

beschränkten Steuerpflicht ohnehin erledigt habe. Das schließt nicht aus, dass sie im Zusammenhang mit der Besteuerung deutscher Piloten oder Seeleute, die für ein Unternehmen in einem anderen DBA-Staat beschäftigt sind, doch wieder relevant wird. Das hängt von den Bestimmungen über die beschränkte Steuerpflicht im jeweiligen Vertragsstaat ab. Selbst in Deutschland wurde die Regelung, die die beschränkte Steuerpflicht für im internationalen Luftverkehr eingesetztes Flugpersonal an Sitz und Geschäftsleitung des Unternehmens im Inland knüpft (§ 49

Abs. 1 Nr. 4 Buchst. e EStG), erst durch das SEStG v. 7.12.2006 eingefügt. Noch heute ist eine entsprechende Regelung für Schiffspersonal „mit Rücksicht auf die schwierige wirtschaftliche Situation“ der deutschen Schifffahrt nicht vorgesehen (*Loschelder* in Schmidt<sup>32</sup>, § 49 EStG Rz. 91).

*RiBFH a.D. Dr. Michael Kempermann, Bonn*



[www.isr-online.de/urteil\\_BFH\\_I\\_B\\_109\\_13.htm](http://www.isr-online.de/urteil_BFH_I_B_109_13.htm)

*Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LLM. (NYU)*

## Auslegung und Anwendung des harmonisierten Europäischen Steuerrechts

*Der nachfolgende Beitrag erläutert systematisch die bei der Auslegung und Anwendung des harmonisierten Europäischen Steuerrechts zu beachtenden Besonderheiten, die zum einen aus den Rechtssetzungsaakten und zum anderen aus der Konstitution der Europäischen Union folgen. Die Rechtsprechung des EuGH wird hierfür umfassend ausgewertet. Die einzelnen EuGH-Urteile werden den Bereichen Auslegung und Fortbildung des Unionsrechts, unionsrechtskonforme Auslegung der nationalen Umsetzungsakte sowie Verbot der missbräuchlichen Befreiung auf das Unionsrecht zugeordnet und strukturiert dargestellt.*

*This contribution provides a systematic overview of the specific issues of the interpretation and application of harmonized Union law within the legal framework of primary Union law. Based on the ECJ's case law, the main lines of judgments on the interpretation and application of Union law, on the concept of interpretation in line with Union law and of the general Union law principle under which abuse of rights is prohibited are discussed.*

### I. Auslegung von EU-Verordnungen und EU-Richtlinien

#### 1. Auslegung des Unionsrechts

##### a) Überblick

Bei der Auslegung des Unionsrechts zieht der – zur Auslegung des Unionsrechts berufene (Art. 19 EUV) – EuGH alle herkömmlichen Auslegungsmethoden heran.<sup>1</sup> So betont der EuGH in ständiger Rechtsprechung zum Steuerrecht, dass „der Wortlaut der Bestimmung, um deren Auslegung ersucht wird, sowie die Ziele und das System der Richtlinie zu berücksichtigen“ sind,<sup>2</sup> wobei z.T. auch die

historische Auslegung herangezogen wird.<sup>3</sup> Wegen der Besonderheiten des Unionsrechts werden die klassischen Auslegungsmethoden jedoch anders gewichtet als bei der Auslegung des nationalen Rechts, nämlich zugunsten der systematischen und insbesondere der teleologischen Interpretation.

Hinzu treten spezifische, dem Unionsrecht eigene Methoden der Auslegung.<sup>4</sup> Wesentlich ist zunächst das Prinzip der autonomen Auslegung des Unionsrechts, durch die – weitgehend entkoppelt vom Verständnis rechtlicher Begriffe und Institute im nationalen Recht der Mitgliedstaaten – die einheitliche Geltung des Unionsrechts in allen Mitgliedstaaten gewährleistet werden soll.<sup>5</sup> Solcherart ist ein Sekundärrechtsakt auch im Rahmen der Unionsrechtsquellen und der Unionsrechtsordnung auszulegen, sofern nicht ausdrücklich etwas anderes vorgegeben ist.<sup>6</sup> Hinzu tritt die rechtsvergleichende Methode, also der komparativen Analyse von Begriffen und Rechtsinstituten aus der gemeinsamen juristischen Tradition einiger oder aller Mitgliedstaaten.<sup>7</sup>

2 S. z.B. EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC, Voormeier, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 24 und 26; v. 8.6.2000 – Rs. C-375/98 – Epson Europe, EuGHE 2000, I-4243 – Rz. 22 und 24; v. 3.4.2008 – Rs. C-27/07 – Banque Fédérative du Crédit Mutuel, EuGHE 2008, I-2067 – Rz. 22; v. 1.10.2009 – Rs. C-247/08 – Gaz de France, EuGHE 2009, I-9225 – Rz. 26.

3 EuGH v. 19.12.2012 – Rs. C-207/11 – 3D I Srl, HFR 2013, 274 – Rz. 31; s. z.B. auch EuGH v. 7.7.1981 – Rs. 158/80 – Rewe-Handelsgesellschaft Nord, EuGHE 1981, 1805.

4 Aufgrund des Charakters des Unionsrechts finden die völkerrechtlichen Auslegungsgrundsätze der Art. 31 ff. WVK keine Anwendung; s. auch Schönl in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), S. 167 (176 ff.).

5 S. dazu aus der steuerlichen Judikatur insbesondere EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-375/98 – Epson Europe, EuGHE 2000, I-4243 – Rz. 22 f.; v. 4.10.2001 – Rs. C-294/99 – Athinaiki Zythopiia, EuGHE 2001, I-6797 – Rz. 26 f.; v. 25.9.2003 – Rs. C-58/01 – Océ van der Grinten, EuGHE 2003, I-9809 – Rz. 46 f.; v. 24.6.2010 – Rs. C-338/08, C-339/08 – Ferrero, EuGHE 2010, I-5743 – Rz. 25.

6 S. z.B. EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-138/07 – Cobelfret, EuGHE 2009, I-731 – Rz. 55.

7 Dazu Schönl in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), S. 167 (172 f.).

### b) Wortlautauslegung

Sowohl Anfang als auch Grenze der Interpretation ist der Wortlaut der Bestimmung, vor allem auch im – oft technischen – Steuerrecht.<sup>8</sup> Aufgrund der prinzipiellen Gleichrangigkeit der mittlerweile bis zu vierundzwanzig Sprachfassungen der auszulegenden Normen (Art. 55 EUV) ist die Wortauslegung aber mit besonderen Schwierigkeiten verbunden.<sup>9</sup> Eine vergleichende Analyse der jeweiligen Sprachfassungen kann dabei Hilfen für die Auslegung geben,<sup>10</sup> reicht aber dennoch bisweilen nicht aus, den Inhalt einer Norm ausreichend festzustellen. Es bedarf daher vielfach einer Überprüfung der wörtlichen Auslegung anhand der weiteren Methoden, weshalb der EuGH, falls eine Vorschrift ihrem Wortlaut nach mehrdeutig ist oder die Wortlautinterpretation einer Bestätigung bedarf, die Teleologie,<sup>11</sup> die Systematik<sup>12</sup> oder sowohl Teleologie als auch Systematik<sup>13</sup> ebenso heranzieht, wie die Entstehungsgeschichte einer Vorschrift.<sup>14</sup>

### c) Systematische Auslegung

Weiters berücksichtigt der EuGH bei der Interpretation einer Norm auch die Systematik, also den Zusammenhang, in dem sie steht. Solcherart spielt bei der Auslegung von Sekundärrecht nicht nur die Struktur der einzelnen Vorschrift, der Textzusammenhang oder der Gesamtzusammenhang eine Rolle,<sup>15</sup> sondern etwa auch die Ziele der Verträge („vertragskonforme Interpretation“).<sup>16</sup> Überhaupt

ist eine Bestimmung des sekundären Unionsrechts im Fall ihrer Mehrdeutigkeit so auszulegen, dass sie mit dem gesamten Primärrecht, also etwa auch den Grundrechten, vereinbar ist. Weiters fordert die Rechtsprechung eine einheitliche Auslegung des Unionsrechts,<sup>17</sup> die sich auch darin manifestiert, dass verschiedene, aber inhaltlich einander ergänzende Richtlinien wechselseitig für die Auslegung herangezogen werden.<sup>18</sup>

### d) Teleologische Auslegung

Der Regelungszweck einer Vorschrift ist für die Interpretation des Unionsrechts von herausragender Bedeutung: Bei Richtlinien und Verordnungen zieht der EuGH insbesondere die in der Präambel angeführten Begründungserwägungen für die Auslegung heran, so dass es auch eine gängige Herangehensweise des EuGH ist, seine Analyse mit einer Darlegung der einschlägigen Begründungserwägungen einer Richtlinie zu eröffnen,<sup>19</sup> geben doch diese in gestraffter Form die Zielorientierung und die Hintergründe des Rechtssetzungsvorhabens (z.B. Beseitigung von Behinderungen, Vereinheitlichung) wieder; gerade im Richtlinienrecht, bei dem eine Umsetzung im Hinblick auf Regelungsziele besteht (Art. 288 Abs. 3 AEUV), kommt die Bedeutung der Teleologie besonders zum Ausdruck. Auch der vom EuGH stets betonte Interpretationsgrundsatz, dass Ausnahmebestimmungen eng auszulegen sind,<sup>20</sup> kann als Ausdruck der teleologischen Methode aufgefasst werden. Wesentlich ist schließlich die Sicherstellung der „nützlichen Wirkung“ („effet utile“) einer Unionsrechtsnorm.<sup>21</sup> Es ist jener Auslegung der Vorzug zu geben, die die Verwirklichung der Ziele des Unionsrechts und die Funktionsfähigkeit der Union sicherstellt, also der praktischen Wirk-

<sup>8</sup> S. z.B. EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC, Voormeier, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 24; v. 8.6.2000 – Rs. C-375/98 – Epson Europe, EuGHE 2000, I-4243 – Rz. 22; v. 4.10.2001 – Rs. C-294/99 – Athinaiki Zythopii, EuGHE 2001, I-6797 – Rz. 26; v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00, Andersen og Jensen, EuGHE 2002, I-379 – Rz. 24; v. 11.12.2008 – Rs. C-285/07 – A.T., EuGHE 2008, I-9329 – Rz. 26; v. 22.12.2008 – Rs. C-48/07 – Les Vergers du Vieux Tauves, EuGHE 2008, I-10627 – Rz. 38 f.; v. 21.7.2011 – Rs. C-397/09 – Scheuten Solar Technology, EuGHE 2011, I-6455 – Rz. 26 ff.

<sup>9</sup> EuGH v. 24.10.1996 – Rs. C-72/95 – Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld BV, EuGHE 1996, I-5403 – Rz. 21 ff.; s. für weitere Nachweise z.B. Schön in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), S. 167 (172 m.Fn. 19).

<sup>10</sup> S. zur Heranziehung und zum Vergleich mehrerer Sprachfassungen im steuerlichen Richtlinienrecht z.B. EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC, Voormeier, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 25. Allgemein z.B. EuGH v. 6.10.1982 – Rs. 283/81 – Ciflit, EuGHE 1981, 3415 – Rz. 18; v. 24.10.1996 – Rs. C-72/95 – Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld BV, EuGHE 1996, I-5403 – Rz. 21 ff.

<sup>11</sup> Z.B. EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 – Rz. 32; v. 11.12.2008 – Rs. C-285/07 – A.T., EuGHE 2008, I-9329 – Rz. 27; s. auch EuGH v. 21.7.2011 – Rs. C-397/09 – Scheuten Solar Technology, EuGHE 2011, I-6455 – Rz. 28.

<sup>12</sup> Z.B. EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-48/07 – Les Vergers du Vieux Tauves, EuGHE 2008, I-10627 – Rz. 40 ff.; v. 1.10.2009 – Rs. C-247/08 – Gaz de France, EuGHE 2009, I-9225 – Rz. 33.

<sup>13</sup> Z.B. EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-138/07 – Cobelfret, EuGHE 2009, I-731 – Rz. 43.

<sup>14</sup> Z.B. EuGH v. 19.12.2012 – Rs. C-207/11 – 3D I Srl, HFR 2013, 274 – Rz. 31.

<sup>15</sup> S. aus der steuerlichen Judikatur z.B. EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – Leur-Bloem, EuGHE 1997, I-4161 – Rz. 36; v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 – Rz. 29 f.; v. 22.12.2008 – Rs. C-48/07 – Les Vergers du Vieux Tauves, EuGHE 2008, I-10627 – Rz. 40 ff.; v. 21.7.2011 – Rs. C-397/09 – Scheuten Solar Technology, EuGHE 2011, I-6455 – Rz. 29.

<sup>16</sup> Vgl. z.B. EuGH v. 5.1.1982 – Rs. 15/81 – Schul, EuGHE 1982, 1409 – Rz. 41–44; v. 13.12.1983 – Rs. 218/82 – Kommission/Rat, EuGHE 1983, 4063 – Rz. 15; v. 4.12.1986 – Rs. 205/84 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1986, 3755 – Rz. 62.

<sup>17</sup> EuGH v. 25.9.2003 – Rs. C-58/01 – Océ van der Grinten, EuGHE 2003, I-9809 – Rz. 53.

<sup>18</sup> S. aus der steuerlichen Judikatur insbesondere EuGH 18.10.2012 – Rs. C-371/11 – Punch Graphix Prepress Belgium, HFR 2012, 1315 – Rz. 32 ff., wo der Fusionsbegriff der FusionsRL für die Auslegung des Liquidationsbegriffes der Mutter-Tochter-RL herangezogen wurde.

<sup>19</sup> S. aus der Rechtsprechung zu den ertragsteuerlichen Richtlinien insbesondere EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC, Voormeier, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 22; v. 8.6.2000 – Rs. C-375/98 – Epson Europe, EuGHE 2000, I-4243 – Rz. 20; v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 = Leur-Bloem, EuGHE 1997, I-4161 = FR 1997, 685 m. Anm. Dautenberg – Rz. 45; 4.10.2001 – Rs. C-294/99 – Athinaiki Zythopii, EuGHE 2001, I-6797 – Rz. 25; v. 25.9.2003 – Rs. C-58/01 – Océ van der Grinten, EuGHE 2003, I-9809 – Rz. 45 und 81 f.; v. 3.4.2008 – Rs. C-27/07 – Banque Fédérative du Crédit Mutuel, EuGHE 2008, I-2067 – Rz. 23; v. 11.12.2008 – Rs. C-285/07 – A.T., EuGHE 2008, I-9329 – Rz. 21; v. 22.12.2008 – Rs. C-48/07 – Les Vergers du Vieux Tauves, EuGHE 2008, I-10627 – Rz. 36 f.; v. 12.2.2009 – Rs. C-138/07 – Cobelfret, EuGHE 2009, I-731 – Rz. 28 ff.; v. 1.10.2009 – Rs. C-247/08 – Gaz de France, EuGHE 2009, I-9225 – Rz. 27; v. 20.5.2010 – Rs. C-352/08 – Zwijnenburg, EuGHE 2010, I-4303 – Rz. 38; v. 24.6.2010 – Rs. C-338/08, C-339/08 – Ferrero, EuGHE 2010, I-5743 – Rz. 23; v. 21.7.2011 – Rs. C-397/09 – Scheuten Solar Technology, EuGHE 2011, I-6455 – Rz. 24.

<sup>20</sup> S. z.B. EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC, Voormeier, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 27; v. 25.9.2003 – Rs. C-58/01 – Océ van der Grinten, EuGHE 2003, I-9809 – Rz. 86; v. 20.5.2010 – Rs. C-352/08 – Zwijnenburg, EuGHE 2010, I-4303 – Rz. 46; v. 10.11.2011 – Rs. C-126/10 – Foggia, EuGHE 2011, I-10923 – Rz. 44.

<sup>21</sup> Grundlegend EuGH v. 6.10.1970 – Rs. 9/70 – Grad, EuGHE 1970, 825; s. z.B. auch Schön in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996), S. 167 (174 m.W.N.).

samkeit des Unionsrechts zum Durchbruch verhilft; auf dieser Überlegung beruhen u.a. die Judikatur zur unmittelbaren Anwendbarkeit von Unionsrechtsnormen und der Grundsatz der Staatshaftung bei Verletzungen des Unionsrechts.

### e) Historische Auslegung

Schließlich ist die historische Interpretation eine zulässige Methode der Auslegung des Unionsrechts, die auch bei der Auslegung des Sekundärrechts insofern eine – wenn auch untergeordnete – Rolle spielen kann, als – ergänzend<sup>22</sup> – die Entstehungsgeschichte und die in den Materialien niedergelegten Motive der rechtsetzenden Organe herangezogen werden.<sup>23</sup> Allerdings können Protokollerklärungen des Rates und der Kommission, die „die bei vorbereiteten Arbeiten, die zum Erlass einer Richtlinie geführt haben, abgegeben worden sind, bei der Auslegung der Richtlinie nicht berücksichtigt werden, wenn ihr Inhalt im Wortlaut der fraglichen Bestimmung keinen Ausdruck gefunden hat und sie somit keine rechtliche Bedeutung haben“.<sup>24</sup> Auch eine bestimmte Praxis der zuständigen Organe ist kein bestimmender Faktor für die Auslegung des Rechts.<sup>25</sup>

## 2. Fortbildung des Unionsrechts

Die Auslegung vollzieht sich innerhalb des möglichen Wortsinnes, während die „gesetzesimmanente Rechtsfortbildung“ die Auffüllung von Lücken zum Ziel hat und durch die „gesetzesübersteigende Rechtsfortbildung“ neue Rechtsinstitute geschaffen werden. Auch das Unionsrecht kann in diesem Sinne fortgebildet werden.<sup>26</sup> In der Rechtsprechung des EuGH sind beide Formen der Rechtsfortbildung zu finden, wobei die Grenzen zwischen Auslegung, immanenter Rechtsfortbildung und Rechtsschöpfung oft fließend sind. So war zwar z.B. die gesetzesübersteigende Fortbildung des europäischen institutionellen Rechts durch die Anerkennung der unmittelbaren Wirkung von Richtlinienbestimmungen zunächst auf heftigen Widerstand gestoßen,<sup>27</sup> wurde aber auch von der deutschen Verfassungsjuridik letztlich als zulässig erachtet.<sup>28</sup> Im Rahmen der gesetzesimmanen Rechtsfortbildung hat der EuGH wiederholt Regelungslücken im Bereich des Unionsrechts durch analoge Anwendung paralleler Bestimmungen geschlossen.<sup>29</sup> Gleichermaßen finden sich in

der Rechtsprechung Größenschlüsse,<sup>30</sup> Umkehrschlüsse<sup>31</sup> und teleologische Reduktionen<sup>32</sup> als Methoden zur ergänzenden Rechtsfortbildung. Zurückhaltend ist der EuGH freilich bei eher technischen Regelungskomplexen bzw. ersichtlich taxativen Regelungen (z.B. die Auflistung von den durch eine Richtlinie erfassten Gesellschaftsformen).<sup>33</sup>

Eine andere Frage ist jene nach der Herstellung unionsrechtskonformen nationalen Rechts durch Fortbildung der innerstaatlichen Steuernormen. Ebenso wie bei der unionsrechtskonformen Auslegung umsetzenden Rechts, kann und muss Unionsrechtskonformität nur im Rahmen der verfassungsrechtlich zulässigen richterlichen Tätigkeit hergestellt werden.<sup>34</sup> Insofern ist z.B. eine begünstigende Analogie möglich,<sup>35</sup> wohingegen im deutschen Recht umstritten ist, ob und inwieweit eine belastende Analogie verfassungsrechtlich zulässig ist.<sup>36</sup>

## II. Unionsrechtskonforme Auslegung nationaler Umsetzungsakte

### 1. Unmittelbare Geltung und Umsetzungsverpflichtung

#### a) Unterscheidung zwischen Richtlinien und Verordnungen

Während im Bereich des Sekundärrechts Verordnungen gem Art. 288 Abs. 2 AEUV auch ohne nationalen Umsetzungsakt unmittelbar gelten, sind Richtlinien gem Art. 288 Abs. 3 AEUV (ex-Art 249 Abs. 3 EG) umsetzungsbedürftig. Nach dieser Bestimmung ist eine Richtlinie „für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, hinsichtlich des zu erreichen Ziels verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und der Mittel“.<sup>37</sup> Die Mitgliedstaaten können dabei die Form und Mittel wählen, „mit denen sich das mit den Richtlinien angestrebte Ergebnis am besten gewährleisten lässt“;<sup>38</sup> sie können „unter Berücksichtigung der Erfordernisse ihrer innerstaatlichen Rechtsordnung frei darüber bestimmen“, wie

<sup>30</sup> S. z.B. EuGH v. 13.5.1971 – Rs. 41 bis 44–70 – NV International Fruit Company, EuGHE 1971, 411 – Rz. 62/65 (*argumentum a minori ad maius*), und v. 4.2.1988 – Rs. 157/86 – Murphy, EuGHE 1988, 673 – Rz. 9 (*argumentum a maiori ad minus*).

<sup>31</sup> EuGH v. 29.11.1956 – Rs. 8/55 – Fédération Charbonnière de Belgique, EuGHE 1956, 297.

<sup>32</sup> EuGH v. 5.5.1982 – Rs. 15/81 – Schul, EuGHE 1982, 1409.

<sup>33</sup> Zur Ablehnung einer Analogie im Hinblick auf die im Anhang zur Mutter-Tochter-RL genannten Gesellschaftsformen s. EuGH v. 1.10.2009 – Rs. C-247/08 – Gaz de France, EuGHE 2009, I-9225 – Rz. 32 und 43; ebenso auch Schlussanträge GA Mazák v. 25.6.2008 – Rs. C-247/08 – Gaz de France, EuGHE 2009, I-9225 – Rz. 34 f.

<sup>34</sup> Schön in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DSTJG 19 (1996), S. 167 (187 f.).

<sup>35</sup> Z.B. BFH v. 15.9.1994 – V R 34/93, BFHE 175, 475 = BStBl. II 1995 214.

<sup>36</sup> S. zum Meinungsstand z.B. Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>21</sup>, 2013, § 5 Rz. 80 ff.

<sup>37</sup> Zum Gebot der effektiven Umsetzung von Richtlinien s. grundlegend EuGH v. 8.4.1976 – Rs. 48/75 – Royer, EuGHE 1976, 497 – Rz. 69/73.

<sup>38</sup> EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 – Rz. 43; v. 4.6.2009 – Rs. C-439/07, C-499/07 – KBC Bank, EuGHE 2009, I-4409 – Rz. 49 f.; s. weiters z.B. v. 16.6.2005 – Rs. C-456/03 – Kommission/Italien, EuGHE 2005, I-5335 – Rz. 51; v. 8.5.2008 – Rs. C-491/06 – Danske Svineproducenter, EuGHE 2008, I-3339 – Rz. 27.

<sup>22</sup> Z.B. EuGH v. 19.12.2012 – Rs. C-207/11 – 3D I Srl, HFR 2013, 274 – Rz. 31.

<sup>23</sup> S. z.B. auch Schön in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DSTJG 19 (1996), S. 167 (174 f.).

<sup>24</sup> EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-375/98 – Epson Europe, EuGHE 2000, I-4243 – Rz. 26; s. auch Schlussanträge GA Cosmas v. 17.2.2000 – Rs. C-375/98 – Epson Europe, EuGHE 2000, I-4243 – Rz. 66.

<sup>25</sup> S. z.B. EuGH 23.2.1988 – Rs. 68/86 – Hormone, EuGHE 1988, 855 – Rz. 24, zur Wahl der Rechtsgrundlage für eine Richtlinie.

<sup>26</sup> Schön in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DSTJG 19 (1996), S. 167 (187 f.).

<sup>27</sup> BFH v. 25.4.1985 – V R 123/84, BFHE 143, 383.

<sup>28</sup> BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223.

<sup>29</sup> Z.B. EuGH v. 2.10.1979 – Rs. 152/77 – Fräulein B, EuGHE 1979, 2819; v. 9.8.1994 – Rs. C-395/93 – Neckermann Versand AG, EuGHE 1994, I-4027.

das von einer Richtlinienbestimmung „vorgeschriebene Ergebnis erreicht werden soll“.<sup>39</sup>

### b) Inhalt der Umsetzungsverpflichtung für Richtlinien

Nach dem Inkrafttreten einer Richtlinie und bereits während der Frist für die Richtlinienumsetzung dürfen die Mitgliedstaaten keine Vorschriften erlassen, die geeignet sind, die Erreichung des in der Richtlinie vorgeschriebenen Ziels ernstlich zu gefährden;<sup>40</sup> diese Unterlassungspflicht richtet sich nicht nur an den Gesetzgeber, sondern z.B. auch an die Judikative.<sup>41</sup> Die Implementation in nationales Recht muss nach der Rechtsprechung sodann so erfolgen, dass die tatsächliche und vollständige Anwendung der Richtlinien durch nationale Behörden sowie die Erkennbarkeit und Durchsetzbarkeit von Rechten Einzelner bei individualbegünstigenden Vorschriften jedenfalls gewährleistet ist.<sup>42</sup> Basierend auf den Erfordernissen der „Publizität, der Klarheit und der Bestimmtheit“<sup>43</sup> fordert der EuGH damit die Umsetzung von Richtlinien durch verbindliche, normative Akte, wozu jedenfalls Parlamentsgesetze und Rechtsverordnungen rechnen, nicht jedoch eine ständige richtlinienkonforme Verwaltungspraxis<sup>44</sup> oder die Umsetzung durch inneradministrative Bestimmungen wie Verwaltungsvorschriften, *circulaires* oder *administrative circulaires*.<sup>45</sup> Der z.B. in Art 8 der Stammfassung der Mutter-Tochter-RL<sup>46</sup> verwendete Ausdruck der „erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften“ ist insofern zu reduzieren.

<sup>39</sup> S. z.B. EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC, Voormeer, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 33; v. 4.6.2009 – Rs. C-439/07, C-499/07 – KBC Bank, EuGHE 2009, I-4409 – Rz. 50.

<sup>40</sup> EuGH v. 8.5.2003 – Rs. C-14/02 – ATRAL, EuGHE 2003, I-4431 – Rz. 58; v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – Adeneler, EuGHE 2006, I-6057 – Rz. 121; v. 23.4.2009 – Rs. C-378/07 bis C-380/07 – Angelidaki, EuGHE 2009, I-3071 – Rz. 206.

<sup>41</sup> EuGH v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – Adeneler, EuGHE 2006, I-6057 – Rz. 122.

<sup>42</sup> EuGH v. 23.5.1985 – Rs. 29/84 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1985, 1661 – Rz. 23 und 28; v. 9.4.1987 – Rs. 363/85 – Kommission/Italien, EuGHE 1987, 1733 – Rz. 7; v. 28.2.1991 – Rs. C-131/88 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1991, I-825 – Rz. 6; v. 30.5.1991 – Rs. C-59/89 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1991, I-2607 – Rz. 18; v. 30.5.1991 – Rs. C-361/88 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1991, I-2567 – Rz. 15; v. 20.5.1992 – Rs. C-190/90 – Kommission/Niederlande, EuGHE 1992, I-3265 – Rz. 17; v. 23.3.1995 – Rs. C-365/93 – Kommission/Griechenland, EuGHE 1995, I-499 – Rz. 9; v. 11.8.1995 – Rs. C-433/93 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1995, I-2303 – Rz. 18; v. 20.3.1997 – Rs. C-96/95 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1997, I-1653 – Rz. 35; v. 22.4.1999 – Rs. C-340/96 – Kommission/Vereinigtes Königreich und Nordirland, EuGHE 1999, I-2023 – Rz. 37.

<sup>43</sup> So EuGH v. 20.3.1997 – Rs. C-96/95 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1997, I-1653 – Rz. 39.

<sup>44</sup> S. z.B. EuGH v. 28.2.1991 – Rs. C-131/88 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1991, I-825 – Rz. 8; v. 13.3.1997 – Rs. C-197/96 – Kommission/Frankreich, EuGHE 1997, I-1489 – Rz. 14; v. 16.12.1997 – Rs. C-316/96 – Kommission/Italien, EuGHE 1997, I-7231 – Rz. 16; v. 11.11.1999 – Rs. C-315/98 – Kommission/Italien, EuGHE 1999, I-8001 – Rz. 10; v. 9.3.2000 – Rs. C-358/98 – Kommission/Italien, EuGHE 2000, I-1255 – Rz. 17.

<sup>45</sup> S. z.B. EuGH v. 2.12.1986 – Rs. 239/85 – Kommission/Belgien, EuGHE 1986, 3645 – Rz. 7; v. 30.5.1991 – Rs. C-361/88 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1991, I-2567 – Rz. 10 ff.; v. 30.5.1991 – Rz. C-59/89 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1991, I-2607 – Rz. 9 ff.; v. 11.8.1995 – Rs. C-433/93 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1995, I-2303 – Rz. 17 ff.; v. 20.3.1997 – Rs. C-96/95 – Kommission/Deutschland, EuGHE 1997, I-1653 – Rz. 38.

<sup>46</sup> RL 90/435/EWG, ABI L 225/6 (20.8.1990).

### c) Gebot der effektiven Umsetzung

Aufgrund des Gebots der effektiven Umsetzung von Richtlinien kann eine mangelnde Umsetzung nach der Rechtsprechung von einem Mitgliedstaat z.B. nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass eine vermeintlich zu kurze Umsetzungsfrist bestand,<sup>47</sup> dass „Bestimmungen, Übungen oder Umstände seiner internen Rechtsordnung“ eine Umsetzung hindern,<sup>48</sup> dass andere Staaten auch noch keine Umsetzung vorgenommen hätten<sup>49</sup> oder dass die Nichtumsetzung den Binnenmarkt nicht beeinträchtige.<sup>50</sup>

### d) „Überschießende“ Richtlinienumsetzung

Nach der *Dzodzi*-Rechtsprechung<sup>51</sup> ist der EuGH auch für Fragen nach der Auslegung von Vorschriften des Unionsrechts auch in Fällen zuständig, in denen der nationale Gesetzgeber im Rahmen der Umsetzung von Richtlinien bei der inhaltlichen Gestaltung der nationalen Umsetzungsmaßnahme über die unionsrechtlichen Anforderungen hinausgeht und sie auf Situationen außerhalb des Unionskontextes erstreckt (sog. „überschießende“ Richtlinienumsetzung).<sup>52</sup> In diesem Sinne hat der EuGH z.B. seine Zuständigkeit zur Vorabentscheidung auch im Hinblick auf Situationen bejaht, in denen ein Mitgliedstaat die Umsetzung der Mutter-Tochter-RL auch auf rein innerstaatliche Mutter-Tochter-Verhältnisse erstreckt hat.<sup>53</sup> Ob die Auslegung der Richtlinie durch den EuGH für die Interpretation des rein innerstaatlichen Sachverhalte betreffenden Rechts eines Mitgliedstaates entscheidungserheblich ist, bleibe jedoch der Beurteilung des vorlegenden Spruchkörpers

<sup>47</sup> S. z.B. EuGH v. 26.2.1976 – Rs. 52/75 – Kommission/Italien, EuGHE 1976, 277 – Rz. 11/13; v. 1.3.1983 – Rs. 301/81 – Kommission/Belgien, EuGHE 1983, 467 – Rz. 10 f.; v. 8.10.1996 – Rs. C-178/94 u.a. – Dillenkofer, EuGHE 1996, I-4845 – Rz. 54.

<sup>48</sup> S. z.B. EuGH v. 26.2.1976 – Rs. 52/75 – Kommission/Italien, EuGHE 1976, 277 – Rz. 14; v. 21.6.1988 – Rs. 283/86 – Kommission/Belgien, EuGHE 1988, 3271 – Rz. 7; v. 29.6.1995 – Rs. C-109/94, C-207/94, C-225/94 – Kommission/Griechenland, EuGHE 1995, I-1791 – Rz. 11; v. 8.10.1996 – Rs. C-178/94 u.a. – Dillenkofer, EuGHE 1996, I-4845 – Rz. 53; v. 18.12.1997 – Rs. C-263/96 – Kommission/Belgien, EuGHE 1997, I-7453 – Rz. 27; v. 12.2.1998 – Rs. C-144/97 – Kommission/Frankreich, EuGHE 1998, I-613 – Rz. 8; v. 19.2.1998 – Rs. C-8/97 – Kommission/Belgien, EuGHE 1998, I-823 – Rz. 8 (zur FusionsRL); v. 23.3.2000 – Rs. C-327/98 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2000, I-1851 – Rz. 21; v. 13.4.2000 – Rs. C-274/98 – Kommission/Spanien, EuGHE 2000, I-2823 – Rz. 19.

<sup>49</sup> EuGH v. 26.2.1976 – Rs. 52/75 – Kommission/Italien, EuGHE 1976, 277 – Rz. 11/13.

<sup>50</sup> EuGH v. 18.12.1997 – Rs. C-263/96 – Kommission/Belgien, EuGHE 1997, I-7453 – Rz. 30.

<sup>51</sup> S. EuGH v. 18.10.1990 – Rs. C-297/88, C-197/89 – *Dzodzi*, EuGHE 1990, I-3783 – Rz. 29 ff., und nachfolgend z.B. v. 8.11.1990 – Rs. C-231/89 – Gmurzynska-Bscher, EuGHE 1990, I-4003 – Rz. 25 f.; v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – Leur-Bloem, EuGHE 1997, I-4161 = FR 1997, 685 m. Anm. *Dautzenberg* – Rz. 32; v. 17.7.1997 – Rs. C-130/95 – Giloy, EuGHE 1997, I-4291 – Rz. 23; v. 3.12.1998 – Rs. C-247/97 – Schoonbroodt, EuGHE 1998, I-8095 – Rz. 14; v. 11.1.2001 – Rs. C-1/99 – Kofisa Italia, EuGHE 2001, I-207 – Rz. 32; v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00 – Andersen und Jensen, EuGHE 2002, I-379 – Rz. 18; v. 17.3.2005 – Rs. C-170/03 – Feron, EuGHE 2005, I-2299 – Rz. 11; v. 20.5.2010 – Rs. C-352/08 – Zwijnenburg, EuGHE 2010, I-4303 – Rz. 33; v. 10.11.2011 – Rs. C-126/10 – Foggia, EuGHE 2011, I-10923 – Rz. 21; v. 18.10.2012 – Rs. C-603/10 – Pelati, Rz. 18; s. auch v. 4.6.2009 – Rs. C-439/07, C-499/07 – KBC Bank NV, EuGHE 2009, I-4409 – Rz. 59; kritisch zu dieser Rechtsprechung z.B. *Schlussanträge GA Jacobs* v. 15.11.2001 – Rs. C-306/99 – BIAO, EuGHE 2003, I-1.

<sup>52</sup> S. dazu kritisch z.B. *Kischel*, IWB 1997, F. 11a, 207 (214 m.W.N.).

<sup>53</sup> S. EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-48/07 – *Les Vergers du Vieux Tauves*, EuGHE 2008, I-10627 – Rz. 21 ff.; v. 4.6.2009 – Rs. C-439/07, C-499/07 – KBC Bank NV, EuGHE 2009, I-4409 – Rz. 55 ff.

überlassen.<sup>54</sup> Unzuständig ist der EuGH aber für die Auslegung des Unionsrechts im Hinblick auf Sachverhalte, die sich in einem neuen Mitgliedstaat vor dem Zeitpunkt des Beitritts zur Europäischen Union ereignet haben.<sup>55</sup>

## 2. Unmittelbare Anwendbarkeit des Unionsrechts

### a) Eingeschlossene Rechtsakte

Bereits im Jahr 1963 hat der EuGH mit seiner Entscheidung in *Van Gend & Loos*<sup>56</sup> das Fundamentalprinzip der unmittelbaren Anwendbarkeit des Unionsrechts begründet. Während im Bereich des Sekundärrechts Verordnungen gem Art. 288 Abs. 2 AEUV auch ohne nationalen Umsetzungsakt unmittelbar gelten, bezieht sich die unmittelbare Anwendbarkeit auf die Geltendmachung von inhaltlich unbedingten und hinreichend genauen Bestimmungen des Unionsrechts durch Steuerpflichtige vor Gerichten und Behörden. Solcherart können nicht nur Verordnungen unmittelbar anwendbar sein,<sup>57</sup> sondern auch die – gem Art 288 Abs. 3 AEUV nicht unmittelbar geltenden – Richtlinien.<sup>58</sup> Auch internationale Verträge zwischen der EU und Drittstaaten<sup>59</sup> und Beschlüsse gem Art 288 Abs. 4 AEUV<sup>60</sup> können diese Wirkung entfalten, nicht aber Empfehlungen nach Art 288 Abs. 5 AEUV.<sup>61</sup>

### b) Inhaltlich hinreichend bestimmte Richtlinien

In ständiger Rechtsprechung hat der EuGH eine unmittelbare Anwendbarkeit i.S.d. *effet utile* auch umsetzungsbedürftigem Richtlinienrecht zugestanden, wenn die Bestimmungen einer Richtlinie, die nicht oder nicht ordnungsgemäß umgesetzt worden ist, begünstigend, inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind;<sup>62</sup> in diesen Fällen kann sich der Einzelne auf Basis des Anwendungsvorranges des Unionsrechts<sup>63</sup> gegenüber dem Staat auf die Bestimmun-

gen einer nicht fristgemäß<sup>64</sup> oder nur unzulänglich umgesetzten Richtlinie berufen („vertikaler Effekt“).<sup>65</sup> Eine Unionsvorschrift ist dann unbedingt, wenn sie eine Verpflichtung normiert, die an keine Bedingung geknüpft ist und zu ihrer Durchführung oder Wirksamkeit auch keiner weiteren Maßnahmen der Gemeinschaftsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf; sie ist hinreichend genau, um von einem einzelnen in Anspruch genommen und von den Gerichten angewandt werden zu können, wenn sie in eindeutigen Worten eine Verpflichtung festlegt.<sup>66</sup> Auch Gestaltungsspielraum, Optionen oder Wahlrechte der Mitgliedstaaten (insbesondere auch Anti-Missbrauchsklauseln)<sup>67</sup> hindern eine unmittelbare Anwendbarkeit nicht, zumal typischerweise Mindestrechte bestimmt werden können.<sup>68</sup> In der Tat sind die Kernbestimmungen des steuerlichen Richtlinienrechts i.d.R. auch unmittelbar anwendbar.<sup>69</sup> Umgekehrt kann jedoch ein Mitgliedstaat, der seine Verpflichtung verletzt hat, Bestimmungen einer Richtlinie in seine innerstaatliche Rechtsordnung (rechtzeitig) umzusetzen, den Unionsbürgern die Beschränkungen, die sich aus diesen Bestimmungen ergeben oder die er nach diesen Bestimmungen hätte vorsehen können (z.B. eine Mindestbehaltezeit),<sup>70</sup> nicht entgegenhalten (kein „inverser vertikaler Effekt“).<sup>71</sup> Ein Mitgliedstaat kann sich ferner bei unvollständiger Umsetzung einer Richtlinie nicht auf einen

<sup>54</sup> EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95 – Leur-Bloem, EuGHE 1997, I-4161 = FR 1997, 685 m. Anm. *Dautzenberg* – Rz. 33; v. 22.12.2008 – Rs. C-48/07 – *Les Vergers du Vieux Tauves*, EuGHE 2008, I-10627 – Rz. 21 ff.; v. 4.6.2009 – Rs. C-439/07, C-499/07 – KBC Bank NV, EuGHE 2009, I-4409 – Rz. 59; v. 20.5.2010 – Rs. C-352/08 – *Zwijnenburg*, EuGHE 2010, I-4303 – Rz. 34; v. 10.11.2011 – Rs. C-126/10 – *Foggia*, EuGHE 2011, I-10923 – Rz. 22; v. 18.10.2012 – Rs. C-603/10 – *Pelati* – Rz. 19; s. auch v. 15.1.2002 – Rs. C-43/00, Andersen og Jensen, EuGHE 2002, I-379 – Rz. 18.

<sup>55</sup> EuGH v. 15.6.1999 – Rs. C-321/97 – Andersson und Wäkerås-Andersson, EuGHE 1999, I-3551 – Rz. 31; v. 10.1.2006 – Rs. C-302/04 – *Ynos*, EuGHE 2006, I-371 – Rz. 34 ff.

<sup>56</sup> EuGH v. 5.2.1963 – Rs. 26/62 – *van Gend & Loos*, EuGHE 1963, 1.

<sup>57</sup> Grundlegend EuGH v. 17.5.1972 – Rs. 93/71 – *Orsolina Leonesio*, EuGHE 1972, 287; v. 10.10.1973 – Rs. 34/73 – *Fratelli Variola*, EuGHE 1973, 981 – Rz. 8. v. 17.9.2002 – Rs. C-253/00 – *Antonio Muñoz*, EuGHE 2002, I-7289 – Rz. 27.

<sup>58</sup> Grundlegend EuGH v. 4.12.1974 – Rs. 41/74 – *van Duyn*, EuGHE 1974, 1337; v. 5.4.1979 – Rs. 148/78 – *Ratti*, EuGHE 1979, 1629; v. 19.1.1982 – Rs. 8/81 – *Becker*, EuGHE 1982, 53.

<sup>59</sup> EuGH v. 26.10.1982 – Rs. 104/81 – *Kupferberg*, EuGHE 1982, 3641; v. 30.9.1987 – Rs. 12/86 – *Demirel*, EuGHE 1987, 3719.

<sup>60</sup> Grundlegend EuGH v. 6.10.1970 – Rs. 9/70 – *Grad*, EuGHE 1970, 825.

<sup>61</sup> EuGH v. 13.12.1989 – Rs. C-322/88 – *Salvatore Grimaldi*, EuGHE 1989, 4407 – Rz. 11–13.

<sup>62</sup> Grundlegend EuGH v. 4.12.1974 – Rs. 41/74 – *van Duyn*, EuGHE 1974, 1337 – Rz. 12 ff.; v. 1.2.1977 – Rs. 51/76 – *Nederlandse Ondernemingen*, EuGHE 1977, 113 – Rz. 21–24; EuGH v. 19.1.1982 – Rs. 8/81 – *Becker*, EuGHE 1982, 53 – Rz. 18–25.

<sup>63</sup> Grundlegend EuGH v. 15.7.1964 – Rs. 6/64 – *Costa/ENEL*, EuGHE 1964, 1251 (1269); nachfolgend etwa EuGH v. 9.3.1978 – Rs. 106/77 – *Simmenthal II*, EuGHE 1978, 629 – Rz. 17/18; v. 19.6.1990 – Rs. C-213/89 – *Factortame*, EuGHE 1990, I-2433 – Rz. 18.

<sup>64</sup> EuGH v. 5.4.1979 – Rs. 148/78 – *Ratti*, EuGHE 1979, 1629 – Rz. 43. <sup>65</sup> S. dazu z.B. EuGH v. 26.2.1986 – Rs. 152/84 – *Marshall I*, EuGHE 1986, 723 – Rz. 46; v. 20.9.1988 – Rs. 31/87 – *Beentjes*, EuGHE 1988, 4635 – Rz. 40; v. 22.6.1989 – Rs. 103/88 – *Fratelli Costanzo*, EuGHE 1989, 1839 – Rz. 29; v. 19. 11. 1991 – Rs. C-6/90, C-9/90 – *Francovich*, EuGHE 1991, I-5357 – Rz. 11; v. 10.9.2002 – Rs. C-141/00 – *Kügler*, EuGHE 2002, I-6833 – Rz. 51; v. 11.7.2002 – Rs. C-62/00 – *Marks & Spencer*, EuGHE 2002, I-6325 – Rz. 25; v. 20.5.2003 – Rs. C-465/00, C-138/01, C-139/01 – *Österreichischer Rundfunk u.a.*, EuGHE 2003, I-4989 – Rz. 98; v. 5.10.2004 – Rs. C-397/01 bis C-403/01 – *Pfeiffer*, EuGHE 2004, I-8835 – Rz. 103; v. 12.2.2009 – Rs. C-138/07 – *Cobelfret*, EuGHE 2009, I-731 – Rz. 58. Angemerkt sei, dass die Frage, ob eine Richtlinienbestimmung dem Steuerpflichtigen Rechte verleiht, für die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens durch die Kommission nicht relevant ist; s. EuGH 11.8.1995 – Rs. C-431/92 – *Kommission/Deutschland*, EuGHE 1995, I-2189 – Rz. 26.

<sup>66</sup> EuGH v. 29.5.1997 – Rs. C-389/95 – *Clattner*, EuGHE 1997, I-2719 – Rz. 33 m.w.N.

<sup>67</sup> Schlussanträge GA *Jacobs* v. 2.5.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – *Denkavit*, VITIC, Voormeier, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 52; s. auch implizit EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-138/07 – *Cobelfret*, EuGHE 2009, I-731 – Rz. 33; v. 4.6.2009 – Rs. C-439/07, C-499/07 – KBC Bank NV, EuGHE 2009, I-4409 – Rz. 36.

<sup>68</sup> S. z.B. EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – *Denkavit*, VITIC, Voormeier, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 38–40; v. 12.2.2009 – Rs. C-138/07 – *Cobelfret*, EuGHE 2009, I-731 – Rz. 59–65; s. auch v. 4.6.2009 – Rs. C-439/07, C-499/07 – KBC Bank NV, EuGHE 2009, I-4409 – Rz. 48; weiters etwa v. 14.7.1994 – Rs. C-91/92 – *Faccini Dori*, EuGHE 1994, I-3325 – Rz. 17.

<sup>69</sup> Beispielsweise Art. 4 und 5 der Mutter-Tochter-RL und Art 1 Abs. 1 der Zinsen-Lizenzzgebühren-RL. S. z.B. EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – *Denkavit*, VITIC, Voormeier, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 37 ff.; v. 12.2.2009 – Rs. C-138/07 – *Cobelfret*, EuGHE 2009, I-731 – Rz. 58 ff.; v. 4.6.2009 – Rs. C-439/07, C-499/07 – KBC Bank, EuGHE 2009, I-4409 – Rz. 48; Schlussanträge GA *Sharpston* v. 12.5.2011 – Rs. C-397/09 – Scheuten Solar Technology, EuGHE 2011, I-6455 – Rz. 92 ff.

<sup>70</sup> Dazu Schlussanträge GA *Sharpston* v. 12.5.2011 – Rs. C-397/09 – Scheuten Solar Technology, EuGHE 2011, I-6455 – Rz. 92–96.

<sup>71</sup> Grundlegend EuGH v. 26.2.1986 – Rs. 152/84 – *Marshall I*, EuGHE 1986, 723; v. 11.6.1987 – Rs. 14/86 – *Pretore di Salò*, EuGHE 1987, 2545 – Rz. 19; v. 8.10.1987 – Rs. 80/86 – *Kolpinghuis Nijmegen*, EuGHE 1987, 3969; s. auch v. 5.4.1979 – Rs. 148/78 – *Ratti*, EuGHE 1979, 1629 – Rz. 22 ff.; v. 19. 11. 1991 – Rs. C-6/90, C-9/90 – *Francovich*, EuGHE 1991, I-5357 – Rz. 21; v. 14.7.2005 – Rs. C-142/04 – *Aslanidou*, EuGHE 2005, I-7181 – Rz. 35; v. 30.3.2006 – Rs. C-184/

Umsetzungsspielraum berufen, wenn er hiervon im Hinblick auf die in seine innerstaatliche Rechtsordnung umgesetzten Bestimmungen keinen Gebrauch gemacht hat.<sup>72</sup>

### c) Mögliche Schadensersatzansprüche bei fehlender oder mangelhafter Richtlinienumsetzung

Das Unionsrecht kann außerdem eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zum Ersatz der den Steuerpflichtigen durch die mangelnde oder fehlerhafte Umsetzung einer Richtlinie verursachten Schäden begründen.<sup>73</sup> Dies betrifft etwa Fälle, in denen das von einer Richtlinie vorgeschriebene Ziel nicht im Wege der richtlinienkonformen Auslegung oder aufgrund der unmittelbaren Anwendbarkeit erreicht wird, kann aber auch darüber hinaus für den Ersatz weiterer Schäden (z.B. Zinsen, Beratungskosten) relevant sein.<sup>74</sup> Der Grundsatz der Haftung des Staates für Schäden, die dem Einzelnen durch den Staat zuzurechnende Verstöße gegen das Unionsrecht entstehen, folgt nach der Rechtsprechung aus dem Wesen der mit dem Vertrag geschaffenen Rechtsordnung.<sup>75</sup> Nach den *Francovich*-Prinzipien der Staatshaftung<sup>76</sup> erkennt das Unionsrecht einen Entschädigungsanspruch an, sofern drei Voraussetzungen erfüllt sind: Die Rechtsnorm, gegen die verstößen worden ist, bezieht sich auf einzelne Rechte zu verleihen, der Verstoß ist hinreichend qualifiziert (dh hinreichend deutlich und unentschuldbar), und zwischen dem Verstoß gegen die dem Staat obliegende Verpflichtung und dem den Geschädigten entstandenen Schaden besteht ein unmittelbarer Kausalzusammenhang. Diese Grundsätze und Voraussetzungen gelten auch, wenn ein Mitgliedstaat eine Richtlinie nicht ordnungsgemäß in sein innerstaatliches Recht umsetzt.<sup>77</sup>

## 3. Unionsrechtskonforme Auslegung nationalen Rechts

### a) Richtlinienkonforme Auslegung

Die Figur der unionsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts als Ausfluss des Anwendungsvoranges des Unionsrechts ist erst relativ spät durch den EuGH anerkannt und in die Unionsrechtsordnung eingeführt worden<sup>78</sup> und stützt sich wesentlich auf den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit (Art. 4 Abs. 3 EUV; ex-Art. 10

<sup>72</sup> S. z.B. EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-138/07 – Cobelfret, EuGHE 2009, I-731 – Rz. 49.

<sup>73</sup> S. z.B. EuGH v. 17.2.2005 – Rs. C-453/02, C-462/02 – Linneweber, EuGHE 2005, I-1131 – Rz. 35; weiters auch BFH v. 27.5.2009 – I R 30/08, BFHE 226, 357.

<sup>74</sup> ZB EuGH v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – Adeneler, EuGHE 2006, I-6057 – Rz. 122; v. 23.4.2009 – Rz. C-378/07 bis C-380/07 – Angelidaki, EuGHE 2009, I-3071 – Rz. 202.

<sup>75</sup> S. auch EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC, Voormeer, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 41 ff.

<sup>76</sup> EuGH v. 5.3.1996 – Rs. C-46/93, C-48/93 – Brasserie du Pêcheur, EuGHE 1996, I-1029 – Rz. 31; v. 8.10.1996 – Rs. C-178/94 u.a. – Dillenkofer, EuGHE 1996, I-4845 – Rz. 20.

<sup>77</sup> EuGH v. 19.11.1991 – Rs. C-6/90, C-9/90 – Francovich, EuGHE 1991, I-5357; s. auch v. 5.3.1996 – Rs. C-46/93, C-48/93 – Brasserie du Pêcheur, EuGHE 1996, I-1029; v. 8.10.1996 – Rs. C-178/94 u.a. – Dillenkofer, EuGHE 1996, I-4845.

<sup>78</sup> S. z.B. EuGH v. 26.3.1996 – Rs. C-392/93 – British Telecommunications, EuGHE 1996, I-1631 – Rz. 40, und speziell zur Mutter-Tochter-RL EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94, C-292/94 – Denkavit, VITIC, Voormeer, EuGHE 1996, I-5063 – Rz. 41 ff.

<sup>79</sup> Grundlegend EuGH 10.4.1984 – Rs. 14/83 – Von Colson and Kamann, EuGHE 1984, 1891.

EG).<sup>79</sup> Der praktisch wichtigste Anwendungsfall der unionsrechtskonformen Auslegung ist das Institut der richtlinienkonformen Auslegung,<sup>80</sup> die ungeachtet dessen zum Tragen kommt, ob die einschlägige Richtlinienbestimmung unmittelbare Wirkung entfaltet.<sup>81</sup> Sie verlangt, dass nach Ablauf der Umsetzungsfrist<sup>82</sup> die Auslegung des nationalen Rechts soweit wie möglich am Wortlaut und Zweck der Richtlinie auszurichten ist, unabhängig davon, ob das betreffende nationale Recht vor oder nach der jeweiligen Richtlinie erlassen wurde.<sup>83</sup> Die richtlinienkonforme Interpretation ist auch dann anzuwenden, wenn sie für den Steuerpflichtigen nachteilig ist.<sup>84</sup>

### b) Umfang der Verpflichtung

Alle Organe der Mitgliedstaaten, insb. die nationalen Gerichte, sind verpflichtet, unter Berücksichtigung des gesamten nationalen Rechts und unter Anwendung seiner Auslegungsmethoden alles zu tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit der fraglichen Richtlinie zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel übereinstimmt.<sup>85</sup> In zeitlicher Hinsicht besteht die Pflicht zur richtlinienkonformen Interpretation erst nach Ablauf der Umsetzungsfrist, allerdings müssen die Gerichte der Mitgliedstaaten bereits „ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens einer Richtlinie es soweit wie möglich unterlassen [...], das innerstaatliche Recht auf eine Weise auszulegen, die die Erreichung des mit dieser Richtlinie verfolgten Ziels nach Ablauf der Umsetzungsfrist ernsthaft gefährden würde“.<sup>86</sup>

<sup>79</sup> S. z.B. auch BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223; BVerfG v. 26.9.2011 – 2 BvR 2216/06; öVfGHE v. 12.12.1995 – V 136/94, VfEuGHE 14.391/1995; für eine Analyse der möglichen Grundlagen der unionsrechtskonformen Auslegung s. etwa Schön in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 19 (1996) S. 167 (180 ff. m.w.N.).

<sup>80</sup> EuGH 10.4.1984 – Rs. 14/83 – Von Colson and Kamann, EuGHE 1984, 1891.

<sup>81</sup> EuGH v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – Adeneler, EuGHE 2006, I-6057 – Rz. 112. Zur Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung von Amts wegen und unabhängig von einer unmittelbaren Wirkung von Richtlinienvorschriften s. z.B. auch EuGH v. 14.7.1994 – Rs. C-91/92 – Faccini Dori, EuGHE 1994, I-3325 – Rz. 26; v. 14.12.1995 – Rs. C-430/93, 431/93 – van Schijndel, EuGHE 1995, I-4705 – Rz. 13 ff.; v. 24.10.1996 – Rs. C-72/95 – Kraaijeveld, EuGHE 1996, I-5403 – Rz. 57 f.; v. 9.11.1999 – Rs. C-365/97 – Kommission/Italien, EuGHE 1999, I-7773 – Rz. 63.

<sup>82</sup> EuGH v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – Adeneler, EuGHE 2006, I-6057 – Rz. 115; v. 23.4.2009 – Rz. C-378/07 bis C-380/07 – Angelidaki, EuGHE 2009, I-3071 – Rz. 200; anders, nämlich auf das Inkrafttreten der Richtlinie abstellend, Schlussanträge GA *Tizzano* v. 30.6.2005 – Rs. C-144/04 – Mangold, EuGHE 2005, I-9981 – Rz. 118 ff., und wohl ebenso EuGH v. 22.11.2005 – Rs. C-144/04 – Mangold, EuGHE 2005, I-9981 – Rz. 66 und 78.

<sup>83</sup> EuGH v. 14.7.1994 – Rs. C-91/92 – Faccini Dori, EuGHE 1994, I-3325 – Rz. 26; v. 13.11.1990 – Rs. C-106/89 – Marleasing, EuGHE 1990, I-1435 – Rz. 8; v. 5.10.2004 – Rs. C-397/01 bis C-403/01 – Pfeiffer, EuGHE 2004, I-8835 – Rz. 115; v. 23.4.2009 – Rz. C-378/07 bis C-380/07 – Angelidaki, EuGHE 2009, I-3071 – Rz. 197.

<sup>84</sup> EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 – Rz. 45; Schlussanträge GA *Kokott* v. 8.2.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 – Rz. 65.

<sup>85</sup> EuGH v. 5.10.2004 – Rs. C-397/01 bis C-403/01 – Pfeiffer, EuGHE 2004, I-8835 – Rz. 115 ff.; v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – Adeneler, EuGHE 2006, I-6057 – Rz. 111; v. 15.4.2008 – Rs. C-268/06 – Impact, EuGHE 2008, I-2483 – Rz. 101; v. 23.4.2009 – Rs. C-378/07 bis C-380/07 – Angelidaki, EuGHE 2009, I-3071 – Rz. 200.

<sup>86</sup> EuGH v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – Adeneler, EuGHE 2006, I-6057 – Rz. 115 und 123.

### c) Grenzen der Verpflichtung

Grenzen findet diese Pflicht vor allem im Grundsatz der Rechtssicherheit und des Rückwirkungsverbots; ebenso existiert keine Pflicht zur Rechtsfortbildung *contra legem*, also entgegen dem eindeutigen Wortlaut oder Willen des nationalen Gesetzgebers,<sup>87</sup> wohl aber besteht im Rahmen der vom nationalen Recht anerkannten Auslegungsmethoden eine Pflicht zur gesetzesimmanenten Rechtsfortbildung, zumal der Beurteilungsspielraum, den das nationale Recht einräumt, voll auszuschöpfen ist.<sup>88</sup> Die richtlinienkonforme Auslegung findet dementsprechend nach Ansicht des BVerfG<sup>89</sup> „ihre Grenzen an dem nach innerstaatlicher Rechtstradition methodisch Erlaubten“, wobei weder eine bestimmte Auslegungsmethode oder gar eine reine Wortinterpretation vorgeschrieben sei, noch der Wortlaut des Gesetzes im Regelfall keine starre Auslegungsgrenze ziehe; zu den anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung gehört auch die teleologische Reduktion. Demgegenüber wäre eine verfassungsrechtlich unzulässige richterliche Rechtsfortbildung dadurch gekennzeichnet, dass sie, ausgehend von einer teleologischen Interpretation, den klaren Wortlaut des Gesetzes hintanstellt, ihren Widerhall nicht im Gesetz findet und vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich oder – bei Vorliegen einer erkennbar planwidrigen Gesetzeslücke – stillschweigend gebilligt wird.

### III. Grundsatz des Verbotes missbräuchlicher Berufung auf Unionsrecht

Die unionsrechtliche Rechtsprechung hat einen langen Weg zur Etablierung eines unionsrechtlichen Missbrauchsansatzes hinter sich, der mittlerweile aber sowohl das harmonisierte Steuerrecht als auch die Grundfreiheiten durchdringt. Der EuGH bezieht sich mittlerweile gar auf einen „allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts“, wonach Rechtsmissbrauch verboten ist.<sup>90</sup> Zumal jedoch eine optimierende Steuerplanung in der Union unstrittig erlaubt ist,<sup>91</sup> die Grenzen des Missbrauchskonzepts schwer festzumachen sind und nicht zuletzt Rechtssicherheitsargumente eine tragende Rolle spielen,<sup>92</sup> nähert sich der EuGH diesen Fragen mit einiger Zurückhaltung.<sup>93</sup> So entspricht es zwar

mittlerweile ständiger Rechtsprechung, dass sich die Angehörigen eines Mitgliedstaats nicht „der Anwendung ihres nationalen Rechts unter Missbrauch der durch den Vertrag geschaffenen Erleichterungen“ entziehen, also sich „missbräuchlich oder betrügerisch auf Gemeinschaftsvorschriften berufen“ können.<sup>94</sup> Gerade im Bereich der Grundfreiheiten hat der EuGH allerdings betont, dass eine Berufung auf jene nicht dadurch ausgeschlossen wird, weil die unionsangehörige natürliche oder juristische Person „beabsichtigt hat, von der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Ansässigkeit geltenden vorteilhaften Steuerrechtslage zu profitieren“.<sup>95</sup> Speziell für die Niederlassungsfreiheit betont der EuGH zudem, dass der Umstand, dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat mit dem Ziel gegründet worden ist, in den Genuss vorteilhafter Rechtsvorschriften zu kommen, für sich allein nicht ausreicht, um auf eine missbräuchliche Ausnutzung dieser Freiheit zu schließen.<sup>96</sup>

Die Rechtsprechung des EuGH zum Missbrauch nahm ihren Ausgang in jenen Bereichen des harmonisierten Rechts, die die Eigenmittel der Gemeinschaft bzw Union betreffen. Beginnend mit *Emsland-Stärke*<sup>97</sup> und kulminierend in den Mehrwertsteuerfällen *Halifax*,<sup>98</sup> *Part Service*<sup>99</sup> und *Ampliscientifica und Amplifin*<sup>100</sup> hat der EuGH dargelegt, dass die Vermeidung des Missbrauchs ein vom Unionsrecht anerkanntes Ziel ist. Die Akzeptanz eines allgemeinen (abstrakten) Missbrauchskonzepts in diesen Bereichen des indirekten Steuerrechts ist offenbar dazu angetan, unionsrechtliche Steuersysteme vor Transaktionen zu schützen, die auf eine missbräuchliche Inanspruchnahme unionsrechtlicher Bestimmungen hinauslaufen und ihre Zielsetzung unterwandern würden („Gesetzeserschleichung“), ohne dass es darauf ankäme, ob im entsprechenden Sekundärrecht eine entsprechende Missbrauchsklausel enthalten ist.<sup>101</sup> Gerade auch im Mehrwertsteuerrecht kann sich ein Mitgliedstaat daher unmittelbar auf das unionsrechtliche Verbot missbräuchlicher Praktiken zu Lasten eines Steuerpflichtigen berufen.<sup>102</sup>

<sup>87</sup> EuGH v. 23.2.1999 – Rs. C-63/97 – BMW, EuGHE 1999, I-905 – Rz. 23 f.; v. 15.4.2008 – Rs. C-268/06 – Impact, EuGHE 2008, I-2483 – Rz. 100; v. 23.4.2009 – Rs. C-378/07 bis C-380/07 – Angelidakis, EuGHE 2009, I-3071 – Rz. 199; s. z.B. auch EuGH v. 8.10.1987 – Rs. 80/86 – Kolpinghuis Nijmegen, EuGHE 1987, 3969 – Rz. 13; v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – Adeneler, EuGHE 2006, I-6057 – Rz. 108.

<sup>88</sup> EuGH 10.4.1984 – Rs. 14/83 – Von Colson und Kamann, EuGHE 1984, 1891 – Rz. 28; 4.2.1988 – Rs. 157/86 – Murphy, EuGHE 1988, 673 – Rz. 11; v. 11.1.2007 – Rs. C-208/05 – ITC, EuGHE 2007, I-181 – Rz. 68. S. zu den möglichen Grenzen im deutschen Verfassungsrecht auch *Schön* in Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DSJG 19 (1996), S. 167 (186 f.).

<sup>89</sup> BVerfG v. 26.9.2011 – 2 BvR 2216/06, ZIP 2012, 911 – m.w.N.

<sup>90</sup> EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 – Rz. 38.

<sup>91</sup> S. z.B. EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-251/06 – Ing. Auer, EuGHE 2007, I-9689 – Rz. 43.

<sup>92</sup> S. z.B. EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-1609 – Rz. 72.

<sup>93</sup> Z.B. EuGH v. 12.5.2005 – Rs. C-452/03 – RAL, EuGHE 2005, I-3947; v. 15.12.2005 – Rs. C-63/04 – Centralan Property Ltd, EuGHE 2005, I-11087.

<sup>94</sup> EuGH v. 7.2.1979 – Rs. 115/78 – Knoors, EuGHE 1979, 399 – Rz. 25; 3.10.1990 – Rs. C-61/89 – Bouchocha, EuGHE 1990, I-3551 – Rz. 14; v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 – Centros, EuGHE 1999, I-1459 = FR 1999, 449 m. Anm. *Dautzenberg* – Rz. 24; v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 = FR 2006, 987 m. Anm. *Lieber* – Rz. 35.

<sup>95</sup> EuGH v. 11.12.2003 – Rs. C-364/01 – Barbier, EuGHE 2003, I-15013 – Rz. 71; v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, = Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 = FR 2006, 987 m. Anm. *Lieber* – Rz. 36.

<sup>96</sup> EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 – Centros, EuGHE 1999, I-1459 = FR 1999, 449 m. Anm. *Dautzenberg* – Rz. 24; v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 – Inspire Art, EuGHE 2003, I-10155 – Rz. 96; v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 = FR 2006, 987 m. Anm. *Lieber* – Rz. 37.

<sup>97</sup> EuGH v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 – Emsland Stärke, EuGHE 2000, I-11569.

<sup>98</sup> EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-1609.

<sup>99</sup> EuGH v. 21.2.2008 – Rs. C-425/06 – Part Service, EuGHE 2008, I-897.

<sup>100</sup> EuGH v. 22.5.2008 – Rs. C-162/07 – Ampliscientifica and Amplifin, EuGHE Slg. 2008, 4019.

<sup>101</sup> S. auch EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-251/06 – Ing. Auer, EuGHE 2007, I-9689 – Rz. 40 f.; v. 7.6.2007 – Rs. C-178/05 – Kommission/Griechenland, EuGHE 2007, I-4185 – Rz. 32 (zur KapitalansammlungsRL).

<sup>102</sup> S. z.B. EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-1609 – Rz. 67 ff.

Die Problemstellung liegt somit im Grunde gänzlich anders als im Bereich der Grundfreiheiten, wo der EuGH – beginnend mit *Lankhorst*,<sup>103</sup> X und Y<sup>104</sup> und *Kommission/Frankreich*<sup>105</sup> und sodann vor allem in *Cadbury Schweppes*<sup>106</sup> und *Thin Cap Group Litigation*<sup>107</sup> – anerkannt hat, dass prinzipiell diskriminierende nationale Steuervorschriften unter gewissen Voraussetzungen dadurch gerechtfertigt werden können, dass sie der Missbrauchsvermeidung dienen, wodurch offensichtlich einer missbräuchlichen Berufung auf die Grundfreiheiten zur Umgehung des nationalen Steuerrechts vorgebeugt werden soll („Gesetzesumgehung“). In diesen Fällen kann sich eine unionsangehörige natürliche oder juristische Person zwar auf die jeweils einschlägige Grundfreiheit berufen,<sup>108</sup> ein Mitgliedstaat kann aber eine Diskriminierung dann rechtfertigen, wenn „das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“<sup>109</sup> Dabei erfordert *Cadbury Schweppes* kumulativ ein subjektives Element, das „Stre-

<sup>103</sup> EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-11779 = FR 2003, 182.

<sup>104</sup> EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 – X und Y, EuGHE 2002, I-10829 = FR 2003, 84 m. Anm. *Schnitger*.

<sup>105</sup> EuGH v. 4.3.2004 – Rs. C-334/02 – Kommission/Frankreich, EuGHE 2004, I-2229.

<sup>106</sup> EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 = FR 2006, 987 m. Anm. *Lieber*.

<sup>107</sup> EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Thin Cap Group Litigation, EuGHE 2007, I-2107.

<sup>108</sup> S. z.B. EuGH v. 9.3.1999 – Rs. C-212/97 – Centros, EuGHE 1999, I-1459 = FR 1999, 449 m. Anm. *Dautzenberg* – Rz. 24; v. 30.9.2003 – Rs. C-167/01 – Inspire Art, EuGHE 2003, I-10155 – Rz. 96; v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 = FR 2006, 987 m. Anm. *Lieber* – Rz. 37.

<sup>109</sup> EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 – Rz. 55.

ben nach einem Steuervorteil“,<sup>110</sup> und ein objektives Element, „dass aus objektiven Anhaltspunkten hervorgeht, dass trotz formaler Beachtung der im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Voraussetzungen der mit der Niederlassungsfreiheit verfolgte Zweck [...] nicht erreicht worden ist“.<sup>111</sup>

Eine wiederum andere Stoßrichtung lässt sich im Bereich des harmonisierten direkten Steuerrechts ausmachen. Angesichts der im Richtlinienrecht enthaltenen Anti-Missbrauchsklauseln liegt hier der Fokus auf der Frage, ob nationale Anti-Missbrauchsbestimmungen mit den Standards des Richtlinienrechts übereinstimmen. Enthält daher das nationale Recht trotz richtlinienkonformer Auslegung keinerlei „Umsetzung“ der Anti-Missbrauchsbestimmungen des Richtlinienrechts,<sup>112</sup> so kann sich der Mitgliedstaat gegenüber dem Steuerpflichtigen dementsprechend nicht auf die Existenz der Anti-Missbrauchsbestimmung der Richtlinie oder das generelle Prinzip des Unionsrechts zur Missbrauchsvermeidung stützen,<sup>113</sup> zumal auch das „Erfordernis der richtlinienkonformen Auslegung nicht so weit reichen kann, dass eine Richtlinie selbst und unabhängig von einem nationalen Umsetzungsakt Einzelnen Verpflichtungen auferlegt oder die strafrechtliche Verantwortlichkeit der ihren Bestimmungen Zuwiderhandelnden bestimmt oder verschärft“.<sup>114</sup>

<sup>110</sup> EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 – Rz. 63 f.

<sup>111</sup> EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995 – Rz. 64.

<sup>112</sup> Die aber auch in einer allgemeinen Missbrauchsklausel und sogar in ungeschriebenen, richterrechtlichen Doktrinen bestehen kann; EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 – Rz. 44 ff. (zur FusionsRL).

<sup>113</sup> EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 – Rz. 40 ff.

<sup>114</sup> EuGH v. 5.7.2007 – Rs. C-321/05 – Kofoed, EuGHE 2007, I-5795 – Rz. 45.

## RECHTSPRECHUNG kompakt

### Abzug einer Auslandsspende innerhalb der Europäischen Union

AO § 61, § 55 Abs. 1 Nr. 4; KStG 2002 § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c, § 34 Abs. 8a Satz 5, § 5 Abs. 1 Nr. 9, § 5 Abs. 2 Nr. 2 Halbs. 2; EG Art. 58; AEUV Art. 63

**Spenden an eine Empfängerkörperschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU (hier Verein mit Sitz in Italien) können steuerlich abgezogen werden, wenn die begünstigte Einrichtung die Voraussetzungen der nationalen Rechtsvorschriften für die Gewährung von Steuervergünstigungen erfüllt. Der Spendenabzug setzt also u.a. voraus, dass die Anforderungen an die satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 AO) ge-**

wahrt werden (Anschluss an BFH v. 20.12.2006 – I R 94/02, BFHE 216, 269 = BStBl. II 2010, 331 = FR 2007, 387; v. 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633).

BFH, Urt. v. 17.9.2013 – I R 16/12

► **Das Problem:** Seit der vom Europäischen Gerichtshof (EuGH v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07 – Persche, Slg. 2009, I-359; dazu näher *Hüttmann/Helios*, DB 2009, 701) erzwungenen (rückwirkenden) Öffnung des deutschen Spendenrechts für gemeinnützige Einrichtungen aus EU/EWR-Staaten durch das „Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ vom 8.4.2010 (BGBI. 2010, 836; dazu *Hüttmann*, IStR 2010, 118) sind auch Direktspenden ins EU-Ausland steuerlich abziehbar, wenn die Empfängereinrichtung nach deutschem Gemeinnützigenrechts „steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde“. Diesen Nachweis wird ein deutscher Spender gegenüber seinem Wohnsitzfinanzamt aber kaum führen können, wenn man