der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen steht in diesen Fällen mangels unmittelbarer Rechtsbehelfsmöglichkeiten allerdings vor besonderen Herausforderungen.³⁵

3. Zu den Auswirkungen der Ungültigkeit einer Richtlinie auf das Umsetzungsrecht

Stellt der EuGH die Ungültigkeit einer Richtlinienbestimmung fest, ergibt sich für den Steuerpflichtigen die zwingende Folgefrage, welche Auswirkung sich hieraus für das nationale Umsetzungsrecht ergibt. Für den Steuerpflichtigen wäre wenig gewonnen, wenn er in einem zeit- und kostenintensiven Rechtsstreit zwar die Ungültigkeit des Richtlinienrechts erstritten

32 S. Leible/R. Domröse, in: K. Riesenhuber (Hrsg.), Europäische Methodenlehre, 4. Aufl. 2021, § 8, Rn. 36.

33 So zutreffend M. Ludwigs, Grundrechtsschutz im Kooperationsverhältnis - Entwicklungslinien der BVerfG-Judikatur und offene Fragen, EuZW 2024, 445 (447); M. Ludwigs/P. Sikora, Der Vorrang des Unionsrechts unter Kontrollvorbehalt des BVerfG, EWS 2016, 121 (124).

34 Grundlegend EuGH v. 22.10.1987 – C-314/85, ECLI:EU:C:1987:452, Rn. 20 – Foto-Frost.

35 Ausführlich hierzu am Beispiel des MinBestRL J. Schönfeld/T. Sendke, Globale Mindestbesteuerung und EU-Recht, IStR 2024, 678, (685 ff.).

hätte, das nationale Umsetzungsrecht aber unverändert fortbestünde. Die Rechtsfrage wurde im Steuerrecht bislang kaum diskutiert, obwohl sie mit zunehmender Harmonisierung an Bedeutung gewinnt. Sowohl gegen die ATAD als auch die MinBestRL bestehen verschiedene primärrechtliche Bedenken. Insofern muss man danach differenzieren, ob die Ungültigkeit einer Richtlinie aus einer fehlenden Kompetenz der Union oder einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten oder Unionsgrundrechte resultiert.

a) Ungültigkeit mangels unionaler Kompetenz

Eine steuerliche Richtlinie kann zunächst aufgrund eines Kompetenzverstoßes ungültig sein. Im Bereich der direkten Steuern ist dieses Szenario insbesondere deshalb denkbar, weil Richtlinien nur auf die allgemeine Rechtsangleichungsvorschrift des Art. 115 AEUV gestützt werden können. Anders als bei den indirekten Steuern (Art. 113 AEUV) existiert kein Harmonisierungsauftrag. Zudem findet das ordentliche Gesetzgebungsverfahren nach Art. 114 Abs. 2 AEUV ausdrücklich keine Anwendung. Die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten soll nicht angetastet werden.³⁶ Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur bezweifelt, dass die ATAD und die MinBestRL kompetenzkonform erlassen worden sind.³⁷ Da die Verwerfungskompetenz für das Sekundärrecht beim EuGH liegt, kann nur er diese Frage abschließend entscheiden. Auch in der Vergangenheit hat der Gerichtshof bereits Sekundärrecht mangels Kompetenz für ungültig erklärt.³⁸ Damit wird die Frage relevant, welche Konsequenzen sich hieraus für das nationale Umsetzungsrecht ergeben.

36 S. Korte in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 114 AEUV, Rn. 15.

37 Vgl. nur J. Kokott, in: J. Hey/W. Schön (Hrsg.), Europäisches Steuerverfassungsrecht, 2023, 33, 36 ff.; A. Schnitzler, Vereinbarkeit der Vorschläge zur Einführung von GLOBE-Regelungen mit den Grundfreiheiten des AEUV, IStR 2022, 741 (743); V. Bendlinger/G. Kofler, Seminar H: Die europäische Steuerpolitik im Wandel, IStR 2022, 594 (598); S. Beinert, Steuerertüchtigungsprogramme: Stand und Perspektiven der europäischen Steuerertüchtigungsprogramme (BEFIT, FASTER pp.), ISR 2024, 141 (145); Schönfeld/Sendke IStR 2024, 635 ff.

38 Vgl. zuletzt EuGH v. 21.3.2024 – C-61/22, ECLI:EU:C:2024:251, Rn. 63 – Landeshauptstadt Wiesbaden zur VO (EU) 2019/1157, die auf die falsche Kompetenzgrundlage gestützt wurde; nur deswegen hat der Gerichtshof ausnahmsweise eine vorläufige Weitergeltung der Verordnung angeordnet.

Im Wesentlichen existieren drei verschiedene Ansätze, um das Problem zu lösen.³⁹ Erstens könnte bei Ungültigkeit der Richtlinie automatisch auch das nationale Umsetzungsrecht nichtig sein. Hierfür könnte insbesondere das Demokratieprinzip sprechen.⁴⁰ Der deutsche Gesetzgeber erlässt den Umsetzungsakt regelmäßig in dem Glauben, hierzu durch das Unionsrecht verpflichtet zu sein. Damit unterliegt er einem „verfassungsrelevanten Begründungsfehler“.⁴¹ Aufgrund der hohen Regelungsdichte der steuerlichen Richtlinien bleibt den nationalen Gesetzgebern zudem regelmäßig kein nennenswerter Umsetzungsspielraum. In Anlehnung an das Zivilrecht lässt sich davon sprechen, dass mit der Richtlinie auch die „Geschäftsgrundlage“ für das deutsche Umsetzungsrecht entfallen ist.⁴² Konträr hierzu lässt sich vertreten, dass die Nichtigkeit einer Richtlinie die Wirksamkeit des nationalen Umsetzungsrechts nicht berührt.⁴³ Hierfür könnte sprechen, dass das Gesetz formell verfassungskonform zustande gekommen ist und deswegen einen Geltungsanspruch hat.⁴⁴ Zudem beruht die Umsetzung der Richtlinie auf einer eigenverantwortlichen Entscheidung des nationalen Gesetzgebers. Nach zivilrechtlichem Verständnis hätte der deutsche Gesetzgeber beim Erlass des Umsetzungsgesetzes lediglich einem unbeachtlichen „Motivirrtum“ unterlegen.⁴⁵ Drittens und schließlich kommt eine vermittelnde Lösung in Betracht. Danach würde das nationale Umsetzungsrecht zwar nicht au-

39 A. Jüchser, Juristisches Glasperlenspiel? Rechtsfolgen für die Anwendung des Umsetzungsgesetzes bei fehlender Kompetenzgrundlage für die EU-Richtlinie, NZI-Beilage 2019, 12 (13); vgl. auch die Ausarbeitung des Wissenschaftlichen Dienstes des BT v. 27.11.2007, WD 3 – 418/07.

40 Ausführlich hierzu Payandeh DVBl 2007, 743 ff.

41 So M. Nettesheim in E. Grabitz/M. Hilf/M. Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 288 AEUV, Rn. 171 (Aug. 2012), der hieraus die Nichtigkeit wegen eines Verstoßes gegen das Rechtsstaatsprinzip ableiten würde.

42 So Schönfeld/Sendke IStR 2024, 639.

43 M. Ruffert in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 288 AEUV, Rn. 26; M. Nettesheim in Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 288 AEUV, Rn. 171 (Aug. 2012); J. Hey, Gleichheitssätze im Europäischen Steuerrecht, in: J. Hey/W. Schön, Europäisches Steuerverfassungsrecht, 2023, S. 143 (174); ebenso bereits M. Röttinger, Bedeutung der Rechtsgrundlage einer EG-Richtlinie und Folgen einer Nichtigkeit, EuZW 1993, 117 (120).

44 Vgl. zu diesem Geltungsanspruch BFH v. 18.1.2023 – II B 53/22, BFH/NV 2023, 382, Rn. 9.

45 Vgl. Jüchser NZI-Beilage 2019, 13.

tomatisch unwirksam, wäre aber rechtswidrig und daher nach nationalen Rechtsvorschriften aufzuheben.⁴⁶

Auf den ersten Blick resultiert das Problem auf einem Konflikt zwischen dem Geltungsanspruch jedes formell verfassungskonform erlassenen Gesetzes und den Anforderungen des Demokratieprinzips. Das deutsche Umsetzungsgesetz wurde regelmäßig formell ordnungsgemäß erlassen. Ein Automatismus dergestalt, dass das Umsetzungsgesetz bei Wegfall des unionsrechtlichen Rechtsaktes ebenfalls ungültig wird, existiert nicht.⁴⁷ Allerdings muss berücksichtigt werden, dass der Geltungsanspruch eines Gesetzes in einer Demokratie aus der Rückführbarkeit auf das Staatsvolk resultiert.⁴⁸ Erst die demokratische Legitimation begründet den Geltungsanspruch des formell verfassungskonform zustande gekommenen Gesetzes. Im Europäischen (Steuer-)Recht kann die demokratische Legitimation auf zwei Wegen sichergestellt werden: Zum einen auf unionaler Ebene, wobei sich die von der Union ausgeübten Hoheitsbefugnisse aus der demokratischen Legitimation der Mitgliedstaaten ableiten.⁴⁹ Diese europäische Ebene entfällt, wenn die Union außerhalb der ihr zustehenden Kompetenzen gehandelt hat. Zum anderen ist die demokratische Legitimation durch die nationale Umsetzungsgesetzgebung gesichert. Allerdings sind die Mitgliedstaaten – wie bereits ausgeführt – zur Umsetzung der Richtlinien im nationalen Recht verpflichtet. Aufgrund der hohen Regelungsdichte steuerlicher Richtlinien besteht dabei für die mitgliedstaatlichen Steuergesetzgeber regelmäßig kein Umsetzungsspielraum.⁵⁰ In diesen Fällen werden die nationalen Gesetzgeber als „Erfüllungsgehilfen“ des Unionsgesetzgebers tätig. Handelt der deutsche Gesetzgeber in dem Glauben, zur Umsetzung verpflichtet zu sein, werden Handlungsalternativen weder in Betracht gezogen noch

46 U. Ehricke in R. Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 264 AEUV, Rn. 4; in diese Richtung auch O. Dörr in E. Grabitz/M. Hilf/M. Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der EU, Art. 264 AEUV, Rn. 10 (November 2012) sowie H.-J. Cremer in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 264 AEUV, Rn. 2.

47 Die Verwerfungskompetenz für formelle und nachkonstitutionelle Gesetze liegt allein beim BVerfG, vgl. nur S. Detterbeck, in: M. Sachs (Hrsg.), GG, 10. Aufl. 2024, Art. 100, Rn. 2.

48 BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvR 2661/06, BVerfGE 126, 286, Rn. 96 – Honeywell.

49 Hierzu R. Scholz, in: G. Dürig/R. Herzog/R. Scholz (Hrsg.), GG, Art. 23, Rn. 73 (März 2022).

50 H. Schaumburg in: H. Schaumburg/J. Englisch/L. Dobratz (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2024, Rn. 3.10; allgemein zur Regelungsintensität M. Geismann in: H. von der Groeben/J. Schwarze/A. Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 288 AEUV, Rn. 41.

diskutiert.⁵¹ Das Demokratieprinzip ist aber kein bloßer Formalismus, es erschöpft sich nicht im Einhalten des rechtlich vorgesehenen Verfahrens. Vielmehr bedarf es auch einer Freiheit des Meinungsbildungsprozesses.⁵² An dieser Freiheit fehlt es, wenn die demokratisch legitimierten Parlamentarier der Auffassung sind, zum Erlass eines Gesetzes aus unionsrechtlichen Gründen verpflichtet zu sein.⁵³ Daher sprechen gute Gründe dafür, dass auch das nationale Umsetzungsrecht ungültig ist, wenn die Union nicht über eine Kompetenz zum Erlass des Richtlinienrechts verfügte. Selbstverständlich bliebe es dem deutschen Gesetzgeber unbenommen, im Anschluss erneut entsprechende Regelungen zu erlassen. Jedenfalls aber ist zu fordern, dass sich der deutsche Gesetzgeber noch einmal mit dem Umsetzungsgesetz befasst und evaluiert, ob und in welchem Umfang dieses weiterhin Geltung beanspruchen oder geändert werden soll.⁵⁴ Unterbleiben kann dies ausnahmsweise nur in den Fällen, in denen das nationale Recht bereits vor dem Richtlinienrecht existierte, wie es z.B. für einige Maßnahmen der ATAD der Fall ist.⁵⁵

Aufgrund der noch nicht geklärten Rechtslage bestehen für den Steuerpflichtigen rechtliche Unsicherheiten.⁵⁶ Das ist gerade deshalb unbefriedigend, weil es regelmäßig vom Betreiben des Steuerpflichtigen abhängt, ob es im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens zu einer rechtlichen Überprüfung der Richtlinie kommt. Denn die im Rahmen einer Nichtigkeitsklage privilegierten Klageberechtigten – also gemäß Art. 263 Abs. 2 AEUV die Mitgliedstaaten, das Europäische Parlament, der Rat und die Kommission – sind in unterschiedlicher Form und Intensität am Zustandekommen der steuerlichen Richtlinien beteiligt. Daher werden sie regelmäßig keinen Anlass haben, den kompetenzgemäßen Erlass der Richtlinie in Zweifel zu ziehen.⁵⁷ Auch der Steuerpflichtige wird sich nur dann auf einen zeit- und kostenintensiven Rechtsstreit einlassen, wenn er im Falle des

51 Vgl. zuletzt zum MinStG etwa BT-Drs. 20/8668, S. 1.

52 Das Demokratieprinzip setzt dort Grenzen, wo für selbständige Entscheidungen des Parlaments kein inhaltlicher Spielraum mehr besteht, vgl. B. Grzeszick, in: G. Dürrig/R. Herzog/R. Scholz (Hrsg.), GG, Art. 20, Rn. 178 (Jan. 2022).

53 Ausführlich Payandeh DVBl 2007, 744 f.

54 Schönfeld/Sendke, IStR 2024, 639.

55 Allgemein Payandeh DVBl 2007, 745.

56 So bereits allgemein GA F. G. Jacobs, Schlussanträge v. 20.5.1992 – C-295/90, ECLI: EU:C:1992:228, Rn. 47 – Parlament/Rat.

57 Vgl. im Kontext der MinBestRL Schönfeld/Sendke IStR 2024, 685.

Obsiegens vor dem EuGH⁵⁸ von der Ungültigkeit der Richtlinie profitieren würde. Dies wäre nicht der Fall, wenn das ihn unmittelbar verpflichtende Umsetzungsrecht ohne Weiteres fortbestünde. Es ist dem Steuerpflichtigen auch aus Gründen eines effektiven Rechtsschutzes kaum zuzumuten, im Anschluss ein weiteres Verfahren vor dem BVerfG zu führen.

b) Ungültigkeit wegen Verstoßes gegen die Grundfreiheiten

Davon zu unterscheiden ist die Situation, dass der EuGH die Ungültigkeit des Richtlinienrechts wegen eines Verstoßes gegen die Grundfreiheiten feststellt. Aufgrund der Ungültigkeit der Richtlinie ändert sich in diesem Fall zusätzlich der Kontrollgegenstand. Nunmehr ist das nationale Recht am Maßstab der Grundfreiheiten zu prüfen. Zwar entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass nationale Regelungen in einem abschließend harmonisierten Rechtsbereich ausschließlich am Maßstab der Harmonisierungsmaßnahme und nicht des Primärrechts zu messen sein sollen.⁵⁹ Das Sekundärrecht soll das nationale Recht vor einer Prüfung am Maßstab des Primärrechts abschirmen.⁶⁰ Allerdings entfällt durch die Ungültigkeit des Richtlinienrechts diese Abschirmwirkung. Daher steht einer Überprüfung des (ursprünglichen) Umsetzungsrechts unmittelbar am Maßstab der Grundfreiheiten nichts im Wege.

Regelmäßig dürfte dabei die Ungültigkeit der Richtlinienbestimmung auch zu einer Unanwendbarkeit des nationalen Umsetzungsrechts führen. Sowohl die Unionsorgane als auch die Mitgliedstaaten sind Verpflichtete der Grundfreiheiten.⁶¹ Die Mitgliedstaaten müssen ihre Befugnisse auch im Bereich der weitgehend nicht harmonisierten direkten Steuern unter

58 Bei Gültigkeitsvorlagen geht der EuGH auch im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV von einer erga omnes-Wirkung seiner Nichtigkeitsfeststellung aus, vgl. insb. EuGH v. 13.5.1981 – C-66/80, ECLI:EU:C:1981:102, Rn. 13 ff. – International Chemical Corporation.

59 Grundlegend bereits EuGH v. 5.10.1977 – C-5/77, ECLI:EU:C:1997:144, Rn. 35 – Tedeschi; im steuerlichen Kontext etwa EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 und C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 45 – Deister Holding und Juhler Holding; v. 7.9.2017 – C-6/16, ECLI:EU:C:2017:641, Rn. 15 – Eqiom und Enka.

60 Ausführlich zu dieser Immunisierungswirkung J. Schönfeld/B. Ellenrieder, Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht - oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“, StuW 2019, 253.

61 EuGH v. 8.12.2020 – C-620/18, ECLI:EU:C:2020:1001, Rn. 104 – Ungarn/Parlament; v. 26.10.2010 – C-97/09, ECLI:EU:C:2010:632, Rn. 50 – Schmelz; v. 17.5.1984 – C-15/83, ECLI:EU:C:1984:183, Rn. 15 – Denkavit.

Wahrung des Unionsrechts und damit insbesondere der Grundfreiheiten ausüben.⁶² Da der Gerichtshof dem Unionsgesetzgeber im Vergleich zu den Mitgliedstaaten regelmäßig einen größeren Ermessensspielraum im Rahmen einer grundfreiheitlichen Prüfung einräumt,⁶³ dürfte es kaum vorstellbar sein, dass die unionale Richtlinienbestimmung ungültig ist, das nationale Umsetzungsrecht aber weiter anwendbar. Das gilt jedenfalls dann, wenn der Mitgliedstaat die Richtlinienvorgaben ohne Abweichung ins nationale Recht überführt hat.

Dass sich bei Ungültigkeit des Sekundärrechts Folgefragen auch im Hinblick auf das nationale Umsetzungsrecht stellen, sollte das vorlegende Gericht bereits im Rahmen seines Vorabentscheidungsersuchens berücksichtigen. So kann das Gericht die Gültigkeitsvorlage nach Art. 267 Abs. 1 lit. b) AEUV für den Fall der Ungültigkeit des Richtlinienrechts mit der Frage verbinden, wie die Grundfreiheiten im Hinblick auf das nationale (Umsetzungs-)Recht auszulegen sind (Art. 267 Abs. 1 lit. a) AEUV). Sollte eine solche Vorlagefrage unterbleiben, dürften anschließende Vorabentscheidungsersuchen nach dem *acte clair*-Grundsatz allerdings entbehrlich sein, wenn der Gerichtshof die Ungültigkeit des Sekundärrechts festgestellt hat und dieses vom Mitgliedstaat unverändert im nationalen Recht umgesetzt worden war.

c) Ungültigkeit wegen Verstoßes gegen die Unionsgrundrechte

Komplexer ist die Situation schließlich, wenn der EuGH die Ungültigkeit einer Richtlinienbestimmung wegen eines Verstoßes gegen die Unionsgrundrechte feststellt.⁶⁴ Anders als im Bereich der Grundfreiheiten existieren nicht nur verschiedene Kontrollgegenstände – also unionales oder nationales Recht – sondern auch unterschiedliche Kontrollmaßstäbe – nämlich unionale und nationale Grundrechte. Das Richtlinienrecht muss sich als Sekundärrecht am normenhierarchisch übergeordneten Primärrecht und damit insbesondere den Unionsgrundrechten messen lassen. Darüber

62 Vgl. nur EuGH v. 27.4.2023 – C-537/20, ECLI:EU:C:2023:339, Rn. 41 – L Fund und die dort angeführte Rechtsprechung.

63 Ausführlich hier J. Hey, Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD), StuW 2017, 248 (254).

64 Im steuerlichen Kontext etwa EuGH v. 8.12.2022 – C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963, Rn. 66 – Orde van Vlaamse Balies u.a.; vgl. auch EuGH v. 8.4.2014 – C-293/12 und C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238 – Digital Rights Ireland.

hinaus sind die Mitgliedstaaten nach Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GrCh auch bei der Umsetzung der Richtlinienbestimmungen im nationalen Recht an die Unionsgrundrechte gebunden. Ist eine Richtlinienbestimmung wegen eines Verstoßes gegen die Unionsgrundrechte ungültig, entfällt *ex tunc* die unionsrechtliche Ebene.⁶⁵ Von einer normativen Durchführung von Unionsrecht i.S.v. Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GrCh kann daher im Hinblick auf das nationale Umsetzungsrecht nicht mehr ausgegangen werden. Dies gilt selbst dann, wenn der deutsche Gesetzgeber ursprünglich in dem Glauben handelte, unionsrechtlich zur Umsetzung verpflichtet zu sein. Folglich ändert sich nicht nur der Kontrollgegenstand, sondern auch der Kontrollmaßstab. Das nationale Umsetzungsrecht ist nunmehr ausschließlich am Maßstab der Grundrechte des Grundgesetzes zu messen.⁶⁶ Dabei muss das über ein Verwerfungsmonopol für formelle und nachkonstitutionelle Gesetze verfügende BVerfG nicht zwingend zum selben Ergebnis kommen wie zuvor der EuGH. Regelmäßig dürfte ein Verstoß der Richtlinienbestimmung gegen die Unionsgrundrechte aber auch einen Verstoß des (ursprünglichen) Umsetzungsrechts gegen die Grundrechte des Grundgesetzes indizieren. Immerhin bilden unionale und nationale Grundrechte wechselseitige Auffangordnungen.⁶⁷ In diese Richtung deutet im Übrigen auch die bisherige Rechtsprechung der beiden Gerichte. Bevor der EuGH die Ungültigkeit der Vorratsdatenspeicherungs-Richtlinie 2006/24/EG wegen Verstößen gegen die Unionsgrundrechte festgestellt hat,⁶⁸ hatte das BVerfG bereits wesentliche Teile des deutschen Umsetzungsrechts für verfassungswidrig und damit ungültig erklärt.⁶⁹ Allerdings bleibt dem Steuerpflichtigen damit im Ergebnis ein weiteres kosten- und zeitaufwendiges Verfahren vor den nationalen Gerichten wohl nicht erspart.

65 Zur grundsätzlichen Rückwirkung einer Ungültigerklärung EuGH v. 26.4.1994 – C-228/92, ECLI:EU:C:1994:168, Rn.17 f. – Roquette Frères; zur möglichen Begrenzung der zeitlichen Entscheidungswirkung A. Cordewener, in: H. Schaumburg/M. Hendricks (Hrsg.), *Steuerrechtsschutz*, 5. Aufl. 2024, Rn. 7.63.

66 A.A. C. Levedag, Gerichtlicher Rechtsschutz gegen belastendes unionsrechtliches Sekundärrecht und darauf beruhende Umsetzungsakte im Rechtsschutzverbund von FG, EuGH und BVerfG, *StuW* 2024, 197 (199), der davon ausgeht, dass das Umsetzungsgesetz unmittelbar am Primärrecht und damit den Unionsgrundrechten zu messen sei.

67 P. M. Huber, Demokratische Legitimation in der Europäischen Union, *ZSE* 2009, 364 (373).

68 EuGH v. 8.4.2014 – C-293/12 und C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238 – Digital Rights Ireland.

69 BVerfG v. 2.3.2010 – 1 BvR 256/08 u.a., BVerfGE 125, 260 – Vorratsdatenspeicherung; zur Historie auch A. Roßnagel, *Die neue Vorratsdatenspeicherung*, *NJW* 2016, 533.

4. Zwischenergebnis

Das gestufte Rechtsetzungsverfahren bei steuerlichen Richtlinien stellt den Steuerpflichtigen vor besondere Herausforderungen. Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien und die Bestimmung des grundrechtlichen Kontrollgegenstands erweisen sich dabei als zwei Seiten derselben Medaille. Wurde eine den Steuerpflichtigen begünstigende Richtlinienbestimmung nicht fristgerecht umgesetzt, so kann sich dieser unmittelbar hierauf berufen, wenn die Richtlinienbestimmung hinreichend genau sowie inhaltlich unbedingt ist und es zur Durchführung der Bestimmung keiner weiteren mitgliedstaatlichen Maßnahmen bedarf. Eine unmittelbare Wirkung kommt dabei ausnahmsweise auch dann in Betracht, wenn den Mitgliedstaaten nach dem Wortlaut der Richtlinienbestimmung ein Spielraum eingeräumt wird, der aufgrund einer (teilweisen) unionsrechtlichen Harmonisierung eingeschränkt wird. Das Unionsrecht muss das Ergebnis zwingend vorgeben. Korrespondierend stellt eine Richtlinienbestimmung, die Grundrechtseingriffe zulasten des Steuerpflichtigen erzwingt, den richtigen Kontrollgegenstand im Rahmen einer (inzidenten) Normenkontrolle dar, wenn die Richtlinienbestimmung so hinreichend genau und inhaltlich unbedingt ist, dass dem Mitgliedstaat kein Umsetzungsspielraum verbleibt.

Weitgehend ungeklärt ist schließlich die Frage, was mit dem nationalen Umsetzungsrecht passiert, wenn der Gerichtshof die Ungültigkeit einer Richtlinienbestimmung feststellt. Insofern muss zwischen einer Ungültigkeit mangels unionsrechtlicher Kompetenz sowie einer Ungültigkeit wegen Verstoßes gegen die Grundfreiheiten oder die Unionsgrundrechte differenziert werden. Im ersten Fall besteht zwar kein Automatismus dergestalt, dass auch das nationale Umsetzungsrecht entfällt. Wegen des Defizits im Hinblick auf die demokratische Legitimation kann aber auch das nationale Umsetzungsrecht keinen Geltungsanspruch haben, sodass dieses zumindest zu prüfen und ggfs. aufzuheben ist. Bei einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten dürfte ein weitgehender Gleichlauf zwischen der Ungültigkeit der Richtlinienbestimmung und der Unanwendbarkeit des nationalen Umsetzungsrechts bestehen. Dagegen verändert sich bei einem Verstoß des Richtlinienrechts gegen die Unionsgrundrechte nicht nur der Kontrollgegenstand (nationales statt unionales Recht), sondern auch der Kontrollmaßstab (nationale statt unionale Grundrechte).

III. Herausforderungen für die Steuerpflichtigen durch Kollisionen von nationalem Recht und Unionsrecht

Weitere Herausforderungen ergeben sich für den Steuerpflichtigen, wenn unionales und nationales Recht kollidieren. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn unmittelbar geltendes Primärrecht auf das zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Mitgliedstaat bestehe Steuerrechtsverhältnis einwirkt. In diesem Fall kann ein Konflikt zwischen dem Primärrecht und dem nationalen Verfassungsrecht – insbesondere den mitgliedstaatlichen Grundrechten oder dem mitgliedstaatlichen Rechtsstaatsprinzip – entstehen. Relevante Beispiele für solche Herausforderungen sind zum einen Grundrechtskollisionen (dazu 1.), zum anderen Konflikte zwischen dem unionalen Beihilfeverbot und dem mitgliedstaatlichen Verfassungsrecht (dazu 2.) sowie schließlich Kollisionen zwischen den ungeschriebenen allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts und dem nationalen Verfassungsrecht (dazu 3.).

1. Zur Kollision von nationalen Grundrechten und Unionsrecht

In nicht abschließend harmonisierten Rechtsbereichen kann es zu Kollisionen zwischen den nationalen und unionalen Grundrechtsgewährleistungen kommen. Dies resultiert daraus, dass die mitgliedstaatlichen Stellen in diesen Fällen einerseits Unionsrecht durchführen und daher nach Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 GrCh an die Unionsgrundrechte gebunden sind. Andererseits bleiben auch die nationalen Grundrechte mangels abschließender Harmonisierung anwendbar. Sowohl der EuGH als auch das BVerfG erkennen an, dass es insoweit grundsätzlich zu einem kumulativen Grundrechtsschutz kommt.⁷⁰ Da die unionalen und die nationalen Grundrechte nicht in jedem Fall dasselbe Schutzniveau entfalten werden, stellt sich die Frage, welches Schutzniveau sich im Fall einer Kollision durchsetzt. Für den Steuerpflichtigen besonders relevant ist die Frage dort, wo die nationalen Grundrechte ein höheres Schutzniveau als die Unionsgrundrechte entfalten. Zwar weisen das Grundgesetz und die Grundrechtecharta

⁷⁰ Vgl. nur EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 60 – Melloni sowie BVerfG v. 6.11.2019 – 1 BvR 16/13, BVerfGE 152, 152, Rn. 43 – Recht auf Vergessen I.

in ihren abstrakten Gewährleistungsgehalten zahlreiche Parallelen auf.⁷¹ Verfassungsrecht ist aber über weite Strecken das, was die zuständigen Gerichte hieraus machen.⁷² Das BVerfG hat im Laufe der Jahrzehnte aus den Grundrechten des Grundgesetzes steuerrechtliche Kontrollmaßstäbe entwickelt. Die vergleichsweise intensive verfassungsgerichtliche Kontrolle in Deutschland stellt aber auch international eher die Ausnahme dar.⁷³ Welche grundrechtliche Kontrolldichte der EuGH im Bereich des materiellen Steuerrechts anlegen wird, ist noch nicht absehbar. Daher kann nicht in jedem Fall davon ausgegangen werden, dass das deutsche Schutzniveau auch auf europäischer Ebene gewährleistet wird.

Im Ausgangspunkt folgt aus Art. 53 GrCh, dass die mitgliedstaatlichen Verfassungen einen höheren Grundrechtsstandard als die Chartagrundrechte vorsehen können.⁷⁴ Allerdings versteht der EuGH die Vorschrift nicht im Sinne eines unbeschränkten Meistbegünstigungsprinzips, wonach den Mitgliedstaaten generell gestattet würde, der Anwendung unionsrechtlicher Vorschriften einen höheren nationalen Grundrechtsstandard entgegenzuhalten.⁷⁵ Vielmehr steht die Anwendung nationaler Grundrechte unter dem Vorbehalt, dass durch deren Anwendung „weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden“.⁷⁶

Es ist noch nicht abschließend geklärt, welche Tragweite dieser Vorbehalt entfalten wird. Dass zunächst das Schutzniveau der Charta nicht unterschritten werden soll, ist nachvollziehbar. In nicht vollständig harmonisierten Regelungsbereichen etablieren die Unionsgrundrechte ein Mindestschutzniveau, das nicht durch mitgliedstaatliche Grundrechte unterlaufen

71 Ausführlich hierzu BVerfG v. 27.4.2021 – 2 BvR 206/14, BVerfGE 158, 1, Rn. 67 – Tierarzneimittel.

72 Vgl. E. Benda, Verfassungskontrolle durch Verfassungsgerichtsbarkeit, in: D. Merzen/R. Morsey, 30 Jahre Grundgesetz, 1979, S.103 (114); in diese Richtung auch BVerfG v. 27.4.2021 – 2 BvR 206/14, BVerfGE 158, 1, Rn. 73 – Tierarzneimittel.

73 Hierzu bereits J. Schönfeld/B. Ellenrieder/T. Sendke, Europäische Grundrechte und Sekundärrecht, IStR 2022, 517 (524 f.).

74 Siehe auch GA M. Bobek, Schlussanträge v. 25.7.2018, C-310/16, ECLI:EU:C:2018:623, Rn. 94 – Strafverfahren gegen Petar Dzivev u.a.

75 Deutlich EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 56 ff. – Melloni.

76 Grundlegend EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 60 – Melloni; bestätigt durch EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 29 – Åkerberg Fransson; v. 29.7.2019 – C-516/17, ECLI:EU:C:2019:625, Rn. 21 – Spiegel Online; v. 21.12.2021 – C-357/19 u.a., ECLI:EU:C:2021:1034, Rn. 211 – Strafverfahren gegen PM u.a.

werden darf.⁷⁷ Schwieriger zu bestimmen ist der praktische Anwendungsbereich des Vorbehalts von Vorrang, Einheit und Wirksamkeit des Unionsrechts. Nachvollziehbar ist ein solcher Vorbehalt in abschließend harmonisierten Rechtsbereichen. Das Unionsrecht als supranationale Rechtsordnung soll nicht durch die Anwendung nationaler Grundrechte in Frage gestellt werden können.⁷⁸ Wie bereits ausgeführt, kann es zu einer Kollision verschiedener Grundrechtsgewährleistungen und damit zu einer Anwendung des Vorbehalts aber ohnehin nur in nicht abschließend harmonisierten Rechtsbereichen kommen.⁷⁹ Daher bedarf es im Grundsatz auch keines einheitlichen grundrechtlichen Kontrollmaßstabs. Aus Rechtsvielfalt folgt Grundrechtsvielfalt. Bezeichnenderweise spricht Generalanwalt *Bobek* davon, dass die Erfordernisse des Vorrangs, der Wirksamkeit und insbesondere der Einheit in Bereichen, in denen die Mitgliedstaaten weiterhin über eigene Spielräume verfügen, „vielleicht nicht wörtlich genommen werden“ sollten.⁸⁰

Was also bleibt von dem Vorbehalt? Im Steuerrecht ist diese Frage bislang in Fällen des Mehrwertsteuerbetrugs relevant geworden. Einen bemerkenswerten Weg ist die Große Kammer in den sog. *Taricco*-Fällen gegangen. Inhaltlich ging es jeweils um die Geltung italienischer Verjährungsregeln in Fällen eines schweren Mehrwertsteuerbetrugs. In einer ersten Entscheidung kam die Große Kammer zu dem Ergebnis, dass Art. 325 AEUV nationalen Verjährungsregeln entgegenstehen kann, wenn diese Regeln die Sanktionierung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteten Betrugsfällen verhindern.⁸¹ Als Konsequenz hätten die italienischen Verjährungsregeln unangewendet bleiben müssen. Der mit der Entscheidung konfrontierte italienische Verfassungsgerichtshof (*Corte costituzionale*) hatte allerdings Zweifel, ob die Entscheidung u.a. mit den im

77 Vgl. GA M. Bobek, Schlussanträge v. 25.7.2018, C-310/16, ECLI:EU:C:2018:623, Rn. 92, 94 – Strafverfahren gegen Petar Dzivev u.a.

78 Vgl. EuGH v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 59 – Melloni; ebenso Thym, NVwZ 2013, 889, 892.

79 Entwickelt hat der EuGH den Vorbehalt zwar im Urt. v. 26.2.2013 – C-399/11, ECLI:EU:C:2013:107, Rn. 60 ff. – Melloni, wo es um vollständig harmonisiertes Unionsrecht ging, vgl. Rn. 39 ff.; hierzu auch K. Lenaerts, Kooperation und Spannung im Verhältnis von EuGH und nationalen Verfassungsgerichten, EuR 2015, 3 (21 ff.) Im Ergebnis kam es dort wegen der abschließenden Harmonisierung aber nicht zur Anwendung des Vorbehalts.

80 GA M. Bobek, Schlussanträge v. 25.7.2018, C-310/16, ECLI:EU:C:2018:623, Rn. 91 – Strafverfahren gegen Petar Dzivev u.a.

81 EuGH v. 8.9.2015 – C-105/14, ECLI:EU:C:2015:555, Rn. 58 – Taricco I.

italienischen Recht verankerten Grundrechten der von den Sanktionen betroffenen Steuerpflichtigen vereinbar ist. Konkret führte der Verfassungsgesichtshof den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit, das Bestimmtheitsgebot und das Rückwirkungsverbot an.⁸² Deshalb forderte er den EuGH im Rahmen eines erneuten Vorabentscheidungsersuchens auf, seine in der Rechtssache *Taricco I* getroffene Entscheidung noch einmal zu „überdenken“.⁸³ Die Große Kammer bekräftigte zunächst ihre vorherige Entscheidung, nahm sodann aber eine wichtige Einschränkung vor. Danach müssen die Mitgliedstaaten nationale Verjährungsregeln nicht unangewendet lassen, wenn die (rückwirkende) Nichtanwendung zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen führen würde.⁸⁴ Zwar betont die Große Kammer erneut den Vorbehalt, unter dem eine Anwendbarkeit nationaler Grundrechtsstandards steht.⁸⁵ Im Folgenden bekräftigt sie aber auch die Bedeutung des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit als Teil eines wirksamen Grundrechtsschutzes.⁸⁶ Dabei arbeitet die Große Kammer heraus, dass der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen und die eng hiermit verknüpften Erfordernisse der Vorhersehbarkeit, der Bestimmtheit und des Rückwirkungsverbots nicht nur durch die italienischen Grundrechte, sondern auch durch die Unionsgrundrechte (insb. Art. 49 GrCh) geschützt werden. Im Ergebnis mussten die italienischen Grundrechtsgewährleistungen nicht zurücktreten, weil auch die Unionsgrundrechte dasselbe Schutzniveau gewährleisteten.⁸⁷

Diese Ausführungen überzeugen, auch wenn auf den ersten Blick unklar bleibt, wieso die Unionsgrundrechte in der Rs. *Taricco I* noch unberücksichtigt geblieben waren. Auf den zweiten Blick erklärt sich dies aber daraus, dass die Grundrechte der „Steuersünder“ in der Frage des vorliegenden Gerichts (*Tribunale di Cuneo*) nicht vorkamen. Dieses wollte die Steuerpflichtigen verurteilen und sah sich durch die Verjährungsvorschrift

82 Konkret ging es um den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit, das Bestimmtheitsgebot und das Rückwirkungsverbot, vgl. EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, Rn. 13 ff. – *Taricco II*.

83 So V. Skouris, Der Vorrang des Europäischen Unionsrechts vor dem nationalen Recht. Unionsrecht bricht nationales Recht, EuR 2021, 3 (13).

84 EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, Rn. 62 – *Taricco II*.

85 EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, Rn. 47 – *Taricco II*.

86 EuGH v. 5.12.2017 – C-42/17, ECLI:EU:C:2017:936, Rn. 53 ff. – *Taricco II*.

87 In diese Richtung auch M. Ruffert in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 1 AEUV, Rn. 19; Ludwigs EuZW 2024, 446.

ten des italienischen Strafsystems daran gehindert. Folgerichtig fragte es nicht, ob evtl. noch andere Rechte einer Verurteilung nach Ablauf der Verjährungsfrist entgegenstehen, sondern nur ob das Unionsrecht nicht eine Verurteilung verlange. Diese Vorlage ist ein gutes Beispiel dafür, wie gefährlich tendenziöse Vorlagen an den EuGH sind,⁸⁸ die den EuGH nicht von sich aus auf alle Probleme hinweisen, sondern vielmehr ein bestimmtes Ergebnis erreichen wollen. Die Gefahr, dass ein internationales Generalistengericht wie der EuGH⁸⁹ gewisse Punkte übersieht, ist leider höher als normal und hat sich hier in der Rechtssache *Taricco I* gezeigt. Glücklicherweise konnte die Vorlage des italienischen Verfassungsgerichtshofs diese Gefahr neutralisieren und den EuGH entsprechend sensibilisieren.

Entfalten nationale und unionale Grundrechte dasselbe Schutzniveau, stellt sich die Frage des Vorbehalts nicht mehr. Die Große Kammer zieht die Kollisionsvermeidung damit zu Recht der Kollisionsauflösung vor. Die wesentlichen mitgliedstaatlichen Verfassungsprinzipien dürften dabei auch auf unionaler Ebene gelten. So folgt aus Art. 2 Satz 1 EUV, dass u.a. die Achtung der Rechtsstaatlichkeit und die Wahrung der Menschenrechte zu den grundlegenden Werten gehören, auf die sich die Union gründet. Gleichzeitig sind diese Werte nach Art. 2 Satz 2 EUV allen Mitgliedstaaten – zumindest in ihrem Kern – gemeinsam. Formuliert wird ein Homogenitätsgebot zwischen den verfassungsrechtlichen Grundsätzen der Union und den mitgliedstaatlichen Verfassungen.⁹⁰ Unterstützt wird diese Homogenität im Bereich des Grundrechtsschutzes aus unionsrechtlicher Perspektive insbesondere durch die Auslegungsregeln in Art. 52 Abs. 3 und 4 GrCh. Zudem sind die Grundrechte des Grundgesetzes aus nationaler Perspektive im Lichte der Charta auszulegen.⁹¹ Damit wird es perspektivisch zu einer Angleichung der verschiedenen Grundrechtsordnungen kommen.⁹² Folglich dürften sich Kollisionen von unionalen und nationalen Grundrechten häufig vermeiden lassen.

Dass dies aber nicht in jedem Fall gelingen wird, zeigen gleich mehrere rumänische Vorabentscheidungsersuchen, in denen sich der EuGH mit der Frage befassen musste, in welchem Verhältnis das Unionsrecht in Fällen des

88 Dazu näher *D. Hummel*, Der EuGH als Finanzgericht?, *StuW* 2024, 211 (214 ff.).

89 Hierzu *Hummel* *StuW* 2024, 212.

90 *C. Calliess* in *C. Calliess/M. Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV*, 6. Aufl. 2022, Art. 2 EUV, Rn. 7 m.w.N.

91 BVerfG v. 6.11.2019 – 1 BvR 16/13, BVerfGE 152, 152, Rn. 60 – Recht auf Vergessen I.

92 Ebenso *D. Thym*, Freundliche Übernahme, oder: die Macht des "ersten Wortes" – "Rechts auf Vergessen" als Paradigmenwechsel, *JZ* 2020, 1017 (1024).

Mehrwertsteuerbetrugs sowie bei Geldwäsche- und Korruptionsdelikten zu den rumänischen Verfassungsvorgaben steht.⁹³ Hintergrund war, dass die Rechtsprechung des rumänischen Verfassungsgerichts in Verbindung u.a. mit der Besetzung der Spruchkörper und den nationalen Verjährungsregeln in vielen Fällen zu einer Straflosigkeit der beteiligten Personen führte. Die Große Kammer kam zu dem Ergebnis, dass kein Raum für nationale Grundrechtsgewährleistungen bleibt, wenn deren Anwendung ein systemisches Risiko der Straflosigkeit bei schweren Betrugsdelikten zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union oder bei Korruptionsdelikten im Allgemeinen birgt.⁹⁴ Die Argumentation der Großen Kammer stützt sich im Wesentlichen wieder auf Art. 325 Abs. 1 AEUV, der die Mitgliedstaaten u.a. zur Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteten Handlungen verpflichtet.

Da die Einnahmen aus der Mehrwertsteuer teilweise zu den Eigenmitteln der Union gehören,⁹⁵ sind die finanziellen Interessen der Union auf den ersten Blick durch Fälle des Mehrwertsteuerbetrugs betroffen. Dies allein kann aber kein Zurücktreten nationaler Grundrechtsgewährleistungen rechtfertigen. Zunächst dürfte schon die Prämisse, dass ein Mehrwertsteuerbetrug zwingend die finanziellen Interessen der Union beeinträchtigt, falsch sein, wie sich aus den Äußerungen der Kommission selbst ergibt. Die Kommission hat nämlich in anderem Zusammenhang explizit ausgeführt, dass sich aus einer Verminderung der Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten keine negativen Auswirkungen auf den EU-Haushalt ergeben.⁹⁶ Als Grund führt sie an, dass alle Ausgaben, die nicht u.a. durch die Mehrwertsteuer-Eigenmittel abgedeckt sind, durch die Eigenmittel auf der Grundlage des Bruttonationaleinkommens ausgeglichen werden. Darüber hinaus erscheint es nicht einsichtig, wieso ausgerechnet den finanziellen

93 Ausführlich zu diesen Fällen *F. Weber*, Die Identität des Unionsrechts im Vorrang, JZ 2022, 292.

94 EuGH v. 21.12.2021 – C-357/19 u.a., ECLI:EU:C:2021:1034, Rn. 212, 203 – Strafverfahren gegen PM u.a.

95 Aktuell steht der Union im Grundsatz ein Anteil i.H.v. 0,3 % am mitgliedstaatlichen Mehrwertsteueraufkommen zu, vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. b) des Eigenmittelbeschlusses 2021. Die Bemessungsgrundlage wird allerdings bei 50 % des Bruttonationaleinkommens gekappt; zum Hintergrund dieser Regelung *C. Waldhoff* in *C. Calliess/M. Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 311 AEUV, Rn. 10.

96 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und der Richtlinie 2008/118/EG über das allgemeine Verbrauchsteuersystem in Bezug auf Verteidigungsanstrengungen im Rahmen der Union v. 24.4.2019, COM(2019) 192 final, S. 10.

Interessen der Union ein besonderes Gewicht eingeräumt werden sollte, das ein Zurücktreten nationaler Grundrechte rechtfertigt.

Aber auch davon unabhängig können die Ausführungen der Großen Kammer nicht überzeugen. Zwar ist der Schutz der finanziellen Interessen der Union in Art. 325 AEUV und damit primärrechtlich verankert. Insofern stützt die Große Kammer ihre Argumentation insbesondere auf die unmittelbare Wirkung des Art. 325 Abs. 1 AEUV.⁹⁷ Dies ist aber zu kurz gedacht. Richtig ist, dass den Vorschriften des Primärrechts unmittelbare Geltung in den Mitgliedstaaten zukommt. Ab dem Zeitpunkt ihres Inkrafttretens werden diese Normen zu unmittelbar geltendem Recht in allen Mitgliedstaaten, ohne dass es eines Umsetzungsaktes bedarf.⁹⁸ Davon zu unterscheiden ist aber eine etwaige unmittelbare Wirkung des Primärrechts.⁹⁹ Hierbei geht es um die Frage, für wen sich unmittelbar Rechte und Pflichten aus dem Unionsrecht ergeben. Beispielsweise begründen sowohl die Grundfreiheiten als auch die Unionsgrundrechte subjektive Rechte zugunsten des Einzelnen, sodass sich dieser unmittelbar hierauf berufen kann. Umgekehrt kann das Primärrecht auch Verpflichtungen für den Einzelnen begründen. Art. 325 Abs. 1 AEUV adressiert aber gerade nicht den einzelnen Steuerpflichtigen, sondern primär die Mitgliedstaaten und nachrangig die Union.¹⁰⁰ Diese sind zum Schutz der finanziellen Interessen der Union verpflichtet. Kommt ein Mitgliedstaat dieser Verpflichtung nicht oder nicht ausreichend nach, darf dies nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, indem diesem ein höheres nationales Grundrechtsschutzniveau versagt wird. Andernfalls wäre der Grundrechtsschutz des Steuerpflichtigen davon abhängig, ob sich der Mitgliedstaat unionsrechtskonform verhalten hat. Dies kann nicht richtig sein.

97 EuGH v. 21.12.2021 – C-357/19 u.a., ECLI:EU:C:2021:1034, Rn. 252 ff. – Strafverfahren gegen PM u.a.

98 Grundlegend EuGH v. 9.3.1978 – C-106/07, ECLI:EU:C:1978:49, Rn. 14/16 – Simmenthal.

99 Generell zu dieser Abgrenzung R. Wank, Die unmittelbare Wirkung von Unionsrecht unter Privaten im Arbeitsrecht, RdA 2020, 1 (2).

100 C. Waldhoff in C. Calliess/M. Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 6. Aufl. 2022, Art. 325 AEUV, Rn. 7.

2. Zu Kollisionen zwischen Beihilferecht und Gesetzesvorbehalt

Der Binnenmarkt gewährleistet nicht nur den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital, sondern auch einen unverfälschten Wettbewerb.¹⁰¹ Dieses Ziel wird insbesondere durch das in Art. 107 Abs. 1 AEUV enthaltene grundsätzliche Beihilfenverbot verwirklicht. Die Kommission hat das Beihilferecht in den vergangenen Jahren auch zu einem Werkzeug gegen schädlichen Steuerwettbewerb entwickelt.¹⁰² Maßnahmen der nationalen Steuergesetzgeber und Finanzbehörden unterliegen danach einer Kontrolle durch die Kommission. Das durch Art. 107 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 3 AEUV für Neubeihilfen vorgesehene präventive Verbot mit Erlaubnisvorbehalt¹⁰³ richtet sich damit primär an den Mitgliedstaat. Entsprechend ist der jeweilige Mitgliedstaat Adressat eines Negativbeschlusses der Kommission. Zugleich muss die Kommission den Mitgliedstaat im Beschluss verpflichten, alle notwendigen Maßnahmen zur Rückforderung der Beihilfe vom Steuerpflichtigen zu treffen.¹⁰⁴ Während das Unionsrecht eine Rückforderung der Beihilfe im Grundsatz zwingend verlangt, können nationale Rechtsprinzipien – wie z.B. Verjährungsvorschriften, Vertrauensschutz und die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung – einer Rückforderung im Einzelfall entgegenstehen. Damit stellt sich aus Sicht des Steuerpflichtigen wiederum die Frage, wie diese Kollisionen aufzulösen sind.

Die unionalen und nationalen Gerichte sind bei der Gewährung von Vertrauensschutz zugunsten des die Beihilfe empfangenden Steuerpflichtigen grundsätzlich sehr zurückhaltend.¹⁰⁵ Einem sorgfältigen Unternehmen soll es regelmäßig möglich sein, sich zu vergewissern, dass das unionsrecht-

101 So bereits EuGH v. 11.6.1991 – C-300/89, ECLI:EU:C:1991:244, Rn. 15 – Kommission/Rat.

102 Vgl. aus jüngerer Vergangenheit nur die Verfahren, die zu folgenden Urteilen geführt haben: EuGH v. 10.9.2024 – C-465/20 P, ECLI:EU:C:2024:724 – Kommission/Irland u.a.; v. 14.12.2023 – C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:985 – Amazon; v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859 – Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission.

103 Vgl. A. Kliemann in: H. von der Groeben/J. Schwarze/A. Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 107 AEUV, Rn. 2.

104 Art. 16 Abs. 1 Satz 1 der VO (EU) 2015/1589 des Rates v. 13.7.2015 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Artikel 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU Nr. L 248 v. 24.9.2015, 9.

105 Zum Ganzen J. Kokott, Europäisches Steuerrecht, 2018, § 11, Rn. 39.

lich vorgesehene Verfahren bei der Gewährung der Beihilfe eingehalten wurde.¹⁰⁶

Dies mag schon bei Einzelbeihilfen im Steuerrecht aufgrund einer verbindlichen Auskunft zweifelhaft erscheinen. Angesichts der Vielschichtigkeit des Steuerrechts wird für den Steuerpflichtigen – auch bei Einzelbeihilfen¹⁰⁷ – nicht immer erkennbar sein, ob es sich um eine unzulässige Beihilfe handelt. Bei allgemein geltenden Steuergesetzen ist dies schlicht eine Überforderung aller Akteure. Gerade in dieser letztgenannten Konstellation bilden der Mitgliedstaat (als Gesetzgeber) und der Steuerpflichtige (als Gesetzesunterwerfener) keine „Einheit“ in dem Sinne, dass eine Pflichtverletzung des Mitgliedstaats (Verstoß gegen das Beihilfeverbot nach Art. 107 AEUV) automatisch auch zulasten des Steuerpflichtigen gehen dürfte. Daher ist es begrüßenswert, dass der Gerichtshof dem Schutz der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und damit mittelbar auch dem Schutz der Beihilfeempfänger auf zwei verschiedenen Wegen Rechnung trägt.

Zunächst kann die Bestimmung des für die Prüfung der Selektivität¹⁰⁸ wesentlichen Referenzsystems immer nur ausgehend von der Normalbesteuerung im jeweiligen Mitgliedstaat erfolgen. Die Kommission neigte bisweilen – insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise – dazu, zur Bestimmung des Referenzrahmens nicht auf das tatsächliche mitgliedstaatliche Steuersystem, sondern auf ein hypothetisches Idealsteuersystem abzustellen.¹⁰⁹ Dies ist weder für die Kommission noch für den Gerichtshof zulässig.¹¹⁰ Die grundlegenden steuerlichen Belastungsentscheidungen im Bereich der direkten Steuern, wie die Festlegung der steuerlichen Bemes-

106 Vgl. nur EuGH v. 20.3.1997 – C-24/95, ECLI:EU:C:1997:163, Rn. 25 – Alcan Deutschland; in diese Richtung auch BFH v. 30.1.2009 – VII B 180/08, BFHE 224, 372, Rn. 13.

107 Aus Gründen der Rechtssicherheit besteht ein Bedürfnis nach verbindlichen Auskünften und Vorbescheiden, hierzu im Kontext des Beihilferechts *J. Kokott*, Der EuGH als Garant fairen Steuerwettbewerbs, ISR 2017, 395 (398 f.).

108 Zu den Tatbestandsvoraussetzungen einer staatlichen Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV s. nur EuGH v. 16.3.2021 – C-562/19 P, ECLI:EU:C:2021:201, Rn. 27 – Kommission/Polen; v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, Rn. 53 – Kommission/World Duty Free Group u.a.

109 Hierzu auch *J. Englisch*, in: H. Schaumburg/J. Englisch/L. Dobratz (Hrsg.), Euro-päisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2024, Rn. 9.27.

110 GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 4.5.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:383, Rn. 72 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission; zuvor bereits GA *P. Pikamäe*, Schlussanträge v. 16.12.2021 – C-898/19 P, ECLI:EU:C:2021:1029, Rn. 64 – Irland/Kommission.

sungsgrundlage, des Steuertatbestands und etwaiger Steuerbefreiungen, fallen in die Souveränität der Mitgliedstaaten.¹¹¹ Daher kann die Normalbesteuerung immer nur ausgehend von der Entscheidung des nationalen Steuergesetzgebers bestimmt werden.¹¹² Mit anderen Worten ist nicht die autonome Gestaltung des Steuersystems, sondern erst die Abweichung hiervon am Maßstab des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu messen.¹¹³ Damit besteht zugleich eine enge Verknüpfung zum Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, der einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts darstellt.¹¹⁴ Jede Pflicht zur Entrichtung einer Steuer sowie alle wesentlichen Elemente des materiellen Steuertatbestands müssen danach gesetzlich vorgesehen sein. Insbesondere muss der Steuerpflichtige in der Lage sein, die Höhe der geschuldeten Steuer vorherzusehen, zu berechnen und den Fälligkeitszeitpunkt der Steuer zu bestimmen.¹¹⁵ Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit ist damit ebenfalls Ausdruck der in Art. 2 EUV genannten Rechtsstaatlichkeit.¹¹⁶ Die Bestimmung des Referenzsystems ausgehend vom tatsächlichen mitgliedstaatlichen Steuerrecht schützt nicht nur die Souveränität der Mitgliedstaaten, sondern gewährleistet zugleich ein Mindestmaß an Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen.

Zudem findet bei der beihilferechtlichen Überprüfung im Steuerrecht nunmehr wohl nur eine eingeschränkte gerichtliche Kontrolle statt. Nicht jede rechtswidrige Anwendung des Steuerrechts – ob im Rahmen der Steuerfestsetzung oder der Erhebung – stellt eine unzulässige Beihilfe dar.¹¹⁷

111 Zuletzt etwa EuGH v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, Rn. 118 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission.

112 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 4.5.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:383, Rn. 72 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission; v. 10.3.2021 – C-705/20, ECLI:EU:C:2022:181, Rn. 57 – Fossil/Gibraltar; v. 15.10.2020 – C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 43 – Kommission/Ungarn.

113 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 15.10.2020 – C-596/19 P, ECLI:EU:C:2020:835, Rn. 43 – Kommission/Ungarn.

114 EuGH v. v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, Rn. 119 – Engie Global LNG Holding und Luxemburg/Kommission; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859, Rn. 97 – Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission.

115 EuGH v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859, Rn. 97 – Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission; v. 8.5.2019 – C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390, Rn. 39 – Związek Gmin Zagłębia Miedziowego.

116 T. Sendke, Urteilsanmerkung zu EuGH v. 14.12.2023 – C-457/21 P, ISR 2024, 178 (180).

117 Ebenso bereits B. Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, S. 694.

Weder die Kommission noch die Unionsgerichte sind im Grundsatz dazu berufen, als Superrevisionsinstanzen über die Rechtmäßigkeit des materiellen Steuerrechts der Mitgliedstaaten zu entscheiden.¹¹⁸ Folglich rechtfertigt nur ein offensichtlich falscher Steuerbescheid die Annahme eines selektiven Vorteils. Gleiches gilt für ein nach offensichtlich diskriminierenden Parametern ausgestaltetes Steuersystem.¹¹⁹ Die Abweichung vom Referenzsystem muss offenkundig und nicht mehr plausibel zu erklären sein.¹²⁰ Hierdurch wird wiederum primär die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten geschützt. Zugleich wird aber auch den berechtigten Interessen des Steuerpflichtigen an Rechtssicherheit und Vertrauensschutz Rechnung getragen. Ist die Abweichung nämlich offensichtlich, so hätte auch der Steuerpflichtige erkennen können, dass die staatliche Maßnahme nicht mit dem nationalen Steuersystem im Einklang steht.¹²¹ In diesen Fällen ist ein etwaiges Vertrauen des Steuerpflichtigen jedenfalls nicht schutzwürdig. Die Abwägung zwischen den berechtigten Belangen des Unionsrechts und denen der Mitgliedstaaten sowie Steuerpflichtigen scheint daher im Beihilferecht nun gelungen zu sein. Die Entscheidung der Großen Kammer in dem noch anhängigen Vorabentscheidungsverfahren zu einer Steuerbefreiung für Eigentümer von Grundstücken mit tatsächlich genutzter Eisenbahninfrastruktur im polnischen Grundsteuerrecht sollte insofern weitere Klarheit bringen.¹²²

3. Zur Kollision des Gesetzesvorbehaltes mit einem ungeschriebenen unionsrechtlichen Grundsatz des Verbots missbräuchlichen Verhaltens

Die Abwägung zwischen den berechtigten Belangen des Unionsrechts, der Mitgliedstaaten sowie der Steuerpflichtigen gelingt im materiellen Steuer-

118 Vgl. *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, S. 686 (691); *Sendke* ISR 2024, 181.

119 Vgl. zuletzt EuGH v. 10.9.2024 – C-465/20 P, ECLI:EU:C:2024:724, Rn. 83 – Kommission/Irland u.a.; v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, Rn. 114 – Luxemburg u.a./Kommission.

120 GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 8.6.2023 – C-457/21 P, ECLI:EU:C:2023:466, Rn. 94 – Luxemburg u.a./Kommission.

121 GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 17.10.2024 – C-453/23, ECLI:EU:C:2024:898, Rn. 35, 38 f. – Prezydent Miasta Mielca.

122 Das Verfahren ist unter dem Az. C-453/23 anhängig; siehe auch GAin *J. Kokott*, Schlussanträge v. 17.10.2024 – C-453/23, ECLI:EU:C:2024:898 – Prezydent Miasta Mielca.

recht allerdings (noch) nicht überall. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs gilt im Unionsrecht der allgemeine Grundsatz, dass sich niemand betrügerisch oder missbräuchlich auf das Unionsrecht berufen kann.¹²³ Dieser Grundsatz gilt sowohl im weitgehend harmonisierten Mehrwertsteuerrecht¹²⁴ als auch im lediglich partiell harmonisierten Recht der direkten Steuern.¹²⁵ Die Große Kammer betont, dass dieser allgemeine Grundsatz zwingend sei.¹²⁶ Im mehrwertsteuerrechtlichen Kontext folgt hieraus, dass sich Steuerpflichtige nicht betrügerisch oder missbräuchlich auf die in der MwStSystRL vorgesehenen Rechte auf Abzug, Befreiung oder Erstattung der Mehrwertsteuer berufen können.¹²⁷ Korrespondierend kann den Steuerpflichtigen im Bereich der direkten Steuern eine Befreiung vom Quellensteuerabzug zu versagen sein.¹²⁸ Verboten sind jeweils nur rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen den Zielen des jeweiligen Richtlinienrechts zuwiderlaufenden Steuervorteil zu erlangen.¹²⁹

Ohne Zweifel ist die Bekämpfung steuerlicher Rechtsmissbräuche ein wichtiges und legitimes Anliegen.¹³⁰ Sie gewährleistet Fairness und Gleich-

123 Vgl. nur EuGH v. 9.3.1999 – C-212/97, ECLI:EU:C:1999:126, Rn. 24 – Centros und die dort angeführte Rechtsprechung.

124 Grundlegend EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 70 – Halifax u.a.; in der Folge etwa EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 46 – Italmoda; v. 22.11.2017 – C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 31 – Cussens u.a.

125 Grundlegend EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 35 – Cadbury Schweppes; in der Folge etwa EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38 – Kofoed; v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 70 – T Danmark und Y Denmark Aps.

126 EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 71 – T Danmark und Y Denmark Aps.

127 Vgl. nur EuGH v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 49, 62 – Italmoda.

128 EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 95 – T Danmark und Y Denmark Aps.

129 Vgl. zuletzt etwa EuGH v. 9.1.2023 – C-289/22, ECLI:EU:C:2023:26, Rn. 41 – A.T.S. 2003.

130 Vgl. aus der umfangreichen Rspr. des Gerichtshofs nur EuGH v. 17.12.2015 – C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, Rn. 76 – WebMindLicenses; v. 12.9.2006 – C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 51 – Cadbury Schweppes; v. 12.12.2002 – C-324/00, ECLI:EU:C:2002:749, Rn. 37 f. – Lankhorst-Hohorst.

heit im Steuerrecht.¹³¹ Entsprechend mangelt es schon auf unionsrechtlicher Ebene nicht an Rechtsvorschriften zur Vermeidung steuerlicher Rechtsmissbräuche. Spezielle Missbrauchsvermeidungsvorschriften finden sich in Art. 1 Abs. 2 und 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie, in Art. 5 der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie sowie in Art. 15 Abs. 1 Buchst. a) der Fusionsrichtlinie. Zudem verpflichtet Art. 6 ATAD die Mitgliedstaaten im Bereich des nicht harmonisierten Körperschaftsteuerrechts zur Bekämpfung von Missbräuchen. Je nach Intensität ermächtigen oder verpflichten diese Vorschriften die Mitgliedstaaten zur Bekämpfung steuerlicher Missbräuche. Die Vorschriften adressieren ausschließlich die Mitgliedstaaten. Selbst dort, wo die Richtlinienbestimmung eine Verpflichtung zur Bekämpfung von Rechtsmissbräuchen vorsieht, kommt eine unmittelbare Wirkung zulasten der Steuerpflichtigen nicht in Betracht.¹³² Ohne Umsetzung können die in den Richtlinien enthaltenen Anti-Missbrauchsregelungen daher keine Wirkung gegenüber dem Steuerpflichtigen beanspruchen.¹³³ Kommt der Mitgliedstaat seiner Umsetzungsverpflichtung nicht oder nur unzureichend nach, ist das Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV das zutreffende Mittel zur Durchsetzung des Unionsrechts. Dagegen darf der Steuerpflichtige nicht für eine etwaige Pflichtverletzung „seines“ Mitgliedstaats haftbar gemacht werden. Vielmehr wird sich der Steuerpflichtige im Verhältnis zum Mitgliedstaat häufig auf Grundsätze wie Rechtssicherheit, Vertrauensschutz und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung berufen können.¹³⁴ Auch hier gilt: Steuerpflichtiger und Mitgliedstaat bilden keine „Einheit“.¹³⁵

-
- 131 Ausführlich *J. Kokott*, Steuerrecht im Wandel – Menschenrechte und Missbrauchs-bekämpfung im Europäischen und Internationalen Steuerrecht, ISR 2022, 283 (284 f.).
- 132 Im Kontext der steuerlichen Missbrauchsvermeidung ausdrücklich EuGH v. 5.7.2007 – C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 42 – Kofoed mit Verweis auf die Bedeutung der Rechtssicherheit.
- 133 *GA in J. Kokott*, Schlussanträge v. 1.3.2018 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2018:144, Rn. 99 – T Danmark; ebenso *L. C. van Hulten/J. Korving*, Case law note: Svig og Misbrug: The Danish Anti-Abuse Cases, Intertax 2019, 793 (797).
- 134 Ausführlich zum Konflikt zwischen dem Gebot der Missbrauchs-bekämpfung und den Rechten der Steuerpflichtigen *J. Kokott* ISR 2022, 285 ff.; zur Bedeutung der Rechtssicherheit im Steuerverfahren auch *J. Kokott/P. Pistone*, Taxpayers in International Law, 2022, S. 84 ff.
- 135 Ebenso *W. Schön*, Rechtsmissbrauch im europäischen (Steuer-)Recht – Teil 2, EuZW 2020, 685 (687 f.), der betont, dass es keine Symmetrie zwischen einem zur Umsetzung der Richtlinie verpflichteten Mitgliedstaat und einem auf die Gültigkeit des nationalen Rechts vertrauenden Steuerpflichtigen gibt.

Vor diesem Hintergrund ist nach wie vor fraglich, wie sich das Missbrauchsverbot als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts in dieses System einfügt.¹³⁶ Den berechtigten Interessen sowohl der Union als auch der Steuerpflichtigen würde durch ein Verständnis des Missbrauchsverbots als Auslegungsprinzip Rechnung getragen.¹³⁷ In diese Richtung deuten einige (ältere) Entscheidungen des Gerichtshofs. So heißt es schon in der grundlegenden Rs. *Halifax*, dass „die Sechste Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sie dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegensteht, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.“¹³⁸ Die MwStSystRL erkennt die Ziele der Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und etwaigen Missbräuchen an und fördert diese.¹³⁹ Folglich sind die jeweiligen Richtlinienbestimmungen bzw. das nationale Umsetzungsrecht teleologisch dahingehend auszulegen, dass sich ein Steuerpflichtiger nicht betrügerisch oder missbräuchlich hierauf berufen kann.¹⁴⁰ Gewährleistet wird dies u.a. durch die Pflicht der Mitgliedstaaten zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts.¹⁴¹ Diese Verpflichtung gilt aber nicht grenzenlos. Insbesondere darf die Richtlinie nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem hinsichtlich des nationalen Rechts dienen.¹⁴² Insoweit wird zugleich den berechtigten Interessen des Steuerpflichtigen an Rechtssicherheit, Vertrauensschutz und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen.

Der Gerichtshof geht dagegen in seiner jüngeren Rechtsprechung davon aus, dass dem Steuerpflichtigen die unionsrechtlich vorgesehenen Rechte auch dann versagt werden können, wenn das nationale Recht keine

136 Ausführlich zur Abgrenzung von Auslegungsmaxime oder Grundsatz des materiellen Rechts W. Schön, Rechtsmissbrauch im europäischen (Steuer-)Recht – Teil 1, EuZW 2020, 633 (641 ff.).

137 Vgl. GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 30 – UP CAFFE; GA P. Maduro, Schlussanträge v. 7.4.2005 – C-255/02, ECLI:EU:C:2005:200, Rn. 69 – Halifax u.a.; in diese Richtung auch GA M. Szpunar v. 11.9.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2217, Rn. 63 – Italmoda.

138 EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 85 – Halifax u.a.

139 Zuletzt etwa EuGH v. 4.10.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:840, Rn. 29 – UP CAFFE; v. 11.1.2024 – C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 35 – Global Ink Trade.

140 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 30 ff. – UP CAFFE.

141 Grundlegend EuGH v. 10.4.1984 – C-14/83, ECLI:EU:C:1984:153, Rn. 26 – von Colson.

142 EuGH v. 4.7.2006 – C-212/04, ECLI:EU:C:2006:443, Rn. 110 – Adeneler.

Vorschriften zur Versagung einer betrügerischen oder missbräuchlichen Inanspruchnahme enthält.¹⁴³ Das Missbrauchsverbot soll als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts im Rang des Primärrechts stehen (vgl. Art. 6 Abs. 3 EUV) und unmittelbar gelten.¹⁴⁴ Dieser durch den Gerichtshof entwickelte ungeschriebene Grundsatz des Unionsrechts führt dazu, dass Ansprüche des Steuerpflichtigen auch dann zurückgewiesen werden können, wenn hierfür weder im Unionsrecht noch im nationalen Recht eine Rechtsgrundlage besteht.¹⁴⁵ Der Gerichtshof unterläuft damit jedoch die im Richtlinienrecht grundsätzlich bestehende Stufenordnung – die Union adressiert die Mitgliedstaaten, die Mitgliedstaaten adressieren die Steuerpflichtigen.¹⁴⁶ Dies ist nur akzeptabel, wenn der Gerichtshof gleichzeitig anerkennen würde, dass auch ein Missbrauchsverbot als allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts keine absolute Geltung beanspruchen kann. Insbesondere kann dieser Grundsatz mit den im mitgliedstaatlichen Recht existierenden Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes kollidieren. Die Versagung einer steuerlichen Vergünstigung aufgrund eines ungeschriebenen allgemeinen Rechtsgrundsatzes führt nämlich zu einer Besteuerung ohne gesetzliche Grundlage.¹⁴⁷ Daran kann auch die pauschale Feststellung des Gerichtshofs, dass sich niemand in missbräuchlicher Weise auf Vorschriften des Unionsrechts berufen könne,¹⁴⁸ nichts ändern. Ist das Richtlinienrecht im nationalen Recht umgesetzt worden, beruft sich ein Steuerpflichtiger bei genauerer Betrachtung nämlich gar nicht unmittelbar auf das Unionsrecht,

143 Im mehrwertsteuerrechtlichen Kontext EuGH v. 4.10.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:840, Rn. 34 f., 38 – UP CAFFE; v. 22.11.2017 – C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 33 – Cussens u.a.; v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 62 – Italmoda; im Kontext der direkten Steuern EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 95 – T Danmark und Y Denmark Aps.

144 Zur Kritik an dieser primärrechtlichen Verortung *Schön* EuZW 2020, 640 f.

145 Zur Vereinbarkeit mit der EMRK ist aktuell ein Verfahren beim EGMR anhängig, Rs. 16395/18 – Italmoda Mariano Previti and others vs. The Netherlands.

146 Vgl. bereits GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 1.3.2018 – C-116/16 und C-117/16, ECLI:EU:C:2018:144, Rn. 100 – T Danmark; auch *Schön* EuZW 2020, 644 betont, dass der spezifische Zweck der geschriebenen Missbrauchsvermeidungsvorschriften im Richtlinienrecht nicht durch einen allgemeinen Rechtsgrundsatz außer Kraft gesetzt werden darf.

147 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 41 – UP CAFFE.

148 So zuletzt EuGH v. 4.10.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:840, Rn. 36 – UP CAFFE.

sondern auf das jeweilige nationale Umsetzungsrecht. Für den Steuerpflichtigen dürfte regelmäßig nicht einmal erkennbar sein, ob eine nationale Vorschrift unionsrechtlich geprägt ist oder nicht. Existiert im mitgliedstaatlichen Recht keine Vorschrift, auf deren Grundlage steuerliche Vorteile versagt werden können, darf der Steuerpflichtige grundsätzlich auf diese Rechtslage vertrauen.

Nach bisheriger Auffassung des Gerichtshofs können sich Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen für die Gewährung eines Rechts missbräuchlich oder betrügerisch geschaffen haben, allerdings generell nicht auf diese Grundsätze berufen.¹⁴⁹ Diese pauschale Betrachtungsweise ist unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten problematisch.¹⁵⁰ Insofern kann wiederum an die in Art. 2 EUV verankerten Werte angeknüpft werden, auf die sich die Union gründet und die allen Mitgliedstaaten gemeinsam sind.¹⁵¹ Ausfluss der dort genannten Rechtsstaatlichkeit ist u.a. der Vorbehalt des Gesetzes, sodass belastende Hoheitsmaßnahmen einer gesetzlichen Grundlage bedürfen.¹⁵² Entsprechend erkennt der Gerichtshof im Steuerrecht als klassischem Eingriffsrecht die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung als allgemeinen Grundsatz der Union an.¹⁵³ Zudem müssen die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes im Anwendungsbereich des Unionsrechts sowohl von den Unionsorganen als auch den Mitgliedstaaten beachtet werden.¹⁵⁴ Die Vorschriften des Unionsrechts müssen daher insbe-

149 EuGH v. 22.11.2017 – C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 43 – Cussens u.a.; v. 18.12.2014 – C-131/13, C-163/13 und C-164/13, ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 60 – Italmoda; andeutungsweise bereits EuGH v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 84 – Halifax u.a.

150 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 64 – UP CAFFE.

151 Diese Werte sind auch bei der Auslegung des Richtlinienrechts zu beachten, vgl. EuGH v. 9.3.2010 – C-518/07, ECLI:EU:C:2010:125, Rn. 41 – Kommission/Deutschland.

152 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 65 – UP CAFFE.

153 Vgl. die bereits behandelte Rspr. zum Beihilferecht, EuGH v. 5.12.2023 – C-451/21 P und C-454/21 P, ECLI:EU:C:2023:948, Rn. 119 – Luxemburg u.a./Kommission; v. 8.11.2022 – C-885/19 P und C-898/19 P, ECLI:EU:C:2022:859, Rn. 97 – Fiat Chrysler Finance Europe/Kommission; v. 8.5.2019 – C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390, Rn. 39 – Związek Gmin Zagłębia Miedziowego.

154 Vgl. im steuerrechtlichen Kontext nur EuGH v. 30.4.2020 – C-184/19, ECLI:EU:C:2020:337, Rn. 32 – Hecta Vitol; v. 9.6.2016 – C-332/14, ECLI:EU:C:2016:417, Rn. 49 – Rey Grundstücksgemeinschaft; v. 9.7.2015 – C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454, Rn. 30 – Salomie und Oltean.

sondere dort, wo sie finanzielle Konsequenzen für die Betroffenen haben können, eindeutig und für den Betroffenen vorhersehbar sein.¹⁵⁵ Deswegen müssen die Steuerpflichtigen in der Lage sein, die ihnen auferlegten Pflichten genau zu erkennen.¹⁵⁶ Schließlich müssen mitgliedstaatliche Rechtsnormen in unionsrechtlich determinierten Gebieten auch deswegen eindeutig formuliert sein, um den nationalen Gerichten eine wirksame gerichtliche Überprüfung zu ermöglichen.¹⁵⁷ Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt, wenn weder im Unionsrecht noch im nationalen Recht geschriebene Regelungen zur Versagung steuerlicher Vorteile existieren. Schließlich darf den Steuerpflichtigen in Fällen eines etwaigen Rechtsmissbrauchs auch ein Berufen auf den Vertrauensschutz nicht pauschal versagt werden. Der Steuerpflichtige darf seine Tätigkeit nämlich grundsätzlich so gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.¹⁵⁸ Die Grenze zwischen missbräuchlichem und noch rechtmäßigem Verhalten des Steuerpflichtigen kann fließend und vom konkreten Einzelfall abhängig sein.¹⁵⁹ Es ist daher anhand der Gesamtumstände des jeweiligen Falls zu entscheiden, ob der Steuerpflichtige ein schutzwürdiges Vertrauen in den Bestand der nationalen Rechtslage haben konnte.¹⁶⁰

Im Ergebnis gilt daher: Die Bekämpfung steuerlicher Missbräuche ist ein wichtiges und legitimes Anliegen. Allerdings kann ein ungeschriebener allgemeiner Grundsatz des Missbrauchsverbots keine absolute Geltung beanspruchen. Auch die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sind primärrechtlich geschützt. Sie sind Ausdruck der Rechtsstaatlichkeit und der Grundrechte der Steuerpflichtigen, die gemäß Art. 2 EUV zu den gemeinsamen Werten der Union gehören. Daher muss im jeweiligen Einzelfall unter Berücksich-

155 Zuletzt etwa EuGH v. 11.1.2024 – C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 46 – Global Ink Trade.

156 EuGH v. 11.1.2024 – C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 46 – Global Ink Trade; v. 8.3.2017 – C-14/16, ECLI:EU:C:2017:177, Rn. 38 – Euro Park Services; v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 72 – Halifax u.a.

157 Vgl. EuGH v. 11.1.2024 – C-537/22, ECLI:EU:C:2024:6, Rn. 46 – Global Ink Trade; v. 9.7.2015 – C-183/14, ECLI:EU:C:2015:454, Rn. 32 – Salomie und Oltean.

158 Im mehrwertsteuerrechtlichen Kontext EuGH v. 9.1.2023 – C-289/22, ECLI:EU:C:2023:26, Rn. 40 – A.T.S. 2003; v. 17.12.2015 – C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, Rn. 42 – WebMindLicenses; v. 21.2.2006 – C-255/02, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 73 – Halifax u.a.

159 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 71 – UP CAFFE; Schön EuZW 2020, 688.

160 GAin J. Kokott, Schlussanträge v. 16.5.2024 – C-171/23, ECLI:EU:C:2024:417, Rn. 73 – UP CAFFE.

tigung aller Umstände eine Abwägung zwischen den verschiedenen primärrechtlichen Grundsätzen gefunden werden.

4. Zwischenergebnis

Kollisionen von nationalem und unionalem Recht sind im Bereich des Steuerrechts in verschiedenen Regelungsbereichen anzutreffen und stellen die Steuerpflichtigen vor Herausforderungen. Trotz der unterschiedlichen Konstellationen ließen sich die Konflikte lösen. So folgt aus Sicht des Steuerpflichtigen das Folgende: Erstens kann er sich in nicht abschließend harmonisierten Rechtsbereichen auf ein höheres Schutzniveau der nationalen Grundrechte berufen. Zweitens muss der Referenzrahmen im Beihilferecht zwingend ausgehend vom nationalen Steuersystem ermittelt werden, zudem gilt ein nur eingeschränkter Kontrollmaßstab. Denn die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist Ausfluss der in Art. 2 EUV genannten Rechtsstaatlichkeit. Und drittens kann auch der Grundsatz des Missbrauchsverbots keine absolute Geltung beanspruchen, sondern muss mit den in Art. 2 EUV genannten gleichrangigen Rechtsprinzipien in einen Ausgleich gebracht werden.

Es bleibt zu hoffen, dass der EuGH dies eines Tages auch erkennen wird. Bei dem Versuch, die Werte des Art. 2 EUV justiziabel und gegenüber „unliebsamen“ Mitgliedstaaten durchsetzbar zu gestalten, übersieht der EuGH teilweise, dass gerade seine Rechtsprechung zu einer Verletzung eben jener Werte führt. Ungeschriebene Unionsgrundsätze können keine Eingriffe in Form einer Besteuerung ohne gesetzliche Grundlage (eine EU-Richtlinie kann mangels unmittelbarer Wirkung zu Lasten des Steuerpflichtigen keine solche Rechtsgrundlage darstellen) zur Folge haben. Ebenso kann (geschriebenes oder ungeschriebenes) Unionsrecht grundsätzlich nicht weitergehende Grundrechte des Einzelnen nach Maßgabe des nationalen Verfassungsrechts verdrängen.

IV. Fazit

Das Unionsrecht wirkt in vielfältiger Weise auf das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und den mitgliedstaatlichen Stellen ein. Das Steuerrechtsverhältnis ist häufig nicht mehr bipolar, sondern dreidimensional ausgestaltet. Damit gehen für den Steuerpflichtigen beson-

dere Herausforderungen einher. Diese ergeben sich insbesondere durch das gestufte Rechtsetzungsverfahren im Bereich des Richtlinienrechts sowie durch Kollisionen zwischen dem Unionsrecht und den mitgliedstaatlichen Rechtsvorschriften. Die Herausforderungen sind kein Spezifikum des Europäischen Steuerrechts, treten dort aber besonders deutlich zu Tage. Der Beitrag hat gezeigt, dass nicht sämtliche Herausforderungen bereits überzeugend bewältigt werden, obwohl eine solche Bewältigung unter Rückgriff auf die Grundprinzipien des Unionsrechts möglich wäre. Aber Rom wurde auch nicht an einem Tag erbaut. Wie die Entscheidung in der Rs. *Taricco II* gezeigt hat, ist der EuGH nicht grundsätzlich beratungsresistent. Er ist insoweit sowohl offen als auch auf den „Dialog der Gerichte“ angewiesen.

Zu fordern ist, dass die Rechte der Steuerpflichtigen auch im Mehrebenensystem effektiv geschützt werden. Dazu gehört auch die Einsicht, dass der Mitgliedstaat und der Steuerpflichtige keine Einheit bilden. Pflichtverletzungen eines Mitgliedstaats im Verhältnis zur Union dürfen nicht automatisch zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Angesichts der zunehmenden Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern wird sich der EuGH zukünftig wohl noch häufiger als bislang mit dem Schutz der Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren beschäftigen müssen. Damit wird es auch in Zukunft nicht an Themen für weitere Symposien des VFS Hannover zum Europäischen Steuerrecht mangeln.



MITTWOCH
4.12.2019
18.00 UHR

Leibniz Universität Hannover, Königsworther Platz 1
Saal 1507.002 (Hörsaalgebäude)
Wir bitten um Anmeldung per Mail an symposium@vfs-hannover.de

Cum-Ex vor den Gerichten

Größter Steuerbetrug aller Zeiten oder eklatante Gesetzeslücke?

Grußwort

RiFG Dr. *Thomas Keß*, Vorstandsvorsitzender des VFS Hannover

Einführungsvortrag

Prof. Dr. *Heribert Anzinger*, Universität Ulm

Podiumsdiskussion

RA Dr. *Hanno Berger*, Zuz/Schweiz (per Videoschaltung)

RiFG Dr. *Nadya Bozza-Bodden*, Finanzgericht Köln

StB *Fritz Güntzler*, MdB, Göttingen

RA/StB Prof. em. Dr. *Karl-Georg Loritz*, Universität Bayreuth

Moderation: Prof. Dr. *Joachim Jahn*, Schriftleiter NJW

anschließend (ca. 20 Uhr): Empfang

VFS Hannover – Verein zur Förderung der Steuerrechtswissenschaft an der Leibniz Universität Hannover