

Georg Kofler\*)

# Europäischer Grundrechtsschutz bei bloßer Ausübung der Grundfreiheiten?

## EUROPEAN FUNDAMENTAL RIGHTS PROTECTION WHEN MERELY EXERCISING FUNDAMENTAL FREEDOMS?

The Charter of Fundamental Rights of the European Union only applies to member states when they are implementing EU law. This is generally the case when a member state either fulfills or deviates from an obligation arising from EU law. However, it has been disputed whether the mere unrestricted exercise of a fundamental freedom by a taxpayer would also trigger the application of the Charter. It was only recently that the CJEU rejected such a conclusion in the cases of *Viva Telecom Bulgaria* and *Monmorieux*. This contribution traces and contextualizes these judgments. The author hopes that it meets *Rita Szudoczky's* keen interest in the interaction between the various layers of EU law and its impact on direct taxation. Happy birthday, *Rita*!

### I. Überblick und Problemstellung

Mit dem Reformvertrag von Lissabon<sup>1)</sup> wurde die Charta der Grundrechte der Europäischen Union (im Folgenden: GRC oder Charta)<sup>2)</sup> durch Art 6 Abs 1 EUV den Verträgen als „*rechtlich gleichrangig*“ und damit als Primärrecht verankert.<sup>3)</sup> Die in der Charta verbürgten Rechte gehen dabei – wie auch ihre Präambel<sup>4)</sup> und die Erläuterungen<sup>5)</sup> verdeutlichen – vielfach auf die entsprechenden EMRK-Grundrechte bzw allgemeine Grundsätze des Unionsrechts zurück, die der EuGH schon seit den späten 1960er-Jahren im Gewand allgemeiner Rechtsgrundsätze der Gemeinschaft identifiziert hat.<sup>6)</sup> Mit der Kodifikation wurden allerdings – wie Art 51 Abs 2 GRC betont – „*die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten der Union in keiner Weise erweitert*“. Eine Prüfung der Charta-Grundrechte findet damit nur in den „*Grenzen der der Union übertragenen Zuständigkeiten*“ statt,<sup>7)</sup> sodass durch sie auch keine allgemeine „*Grundrechtsschutzkompetenz*“ der Union geschaffen wurde.<sup>8)</sup>

\*) Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler ist Professor für Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

<sup>1)</sup> Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, ABI C 306 vom 17. 12. 2007, S 1.

<sup>2)</sup> ABI C 303 vom 14. 12. 2007, S 1, sowie nachfolgend auch gleichlautend ABI C 83 vom 30. 3. 2010, S 389, und ABI C 326 vom 26. 10. 2012, S 391.

<sup>3)</sup> Siehe zB EuGH 19. 1. 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, Rn 22; 4. 3. 2010, *Chakroun*, C-578/08, Rn 44; 1. 3. 2011, *Chartry*, C-457/09, Rn 24; 18. 12. 2014, *Adhésion de l'Union à la CEDH*, Gutachten 2/13, Rn 169. Siehe aber auch das dem Vertrag von Lissabon angeschlossene „*Protokoll über die Anwendung der Charta der Grundrechte der Europäischen Union auf Polen und das Vereinigte Königreich*“ und dazu ausführlich Arnulf, Protocol (No 30) on the Application of the Charter of Fundamental Rights of the European Union to Poland and the United Kingdom, in *Peers/Hervey/Kenner/Ward*, The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary (2014) 1595 (1595 ff).

<sup>4)</sup> Siehe Pkt 5 der Präambel, wonach „[d]iese Charta [...] unter Achtung der Zuständigkeiten und Aufgaben der Union und des Subsidiaritätsprinzips die Rechte [bekräftigt], die sich vor allem aus den gemeinsamen Verfassungstraditionen und den gemeinsamen internationalen Verpflichtungen der Mitgliedstaaten, aus der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten, aus den von der Union und dem Europarat beschlossenen Sozialchartas sowie aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union und des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte ergeben“.

<sup>5)</sup> Die Erläuterungen zur Charta finden sich in ABI C 303 vom 14. 12. 2007, S 17.

<sup>6)</sup> Dazu ausführlich Kofler, Europäischer Grundrechtsschutz im Steuerrecht, in *Lang*, Europäisches Steuerrecht, DStJG 41 (2018) 125 (126 ff).

<sup>7)</sup> EuGH 15. 11. 2011, *Dereci*, C-256/11, Rn 71; 6. 3. 2014, *Siragusa*, C-206/13, Rn 20; für eine Analyse der unterschiedlichen Zugänge zu dieser Zuständigkeitsklausel siehe mwN Azoulay, EU Human Rights and Reserved Powers of the Member States, in *Kofler/Maduro/Pistone*, Human Rights and Taxation in Europe and the World (2011) 75 (79 ff).

<sup>8)</sup> Dazu insbesondere Besson, The Human Rights Competence in the EU – The State of the Question after Lisbon, in *Kofler/Maduro/Pistone*, Human Rights and Taxation in Europe and the World, 37 (37 ff).

Aus den vielfältigen Fragestellungen rund um die Charta soll dieser Beitrag einen kleinen, steuerlich in seiner möglichen Reichweite aber besonders relevanten Aspekt herausgreifen: Eröffnet die bloße – beschränkungsfree – Ausübung einer Grundfreiheit durch einen Steuerpflichtigen bereits den Anwendungsbereich der Charta? Hat ein Unionsbürger in Ausübung seiner Freizügigkeit das Recht, im Gastmitgliedstaat in jeder Hinsicht konform mit der Charta behandelt zu werden (zB im Hinblick auf die justiziellen Rechte nach Art 47 ff GRC)? Und wie würde das auf reine Inlandsfälle rückwirken? Oder noch weitergehend: Gilt gar eine grundrechtliche „*Civis europaeus sum*“-Doktrin?<sup>9)</sup> Diese lange in Schrifttum<sup>10)</sup> und nationaler Rechtsprechung<sup>11)</sup> höchst umstrittene Frage nach dem Charta-Schutz bei bloßer Grundfreiheitsausübung wurde erst unlängst vom EuGH in den Rs *Viva Telecom Bulgaria*<sup>12)</sup> und *Monmorieux*<sup>13)</sup> relativ eindeutig und negativ beantwortet.<sup>14)</sup> Im Folgenden sollen daher zunächst der sachliche Anwendungsbereich der Charta im Hinblick auf ihre Anwendbarkeit für die Mitgliedstaaten „ausschließlich“ bei der „Durchführung“ des Unionsrechts und die Auslegung durch den EuGH, etwa im Fall der Beschränkung der Grundfreiheiten, kurz umrissen (Pkt II.) und sodann – im Lichte von *Viva Telecom Bulgaria* und *Monmorieux* – die Grenzen der Anwendbarkeit der Charta ausgelotet werden (Pkt III.).

<sup>9)</sup> So Schlussanträge GA Jacobs 9. 12. 1992, *Konstantinidis*, C-168/91, Rn 31, speziell Rn 46 („Mit anderen Worten, er ist berechtigt, zu sagen *civis europeus sum* und sich auf diesen Status zu berufen, um sich jeder Verletzung seiner Grundrechte zu widersetzen.“), und in diese Richtung auch Schlussanträge GA Sharpston 30. 9. 2010, *Ruiz Zambrano*, C-34/09, Rn 83 f. Dazu umfassend *Lenaerts*, Fundamental Rights in the European Union, *European Law Review* 2000, 575 (593 f); *Eeckhout*, The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question, *Common Market Law Review* 2002, 945 (971 ff).

<sup>10)</sup> Für die Anwendung der Charta zB *Zorn*, Überlegungen zu unionsrechtlichen Grundrechten, *ÖStZ* 2013, 342 (342 f, auch zum allgemeinen Diskriminierungsverbot); *Wattel*, Access to Effective Legal Remedy, in *Brokelind*, Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law (2014) 183 (190 f); *Kokott/Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, in *Schön/Heber*, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015) 25 (30 f); *Rust*, Equality and Non-discrimination in European Tax Law, in *Haslehner/Kofler/Rust*, EU Tax Law and Policy in the 21st Century (2017) 51 (64); *Rust/Blum*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, *ÖJT* IV/1 (2018) 17 (Anwendung der Charta, „wenn ein Sachverhalt von den Grundfreiheiten erfasst wird“); *Schönfeld/Sendke*, Finale Verluste – ein Fall für die (EU-)Grundrechte? *IStR* 2023, 333 (335); weitgehend auch *Pistone*, The EU Charter of Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation, in *Douma/Marres/Vermeulen/Weber*, European Tax Law, Volume 1: General Topics and Direct Taxation<sup>9</sup> (2025) 137 (140) („As soon as one enters the scope of applicability of EU law, one therefore also automatically enters the scope of applicability of the Charter.“); zweifelnd aber *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018) § 3 Rn 7. Gegen die Anwendung der Charta zB *Lyal*, Tax and Fundamental Rights in EU Law: Procedural Issues, in *Kofler/Maduro/Pistone*, Human Rights and Taxation in Europe and the World, 445 (449); *Wollenschläger*, Anwendbarkeit der EU-Grundrechte im Rahmen einer Beschränkung von Grundfreiheiten, *EuZW* 2014, 577 (580); *Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, *IStR* 2016, 265 (269); *Münch*, Zur Zulässigkeit internationaler Doppelbelastung mit direkten Steuern am Beispiel der Erbschaft- und Schenkungsteuer, *FR* 2024, 102 (104); *Englisch* in *Schaumburg/Englisch/Dobratz*, Europäisches Steuerrecht<sup>3</sup> (2025) Rz 6.9; *Rust*, Grundrechtsschutz aus unionsrechtlicher Perspektive, in *Krumm*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, *DStJG* 48 (2025) 145 (148). Skeptisch auch *Haslehner*, Taxation at the Crossroads of Fundamental Rights and Fundamental Freedoms in the EU, in *Haslehner/Kofler/Rust*, EU Tax Law and Policy in the 21st Century, 155 (176); *Kofler* in *Lang*, Europäisches Steuerrecht, 125 (172 ff).

<sup>11)</sup> Dafür zB wohl OGH 4. 3. 2013, 8 Ob 7/13g (wonach „der Anwendungsbereich der GRG [...] immer dann eröffnet [ist], wenn eine Maßnahme in den Anwendungsbereich des AEUV fällt, sich eine Partei also auf das Freizügigkeitsrecht oder eine Grundfreiheit berufen kann“). Dagegen zB BFH 19. 6. 2013, II R 10/12 (zur Bedeutung der ausländischen Erbschaftsteuer auf Kapitalvermögen eines inländischen Erblassers für die deutsche Erbschaftsteuer); 14. 1. 2025, IX R 37/21, *FR* 2025, 434 (*Kraft*) (zur erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 dAStG).

<sup>12)</sup> EuGH 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 126 ff.

<sup>13)</sup> EuGH 13. 6. 2024, *Monmorieux*, C-380/23, Rn 28 f.

<sup>14)</sup> Geklärt schien zuvor lediglich, dass der bloße Status der Unionsbürgerschaft nicht von sich aus die Charta „aktiviert“. EuGH 15. 11. 2011, *Dereci*, C-256/11, Rn 70 ff; siehe auch *Lehner*, Application of the European Union's Fundamental Freedoms, the Charter of Fundamental Rights of the European Union and the European Convention of Human Rights with Regard to Church Tax, in *Jochum/Essers/Lang/Winkeljohann/Wiman*, Practical Problems in European and International Tax Law (2016) 227 (229 ff).

## II. Bindung der Mitgliedstaaten „ausschließlich“ bei der „Durchführung des Rechts der Union“

Der sachliche Anwendungsbereich der Charta ist in Art 51 Abs 1 GRC ausdrücklich geregelt: Die Charta gilt nicht nur für die Union als Rechtssubjekt insgesamt (Art 6 Abs 1 EUV), sondern auch einerseits „für die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unter Wahrung des Subsidiaritätsprinzips“<sup>15)</sup> und andererseits „für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union“. Dieser die Mitgliedstaaten betreffende Aspekt steht hier im Zentrum: Die Charta bindet die Mitgliedstaaten nämlich „ausschließlich“ bei der „Durchführung“ des Unionsrechts („implementing Union law“), nicht aber außerhalb der unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen.<sup>16)</sup> Diese Grenzziehung ist „gleichsam die Gretchenfrage zum Anwendungsbereich der Charta“<sup>17)</sup> und bildet den Grundstein für die Sicherung der vertikalen Zuständigkeitsverteilung im Unionsrecht.<sup>18)</sup> So gehören auch die Charta-Grundrechte selbst nicht in diesem Sinne zum „Recht der Union“ iSd Art 51 Abs 1 GRC<sup>19)</sup> (und begründen als solche daher auch nicht die Zuständigkeit des EuGH),<sup>20)</sup> weil ansonsten jeder mitgliedstaatliche, sachlich in ein Charta-Grundrecht eingreifende Rechtssetzungsakt automatisch deren Anwendungsbereich eröffnen würde; die Anwendung der Charta setzt also voraus, dass sie von der Durchführung anderen Unionsrechts „getragen“ wird. Die Grundrechte sind insofern „in der Tat der ‚Schatten‘ des Unionsrechts“, und ein Schatten kann „keinen eigenen Schatten werfen“.<sup>21)</sup>

Die der Charta beigegebenen Erläuterungen zu ihrer Anwendung auf mitgliedstaatliches Handeln iSd Art 51 Abs 1 GRC sind äußerst knapp.<sup>22)</sup> Sie verweisen lediglich darauf, dass „der Rechtsprechung des Gerichtshofs eindeutig zu entnehmen“ sei, „dass die Verpflichtung zur Einhaltung der im Rahmen der Union definierten Grundrechte für die Mitgliedstaaten nur dann gilt, wenn sie im Anwendungsbereich des Unionsrechts handeln“,

<sup>15)</sup> Somit sind die – primärrechtlich vorgesehenen – „Organe“ (insbesondere auch Rat, Kommission und EuGH) und die – in der Regel durch Sekundärrechtsakt eingerichteten – „Einrichtungen und sonstigen Stellen“ der Union stets durch die Charta gebunden; insbesondere auch der Unionsrechtssetzer hat sie umfassend zu beachten und setzt Rechtsakte im Fall ihrer Grundrechtswidrigkeit dem Nichtigkeitsverdict aus. Siehe ausführlich zB *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission – Strategie zur wirksamen Umsetzung der Charta der Grundrechte durch die Europäische Union, KOM(2010) 573 endg (19. 10. 2010); weiters etwa *Kokott/Dobratz* in *Schön/Heber*, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 25 (26 f). Siehe aus einer steuerrechtlichen Perspektive zur Bindung des Unionsrechtssetzers umfassend auch *Schönfeld/Ellenrieder/Sendke*, Europäische Grundrechte und Sekundärrecht, ISTR 2022, 517 (517 ff); *Sendke*, Die Bedeutung der Unionsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht – zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 8.12.2022 – C-694/20, ISTR 2023, 11 (11 ff).

<sup>16)</sup> Siehe zB EuGH 27. 3. 2014, *Torralbo Marcos*, C-265/13, Rn 28 ff; 6. 10. 2015, *Delvigne*, C-650/13, Rn 25 ff; 14. 1. 2021, *OM*, C-393/19, Rn 30 f; 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 127.

<sup>17)</sup> *Lenaerts/Rüth*, Dogmatik des europäischen Grundrechtsschutzes, RdA 2022, 273 (276).

<sup>18)</sup> Für ausführliche Diskussionen zur Auslegung des Art 51 Abs 1 GRC zB *Azulai* in *Kofler/Maduro/Pistone*, Human Rights and Taxation in Europe and the World, 75 (75 ff); *Groussot/Olsson*, Clarifying or Diluting the Application of the EU Charter of Fundamental Rights? – The Judgments Åkerberg Fransson and Melloni from 26 February 2013, in *Brokelind*, Principles of Law, 51 (51 ff); *Lenaerts/Gutiérrez-Fons*, The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice, in *Peers/Hervey/Kenner/Ward*, The EU Charter of Fundamental Rights, 1560 (1560 ff); *Franzius*, Grundrechtsschutz in Europa – Zwischen Selbstbehauptung und Selbstbeschränkung der Rechtsordnungen und ihrer Gerichte, ZaöRV 2015, 383 (383 ff); *Van Danwitz/Paraschas*, A Fresh Start for the Charter – Fundamental Questions on the Application of the European Charter of Fundamental Rights, Fordham International Law Journal 2017, 1396 (1399 ff); *Schorkopf*, Grundrechtsverpflichtete, in *Grabenwarter*, Europäischer Grundrechtsschutz, EnzEuR Band 22 (2022) § 5 Rn 1 ff. Zur Diskussion der konkreten Formulierung im Grundrechtskonvent siehe *Bernsdorff/Borowsky*, Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Handreichungen und Sitzungsprotokolle (2002) 110 ff.

<sup>19)</sup> Siehe zB EuGH 8. 5. 2013, *T*, C-73/13, Rn 13 („d’une règle de l’Union autre que celles figurant dans la Charte“).

<sup>20)</sup> Siehe EuGH 27. 3. 2014, *Torralbo Marcos*, C-265/13, Rn 30; 17. 7. 2014, *Ymer*, C-505/13, Rn 26; 6. 10. 2015, *Delvigne*, C-650/13, Rn 27; 6. 5. 2021, *PONS Holding*, C-703/20, Rn 16; 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 128.

<sup>21)</sup> Schlussanträge GA Bobek 7. 9. 2017, *Ispas*, C-298/16, Rn 29 f, unter Hinweis auf *Lenaerts/Gutiérrez-Fons* in *Peers/Hervey/Kenner/Ward*, The EU Charter of Fundamental Rights, 1560 (1567 f).

<sup>22)</sup> Siehe die Erläuterung zu Art 51 (Anwendungsbereich) in ABI C 303 vom 14. 12. 2007, S 17.

und referenzieren diesbezüglich die vor der Charta ergangenen Urteile in *Wachauf*,<sup>23)</sup> *ERT*<sup>24)</sup> und *Annibaldi*.<sup>25)</sup> In der Tat erblickt der EuGH in Art 51 Abs 1 GRC auch eine bloße „Bestätigung“ seiner früheren Rechtsprechung zum Anwendungsbereich der allgemeinen Grundsätze.<sup>26)</sup> Damit kommen grob zwei Aspekte in Betracht:<sup>27)</sup> einerseits jene, in denen ein Mitgliedstaat eine aus dem Unionsrecht resultierende Verpflichtung erfüllt (*Wachauf*), andererseits jene, in denen ein Mitgliedstaat von einer solchen Verpflichtung im Rahmen der ihm durch das Unionsrecht eingeräumten Möglichkeiten abweicht (*ERT*), während ohne hinreichenden Konnex zum Unionsrecht der Anwendungsbereich der Charta nicht eröffnet ist (*Annibaldi*). Freilich verbleiben sowohl zum Anwendungsbereich der Charta als auch zum Nebeneinander von unionaler und nationaler Grundrechtssphäre weiterhin zahlreiche – im Folgenden aber allenfalls angedeutete – „Graubereiche“ und Konfliktzonen.<sup>28)</sup> Überblicksweise lassen sich aber die folgenden Kernbereiche identifizieren.

Im Anwendungsbereich der Charta liegt zunächst der Grundfall einer unionsrechtlichen Verpflichtung zum Handeln. Durch die Formulierung des Art 51 Abs 1 GRC – „ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union“ – sind damit jedenfalls jene Situationen erfasst, in denen die Mitgliedstaaten als „Vertreter“ der Union handeln (Agency-Situation), also – entsprechend *Wachauf*<sup>29)</sup> – insbesondere bei der Anwendung von EU-Verordnungen oder der verpflichtenden Umsetzung von Richtlinienrecht,<sup>30)</sup> aber auch die „späteren und konkreten Anwendungen der in einer Richtlinie genannten Regelungen“,<sup>31)</sup> also beispielsweise die Vollziehung von durch die Mitgliedstaaten in innerstaatliches Recht umgesetztem Richtlinienrecht.<sup>32)</sup> Schon terminologisch geht freilich dieses – auch in den Erläuterungen zur Charta angesprochene – „Handeln im Anwendungsbereich des Unionsrechts“ über die (bloße) „Durchführung“ hinaus<sup>33)</sup> und wird in der Rechtsprechung mit einer Bindung „in allen unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen“<sup>34)</sup> bzw im „Geltungsbereich des Unionsrechts“<sup>35)</sup> gleichgesetzt. Die Grundrechtsbindung erfasst daher auch die Ausschöpfung von sekundärrechtlich eingeräumten Wahlrechten oder Gestaltungsspielräumen („unionsrechtsinterne Spielräume“<sup>36)</sup>),<sup>37)</sup> reicht aber auch in die „Grauzone“ „eines Zusammenhangs zwischen einem Unionsrechtsakt und der fraglichen nationalen Maßnahme [...], der darüber hinausgeht, dass die fraglichen Sachbereiche be-

<sup>23)</sup> EuGH 13. 7. 1989, *Wachauf*, C-5/88.

<sup>24)</sup> EuGH 18. 6. 1991, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi (ERT)*, C-260/89, Rn 41.

<sup>25)</sup> EuGH 18. 12. 1997, *Annibaldi*, C-309/96.

<sup>26)</sup> So EuGH 30. 4. 2014, *Pfleger*, C-390/12, Rn 32; 26. 2. 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, Rn 18 ff; 6. 3. 2014, *Siragusa*, C-206/13, Rn 22.

<sup>27)</sup> Siehe nur *Lenaerts/Rüth*, RdA 2022, 273 (277).

<sup>28)</sup> Siehe zB *Thym*, Die Reichweite der EU-Grundrechte-Charta – Zu viel Grundrechtsschutz? NVwZ 2013, 889 (890 ff); ausführlich zur Judikatur des BVerfG *Schorkopf in Grabenwarter*, Europäischer Grundrechtsschutz, § 5 Rn 26 ff.

<sup>29)</sup> EuGH 13. 7. 1989, *Wachauf*, C-5/88.

<sup>30)</sup> Dazu *Kofler in Lang*, Europäisches Steuerrecht, 125 (146 ff).

<sup>31)</sup> Schlussanträge GA Bot 5. 4. 2011, *Scattolon*, C-108/10, Rn 119.

<sup>32)</sup> Siehe zB EuGH 10. 9. 2009, *Plantanol*, C-201/08, Rn 43 ff; 1. 3. 2011, *Chartry*, C-457/09, Rn 25; siehe aus der österreichischen steuerrechtlichen Rechtsprechung zB *VwGH* 23. 1. 2013, 2010/15/0196, *VwSlg* 8780 F/2013 (Anwendung des Art 47 GRC in einem Umsatzsteuerverfahren).

<sup>33)</sup> In der Tat scheint die deutsche Sprachfassung auch anders oder enger als etwa die englische („when they are implementing Union law“), französische („lorsqu’ils mettent en œuvre le droit de l’Union“), italienische („nell’attuazione del diritto dell’Unione“) oder spanische („cuando apliquen el Derecho de la Unión“).

<sup>34)</sup> EuGH 26. 2. 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, Rn 19; 30. 4. 2014, *Pfleger*, C-390/12, Rn 33; 17. 12. 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, Rn 66.

<sup>35)</sup> EuGH 26. 2. 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, Rn 21; 30. 4. 2014, *Pfleger*, C-390/12, Rn 33.

<sup>36)</sup> So *Wendel*, Europäischer Grundrechtsschutz und nationale Spielräume: Grundlagen und Grundzüge eines Spielraumtests im europäischen Grundrechtspluralismus, *EuR* 2022, 327 (353 ff).

<sup>37)</sup> Siehe zB EuGH 11. 5. 2006, *Federation of Technological Industries*, C-384/04; 18. 11. 2010, X, C-84/09; 10. 7. 2003, *Booker Aquacultur*, C-20/00 und C-64/00; 19. 11. 2019, *Terveys- ja sosiaalialan neuvottelujärjestö (TSN)*, C-609/17 und C-610/17, Rn 50; siehe zB auch *Zorn/Twardosz*, Grundrechte in der Europäischen Union – Auswirkungen auf das Steuerrecht, *ÖStZ* 2006, 58 (59 ff); *Haslehner in Haslehner/Kofler/Rust*, EU Tax Law and Policy in the 21st Century, 155 (160); *Kofler in Lang*, Europäisches Steuerrecht, 125 (159 ff).

nachbart sind oder der eine von ihnen mittelbare Auswirkungen auf den anderen haben kann“.<sup>38)</sup> So war die Charta etwa anwendbar, wenn das Unionsrecht den Mitgliedstaaten eine Verpflichtung auferlegt (zB die wirksame und sanktionsbewehrte Erhebung der Mehrwertsteuer als Bestandteil der EU-Eigenmittel)<sup>39)</sup> oder ein Mitgliedstaat die Regelungen des Unionsrechts freiwillig in Anspruch nimmt (zB die Möglichkeiten der Amtshilferichtlinie),<sup>40)</sup> nicht aber zB im Fall von Steuerprüfungen und Sanktionen in einem nichtharmonisierten Bereich außerhalb des Eigenmittelsystems der Union (zB im Körperschaftsteuerrecht).<sup>41)</sup> Umgekehrt greifen die Unionsgrundrechte nicht in „unionsrechtsexternen Freiräumen“,<sup>42)</sup> etwa „wenn die unionsrechtlichen Vorschriften in dem betreffenden Bereich einen bestimmten Aspekt nicht regeln und den Mitgliedstaaten im Hinblick auf einen bestimmten Sachverhalt keine spezifischen Verpflichtungen auferlegen“,<sup>43)</sup> oder dort, wo es eine Richtlinie den Mitgliedstaaten überlässt, „günstigere nationale Vorschriften anzuwenden“. <sup>44)</sup> Unklar ist hier beispielsweise noch, ob auch eine überschneidende – und dem EuGH nach der *Dzodzi*-Rechtsprechung<sup>45)</sup> zur Auslegung vorlegbare – Richtlinienumsetzung durch deren Ausdehnung auf reine Inlandssachverhalte („Gold Plating“) insofern den Anwendungsbereich der Charta eröffnet.<sup>46)</sup>

Darüber hinaus kann auch die Beschränkung einer Grundfreiheit der Auslöser für die Anwendbarkeit der Unionsgrundrechte sein. Ein enges, nur die Bindung durch das Sekundärrecht ins Auge nehmendes Verständnis des Art 51 Abs 1 GRC würde nämlich vom etablierten Anwendungsbereich der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts und den Erläuterungen zur Charta abweichen,<sup>47)</sup> hat doch der EuGH in der Rs *ERT*<sup>48)</sup> die Grundrechte als „Schränke“ im Hinblick auf die Möglichkeit der Rechtfertigung eines Grundfreiheiteneingriffs zur Geltung gebracht.<sup>49)</sup> Die Rücknahme dieser „Schränkenwirkung“ im Geltungsbereich der Charta war nicht intendiert.<sup>50)</sup> Vielmehr wurde ihre Weitergeltung

<sup>38)</sup> Siehe EuGH 6. 3. 2014, *Siragusa*, C-206/13, Rn 24 ff, und EuGH 10. 7. 2014, *Hernández*, C-198/13, Rn 33 ff (keine Anwendung der Charta, „wenn die unionsrechtlichen Vorschriften in dem betreffenden Sachbereich keine bestimmten Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im Hinblick auf den im Ausgangsverfahren fraglichen Sachverhalt schaffen“). Siehe diesen Dialog der Gerichte startend zuvor etwa BVerfG 24. 4. 2013, 1 BvR 1215/07 („Antiterrordatei I“) (Åkerberg Fransson dürfte „nicht in einer Weise verstanden und angewendet werden, nach der für eine Bindung der Mitgliedstaaten durch die in der Grundrechtecharta niedergelegten Grundrechte der Europäischen Union jeder sachliche Bezug einer Regelung zum bloß abstrakten Anwendungsbereich des Unionsrecht oder rein tatsächliche Auswirkungen auf dieses ausreiche“). Dazu und zu diesem Dialog der Gerichte auch Thym, NVwZ 2013, 889 (890 ff); Schorkopf in Grabenwarter, Europäischer Grundrechtsschutz, § 5 Rn 18 ff, insbesondere Rn 26 ff; Englisch in Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz 6.9.

<sup>39)</sup> So etwa in EuGH 26. 2. 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10; 13. 1. 2022, *Marcas*, C-363/20, Rn 38; siehe für eine Analyse der Reichweite des Handelns im Anwendungsbereich des Unionsrechts gerade beim Vollzug der Mehrwertsteuer ausführlich Schlussanträge GA Bobek 7. 9. 2017, *Ispas*, C-298/16.

<sup>40)</sup> So in EuGH 22. 10. 2013, *Sabou*, C-276/12.

<sup>41)</sup> EuGH 13. 1. 2022, *Marcas*, C-363/20, Rn 37 f.

<sup>42)</sup> Zum Begriff wiederum Wendel, EuR 2022, 327 (353 ff).

<sup>43)</sup> Siehe zB EuGH 7. 7. 2022, *Coca-Cola European Partners Deutschland GmbH*, C-257/21 und C-258/21, Rn 42.

<sup>44)</sup> EuGH 19. 11. 2019, *Terveys- ja sosiaalialan neuvottelujärjestö (TSN)*, C-609/17 und C-610/17, Rn 49.

<sup>45)</sup> EuGH 18. 10. 1990, *Dzodzi*, C-297/88 und C-197/89.

<sup>46)</sup> Für die Anwendung der Charta aber zB Münch/Sendke, Grundrechtsschutz bei überschneidender Richtlinienumsetzung am Beispiel der geplanten Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen, IStR 2014, 41 (44); Rust in Krumm, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 145 (146); Englisch in Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht<sup>3</sup>, Rz 6.8. Gegen die Anwendung der Charta zB Pistone in Douma/Marres/Vermeulen/Weber, European Tax Law<sup>9</sup>, 137 (141 f).

<sup>47)</sup> Siehe zu dieser Diskussion zB Franzius, ZaöRV 2015, 383 (386 ff); weiters etwa Schlussanträge GA Bot 5. 4. 2011, *Scattolon*, C-108/10, Rn 116 ff.

<sup>48)</sup> EuGH 18. 6. 1991, *Elliniki Radiophonia Tiléorassi (ERT)*, C-260/89, Rn 41 ff.

<sup>49)</sup> Zur Kritik an der *ERT*-Rechtsprechung und zu den ursprünglichen Zweifeln, ob sie für die Charta weiterhin relevant sei, siehe zB Wollenschläger, EuZW 2014, 577 (577 ff); Englisch, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht, in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts (2009) 39 (45).

<sup>50)</sup> Für eine Diskussion der Position der Kommission, die auch für Art 51 Abs 1 GRC von der weitergeltenden Relevanz sowohl von *Wachauf* als auch von *ERT* ausging, siehe Van Danwitz/Paraschas, Fordham International Law Journal 2017, 1396 (1404).

mittlerweile vom EuGH mehrfach bestätigt:<sup>51)</sup> Solcherart ist der Anwendungsbereich der Charta eröffnet, „wenn eine nationale Regelung geeignet ist, eine oder mehrere durch den AEU-Vertrag garantierte Grundfreiheiten zu beeinträchtigen, und der betreffende Mitgliedstaat“ sich auf geschriebene oder ungeschriebene Rechtfertigungsgründe beruft, „um eine solche Beeinträchtigung zu rechtfertigen“.<sup>52)</sup> Der EuGH sieht in der Inanspruchnahme von im Unionsrecht vorgesehenen Ausnahmen zur Rechtfertigung einer Beschränkung einer Grundfreiheit eine „Durchführung des Rechts der Union“ (sD Art 51 Abs 1 GRC.<sup>53)</sup> Im Ergebnis werden damit aus dem Blickwinkel des EuGH Ausnahmen von den Grundfreiheiten durch das Unionsrecht „gestattet“, und eine Bedingung für dieses unionsrechtliche „Gestatten“ liege eben in der Beachtung der Charta-Grundrechte;<sup>54)</sup> die Grundrechte verstärken also die Wirkung der Grundfreiheiten (sogenannte „Schrankschranke“). Diese Judikaturlinie hat der EuGH auch auf nationale Beschränkungen der aus der Unionsbürgerschaft folgenden Freizügigkeit ausgedehnt,<sup>55)</sup> wenngleich zahlreiche Einzelfragen weiterhin offen sind.<sup>56)</sup> Nur am Rande ist darauf hinzuweisen, dass in – im Steuerrecht aufgrund des Zusammenfallens von Grundfreiheits- und Grundrechtsträgerschaft in der Person des Steuerpflichtigen kaum denkbaren<sup>57)</sup> – Fällen eines Konflikts zwischen Grundrechten und Grundfreiheiten die Grundrechte auch nationale Beschränkungen der Grundfreiheiten rechtfertigen können (sogenannte „Schrankschranke“).<sup>58)</sup>

Zur negativen Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Charta verweisen die Erläuterungen auf *Annibaldi*.<sup>59)</sup> In jenem Fall handelte der Mitgliedstaat nicht „im Anwendungsbereich des Unionsrechts“, da die Nichtgenehmigung einer Obstplantage keinen hinreichenden Bezug mit dem Funktionieren der gemeinsamen Agrarmarktorganisation aufwies.<sup>60)</sup> Entsprechend scheidet die Anwendung der Charta beispielsweise bei rein inländischen Einkommensteuer-,<sup>61)</sup> Gewerbesteuer-<sup>62)</sup> oder Vergnügungssteuerfällen<sup>63)</sup> aus, sind doch diese Abgaben weder unionsrechtlich harmonisiert, noch besteht ein grenzüberschreitendes Element. Teleologisch lässt sich die Nichtanwendung der Charta in diesen Fällen auch mit dem fehlenden Risiko begründen, ein national divergierender

<sup>51)</sup> Siehe zB EuGH 30. 4. 2014, *Pfleger*, C-390/12; 27. 4. 2006, *Kommission/Deutschland*, C-441/02, Rn 108; 21. 12. 2016, *AGET Iraklis*, C-201/15, Rn 63; 21. 5. 2019, *Kommission/Ungarn*, C-235/17, Rn 64 f.

<sup>52)</sup> Siehe zB EuGH 30. 4. 2014, *Pfleger*, C-390/12, Rn 41; 21. 5. 2019, *Kommission/Ungarn*, C-235/17, Rn 64.

<sup>53)</sup> EuGH 21. 12. 2016, *AGET Iraklis*, C-201/15, Rn 64; 21. 5. 2019, *Kommission/Ungarn*, C-235/17, Rn 64.

<sup>54)</sup> Siehe zu diesen Überlegungen aus einer unionsrechtlichen Perspektive und einer Diskussion der Kritikpunkte an der ERT- und *Pfleger*-Rechtsprechung etwa Azoulay in *Kofler/Maduro/Pistone*, Human Rights and Taxation in Europe and the World, 75 (78); *Wollenschläger*, EuZW 2014, 577 (579); *Kokott/Dobratz* in *Schön/Heber*, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 25 (30); kritisch zB *Englisch* in *Schön/Beck*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 39 (45).

<sup>55)</sup> EuGH 22. 12. 2010, *Sayn-Wittgenstein*, C-208/09, Rn 81 ff.

<sup>56)</sup> Siehe nur *Schorkopf* in *Grabenwarter*, Europäischer Grundrechtsschutz, § 5 Rn 21 ff.

<sup>57)</sup> Siehe *Kofler* in *Lang*, Europäisches Steuerrecht, 125 (158 f).

<sup>58)</sup> EuGH 12. 6. 2003, *Schmidberger*, C-112/00 (Warenverkehrsfreiheit versus Meinungs- und Versammlungsfreiheit); 14. 10. 2004, *Omega*, C-36/02 (Dienstleistungsfreiheit versus Menschenwürde); 11. 12. 2007, *Viking Line*, C-438/05 (Niederlassungsfreiheit versus Streikrecht); 18. 12. 2007, *Laval*, C-341/05 (Dienstleistungsfreiheit versus Recht auf Durchführung einer kollektiven Maßnahme). Siehe zum Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Grundrechten ausführlich zB *Trstenjak/Beysen*, The Growing Overlap of Fundamental Freedoms and Fundamental Rights in the Case Law of the CJEU, European Law Review 2013, 293 (309 ff).

<sup>59)</sup> EuGH 18. 12. 1997, *Annibaldi*, C-309/96.

<sup>60)</sup> Siehe nachfolgend zB auch EuGH 6. 3. 2014, *Siragusa*, C-206/13, Rn 24, unter Hinweis auf EuGH 29. 5. 1997, *Kremzow*, C-299/95, Rn 16.

<sup>61)</sup> Siehe zB EuGH 1. 3. 2011, *Chartry*, C-457/09 (Besteuerung eines Belgiers durch Belgien für in Belgien durchgeführte Tätigkeiten); 17. 7. 2014, *Ymer*, C-505/13 (rechtsformabhängig unterschiedliche Ertragsteuersätze für landwirtschaftliche Tätigkeiten); 15. 4. 2015, *Burzio*, C-497/14 (mögliche Doppelbesteuerung wegen unterlassenen Lohnsteuerabzugs in einem rein nationalen Einkommensteuerfall); 2. 6. 2016, C, C-122/15 (nicht grundfreiheitsbeschränkende Zusatzsteuer auf Renteneinkünfte). Siehe auch BFH 20. 2. 2019, X R 28/17 (zur Einkommensbesteuerung von Renteneinkünften).

<sup>62)</sup> Siehe zB BFH 30. 8. 2022, X R 17/21 (zur Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer).

<sup>63)</sup> VwGH 20. 1. 2016, 2013/17/0902.

Grundrechtsschutz könnte den Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigen;<sup>64)</sup> insofern besteht gerade kein Unionsinteresse an einem einheitlichen Schutzstandard. Gleiches gilt nach der Rechtsprechung auch in jenen Fällen, in denen eine bloß abstrakt bestehende, jedoch konkret nicht ausgeschöpfte Unionskompetenz besteht, zB die Binnenmarktkompetenz nach Art 115 AEUV.<sup>65)</sup> Es genügt also zur Begründung der Anwendbarkeit der Charta speziell im Bereich des direkten Steuerrechts nicht, dass die Union hierzu Vorschriften erlassen könnte.<sup>66)</sup>

Im Anwendungsbereich der Charta hängt es wiederum vom Grad der Harmonisierung ab, welche Grundrechtssphären betroffen sind: Geht es etwa um zwingende Richtlinienvorgaben ohne Durchführungsspielraum, greifen iSd Anwendungsvorrangs des Unionsrechts ausschließlich die Charta-Grundrechte („Vorrang- vor Günstigkeitsprinzip“), wohingegen in anderen Fällen (zB bei Umsetzungswahlrechten) eine doppelte Bindung an Unions- und nationale Grundrechte bestehen kann.<sup>67)</sup> Diese mögliche „Doppelbindung“ verdeutlicht auch, dass Art 51 Abs 1 GRC nicht die Anwendungsbereiche von Unionsgrundrechten einerseits und nationalen Grundrechten andererseits trennscharf scheidet,<sup>68)</sup> sondern vielmehr im Bereich überlappender Anwendungsbereiche der Charta und nationaler Grundrechte das „Günstigkeitsprinzip“ des Art 53 GRC Bedeutung erlangen kann,<sup>69)</sup> wobei allerdings die Anwendung nationaler Grundrechte weder das Schutzniveau der Charta noch Vorrang, Einheit und Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigen darf. Dieser Bereich ist äußerst vielschichtig und andauernder Gegenstand des Dialogs zwischen den Gerichten etwa im Hinblick auf die Befürchtung der Rücknahme höherer nationaler Grundrechtsschutzstandards<sup>70)</sup> oder die Frage der Grundrechtsprüfungskompetenz.<sup>71)</sup>

### III. Beschränkungsfreie Ausübung der Grundfreiheiten als Eröffnung des Anwendungsbereichs der Charta?

Die Charta findet demnach keine Anwendung, „wenn die unionsrechtlichen Vorschriften in dem betreffenden Sachbereich keine bestimmten Verpflichtungen der Mitgliedstaaten im Hinblick auf den im Ausgangsverfahren fraglichen Sachverhalt schaffen“<sup>72)</sup> bzw wenn „eine rechtliche Situation nicht vom Unionsrecht erfasst“ ist.<sup>73)</sup> Wie verhält es sich nun

<sup>64)</sup> Dazu EuGH 17. 12. 1970, *Internationale Handelsgesellschaft*, C-11/70, Rn 3 f; 26. 2. 2013, *Melloni*, C-399/11, Rn 60; 6. 3. 2014, *Siragusa*, C-206/13, Rn 32.

<sup>65)</sup> Dazu allgemein EuGH 10. 7. 2014, *Hernández*, C-198/13, Rn 33; 7. 3. 2017, *PPU, X und X*, C-638/16, Rn 44; 19. 11. 2019, *Terveys- ja sosiaalialan neuvottelujärjestö (TSNJ)*, C-609/17 und C-610/17, Rn 46; 7. 7. 2022, *Coca-Cola European Partners Deutschland GmbH*, C-257/21 und C-258/21, Rn 41; siehe aber auch die ausdifferenzierte Argumentation in den Schlussanträgen GA Sharpston 30. 9. 2010, *Ruiz Zambrano*, C-34/09, Rn 163 ff.

<sup>66)</sup> Dazu *Kokott/Dobratz* in *Schön/Heber*, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 25 (29).

<sup>67)</sup> Siehe zB EuGH 26. 2. 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, Rn 29; Siehe zB auch BVerfG 6. 11. 2019, 1 BvR 16/13 („Recht auf Vergessen I“); 6. 11. 2019, 1 BvR 276/17 („Recht auf Vergessen II“); dazu auch *Kofler* in *Lang*, Europäisches Steuerrecht, 125 (146 ff und 171 f); *Rust/Blum*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 18 ff.

<sup>68)</sup> Siehe dazu zusammenfassend auch *Metzler*, Kernthesen zum Grundrechtsschutz nach dem Vertrag von Lissabon, ZfV 2014, 495 (500 mwN). Auch das deutsche BVerfG hat inzwischen das „Trennungsmodell“, wonach ausgeschlossen sei, dass derselbe deutsche Rechtsakt sowohl an die deutschen Grundrechte als auch an die Unionsgrundrechte gebunden war (BVerfG 24. 4. 2013, 1 BvR 1215/07 [„Antiterrordatei I“]), wieder zugunsten des „Kombinationsmodells“ aufgegeben, wonach innerstaatliche Normen im nicht oder nicht vollständig vereinheitlichten Bereich (auch) am Maßstab der nationalen Grundrechte geprüft werden (siehe zB BVerfG 10. 11. 2020, 1 BvR 3214/15 [„Antiterrordatei II“]).

<sup>69)</sup> Siehe zu dieser Diskussion mwN *Franzius*, ZaöRV 2015, 383 (394 ff).

<sup>70)</sup> Siehe zB einerseits zur Kontrolle der Verfassungsidentität im Hinblick auf die Menschenwürde (Art 1 GG) BVerfG 15. 12. 2015, 2 BvR 2735/14 („Europäischer Haftbefehl II“), und andererseits die entschärfende Reaktion in EuGH 5. 4. 2016, *PPU, Aranyosi und Căldăraru*, C-404/15 und C-659/15.

<sup>71)</sup> Zur Inanspruchnahme der Prüfungskompetenz im Hinblick auf Unionsgrundrechte siehe zB BVerfG 21. 3. 2018, 1 BvF 1/13 („LFBG“).

<sup>72)</sup> Siehe zB EuGH 10. 7. 2014, *Hernández*, C-198/13, Rn 33 ff.

<sup>73)</sup> Siehe zB EuGH 27. 3. 2014, *Torralbo Marcos*, C-265/13, Rn 30.

mit der – bis vor Kurzem höchst umstrittenen<sup>74)</sup> – Frage, ob bereits die bloße Ausübung einer Grundfreiheit durch einen Steuerpflichtigen die Anwendbarkeit der Charta nach Art 51 Abs 1 GRC eröffnet?<sup>75)</sup> Für beide Sichtweisen können gute Gründe ins Treffen geführt werden.

So liegt beispielsweise die Überlegung nahe, dass die Ausübung einer Grundfreiheit durch einen Steuerpflichtigen im „Anwendungsbereich des Unionsrechts“ erfolgt und idealerweise ein Gleichlauf des Anwendungsbereichs von Grundfreiheiten und Unionsgrundrechten erfolgen sollte.<sup>76)</sup> Immerhin sind die Mitgliedstaaten durch die Grundfreiheiten insofern gebunden, als zumindest Schranken ihres Handelns unionsrechtlich determiniert sind.<sup>77)</sup> Umgekehrt steht eine derart weite Auslegung in einem deutlichen Spannungsverhältnis zu Art 51 Abs 1 GRC – „Durchführung“ des Unionsrechts – und dessen historisch intendierter Reichweite,<sup>78)</sup> findet keinen Widerhall in den Erläuterungen zur Charta, scheint auch nicht aufgrund der Interessenlage der Union geboten und würde gerade im – nach wie vor der nationalen Kompetenz unterliegenden – Ertragsteuerrecht letztlich den Anwendungsbereich der Charta auf alle grenzüberschreitenden Fälle ausdehnen. Es würde also „eine erhebliche Erweiterung des Anwendungsbereichs der Unionsgrundrechte“ erfolgen, sodass eine „rote Linie“ im Hinblick auf die verbleibenden mitgliedstaatlichen Grundrechtssphären überschritten würde;<sup>79)</sup> so betont etwa das BVerfG allgemein, dass selbst in einem „Kombinationsmodell“ des Grundrechtsschutzes angesichts der föderativen Vielfalt „[e]iner gleichzeitigen Anwendbarkeit der Unionsgrundrechte neben den Grundrechten des Grundgesetzes [...] Grenzen gesetzt“ sind.<sup>80)</sup> Hinzu kämen Bedenken, dass bei einer Anwendung der Charta der grenzüberschreitende Fall gegenüber dem reinen Inlandsfall wohl einen erweiterten Grundrechtsschutz genießen würde; so stünden dem grenzüberschreitend Tätigen stets die Verfahrensgarantien des Art 47 GRC offen, während dieselben Rechte dem national Tätigen wohl allenfalls durch das nationale Recht gewährt würden.<sup>81)</sup> Prägnant lässt sich die Weite dieses Ansatzes auch durch ein Beispiel auf den Punkt bringen: Der österreichische Tourist in Griechenland befindet sich im Anwendungsbereich der passiven Dienstleistungsfreiheit, sodass im Fall der Anwendbarkeit der Charta etwa strafrechtliche Sanktionen wegen eines allfälligen Cannabis-Konsums auch an den Unionsgrundrechten zu messen wären,<sup>82)</sup> wohingegen dem Griechen dieser Rechtsschutz womöglich nicht offen stünde.

Die europäische Rechtsprechung musste sich bis vor Kurzem noch nicht abschließend positionieren: Während sich etwa Generalanwältin Kokott eher ablehnend äußerte,<sup>83)</sup>

<sup>74)</sup> Siehe die Nachweise oben in FN 9 ff.

<sup>75)</sup> Für analoge Fragestellungen zB im Hinblick auf die allgemeine Freizügigkeit und die Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatssituationen siehe Azoulai in Kofler/Maduro/Pistone, Human Rights and Taxation in Europe and the World, 75 (79 ff).

<sup>76)</sup> In diese Richtung Kokott/Dobratz in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 25 (30 ff); Schönfeld/Sendke, IStR 2023, 333 (335).

<sup>77)</sup> In diese Richtung Kokott/Dobratz in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 25 (31), zumal Mitgliedstaaten auch im nicht harmonisierten Steuerrecht „unionsrechtlichen Bindungen“ unterliegen.

<sup>78)</sup> Siehe zB auch Van Danwitz/Paraschas, Fordham International Law Journal 2017, 1396 (1408).

<sup>79)</sup> So Wollenschläger, EuZW 2014, 577 (580).

<sup>80)</sup> BVerfG 6. 11. 2019, 1 BvR 16/13 („Recht auf Vergessen I“).

<sup>81)</sup> Siehe allgemein auch Wattel in Brokelind, Principles of Law, 183 (190 f).

<sup>82)</sup> Siehe das Beispiel bei Holoubek, Europäischer und nationaler Grundrechtsschutz, in Griller/Kneihls/Madner/Potacs, Wirtschaftsverfassung und Binnenmarkt, FS Rill (2010) 245 (252), und etwa auch Zorn, ÖStZ 2013, 342 (342).

<sup>83)</sup> Siehe Schlussanträge GA Kokott 28. 1. 2016, C-122/15, Rn 66, wonach die „unterschiedslose Erhebung einer direkten Steuer auf inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte – wie sie im vorliegenden Fall eines einheitlichen Steuersatzes für alle Einkünfte aus einer Altersrente gegeben ist – [...] die Grundfreiheiten hingegen nicht beschränken“ kann und der fragliche Mitgliedstaat „daher mit der Erhebung der Einkommensteuer auf die Einkünfte aus einer Altersrente im vorliegenden Fall kein Unionsrecht durchführt“ und folglich „gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 [GRC] das unionsrechtliche Altersdiskriminierungsverbot des Art. 21 Abs. 1 der Charta auch keine unmittelbare Anwendung findet“. Weiter aber wohl Kokott/Dobratz in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 25 (30 f und 36 f).

waren der älteren Rechtsprechung des EuGH durchaus vereinzelte positive Signale zu entnehmen.<sup>84)</sup> Erst die Rs *Viva Telecom Bulgaria*<sup>85)</sup> und *Monmorieux*<sup>86)</sup> brachten mehr Klarheit dahingehend, dass die bloße Ausübung einer Grundfreiheit den Anwendungsbereich der Charta nicht eröffnet.

In *Viva Telecom Bulgaria* ging es unter anderem um die Fragen, ob die Quellenbesteuerung einer fiktiven Zinszahlung auf ein grenzüberschreitend gewährtes, zinsloses Darlehen durch die Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie oder die Mutter-Tochter-Richtlinie verboten sei und ob die geltende unwiderlegliche Vermutung der Steuerumgehung bei zinslosen Darlehen der Kapitalverkehrsfreiheit widerspreche.<sup>87)</sup> Der EuGH kam materiell zu dem Ergebnis, dass eine reine Fiktion nicht ausreiche, um den Anwendungsbereich der Richtlinien zu eröffnen (sondern es dafür eines tatsächlichen Zahlungsvorgangs bedürfte),<sup>88)</sup> auch die Kapitalverkehrsfreiheit sei durch die unwiderlegliche Vermutung der Steuerumgehung nicht beschränkt, da diese gleichermaßen für Inlands- wie grenzüberschreitende Fälle galt.<sup>89)</sup> Die abschließende Komponente in *Viva Telecom Bulgaria* betraf sodann die Frage, ob die unwiderlegliche Vermutung der Steuerumgehung gegen Art 47 GRC verstoße. Der EuGH verneinte dies: Die betroffene nationale Regelung falle einerseits nicht in den Anwendungsbereich der Zinsen-Lizenzgebühren-Richtlinie und der Mutter-Tochter-Richtlinie, andererseits (mangels Diskriminierung) nicht unter Art 63 AEUV „und insoweit damit auch nicht in den Anwendungsbereich der Charta“.<sup>90)</sup> Damit scheint klargestellt, dass die bloße Ausübung einer Grundfreiheit – konkret: der Kapitalverkehrsfreiheit – den Anwendungsbereich der Charta nicht eröffnet.

Diese Auslegung wird durch *Monmorieux* bestätigt. Dort ging es um die Frage, ob die Erstattung abkommenswidrig erhobener Steuern an eine grenzüberschreitend tätige natürliche Person von der Zurückziehung nationaler Rechtsbehelfe im anderen Staat abhängig gemacht werden darf, worauf sich die beiden beteiligten Staaten im Rahmen eines Verständigungsverfahrens geeinigt hatten. Der Steuerpflichtige sah durch diese Einigung die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach Art 45 TFEU und sein Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf nach Art 47 GRC verletzt. Der EuGH teilte diese Ansicht nicht und wies die Vorlage als unzulässig zurück: Für die Anwendung des Art 45 TFEU fehle es an der verbotenen Diskriminierung,<sup>91)</sup> für jene des Art 47 GRC an der Durchführung

<sup>84)</sup> In diese Richtung womöglich EuGH 25. 3. 2004, *Karner*, C-71/02 (Prüfung der allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts, konkret der Meinungsfreiheit, in einem Vor-GRC-Fall, in dem die fragliche Grundfreiheit nur potenziell betroffen und *in casu* auch nicht beschränkt war). Weiters etwa *e contrario* EuGH 1. 3. 2011, *Chartry*, C-457/09, Rn 25 (Ablehnung der Grundrechtsbindung in einem rein nationalen Fall, weil der Ausgangsrechtsstreit „keinerlei Bezug zu einem der durch die Bestimmungen des EG-Vertrags über die Freizügigkeit, den freien Dienstleistungs- oder Kapitalverkehr geregelten Sachverhalte“ aufwies). Siehe dazu Kofler in Lang, Europäisches Steuerrecht, 125 (173 f).

<sup>85)</sup> EuGH 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 126 ff.

<sup>86)</sup> EuGH 13. 6. 2024, *Monmorieux*, C-380/23, Rn 28 f.

<sup>87)</sup> Strittig war zudem der Aspekt, dass in Inlandsfällen eine Besteuerung der fiktiven Zinseinnahmen samt Kostenabzug im Rahmen der Veranlagung vorgesehen war, in grenzüberschreitenden aber eine 10%ige Bruttoquellenbesteuerung der fiktiven Zinsen erfolgte und ein antragsgebundenes, kostenberücksichtigendes Erstattungsverfahren erst nachgelagert erfolgte; der EuGH erachtete dies aber als gerechtfertigt (EuGH 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 88 bis 121).

<sup>88)</sup> EuGH 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 48 bis 64. Siehe zu diesem Aspekt des Falls kritisch Kofler, „Fictitious Income“ and the EU Company Tax Directives, in Marres/Weber, *Rara Avis*, Liber Amicorum Peter J. Wattel (2022) 131 (131 ff); Kostikidis/Striefler, Fictitious Interest and Dividends Under Tax Treaties and the EU Directives, EC Tax Review 2022, 251 (251 ff); Striefler/Kostikidis, Fiktive Zinsen unter der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie, IStR 2022, 759 (759 ff).

<sup>89)</sup> EuGH 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 87.

<sup>90)</sup> EuGH 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 129. Die Schlussanträge GA Rantos 30. 9. 2021, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 50 f, hielten die Begründung noch knapper: Die bulgarische Regelung der Vermutung der Steuerumgehung stelle „weder die Umsetzung einer Richtlinie der Union noch die Anwendung oder Durchführung einer anderen unionsrechtlichen Bestimmung dar“, weshalb die Bestimmungen der Charta „auf eine solche bulgarische Steuervorschrift, die keine Umsetzung des Unionsrechts darstellt, nicht anwendbar sind“.

<sup>91)</sup> EuGH 13. 6. 2024, *Monmorieux*, C-380/23, Rn 27.

des Unionsrechts iSd Art 51 Abs 1 GRC, zumal nicht ersichtlich sei, dass die Auferlegung der Bedingung, nationale Rechtsbehelfe zurückzuziehen, eine Durchführung des Unionsrechts wäre.<sup>92)</sup>

*Viva Telecom Bulgaria* und *Monmorieux* verdeutlichen also die relevante Perspektive: Es kommt für Art 51 Abs 1 GRC nicht darauf an, dass der Steuerpflichtige sich durch die Ausübung der Grundfreiheiten allenfalls im Anwendungsbereich des Unionsrechts bewegt, sondern darauf, ob das konkrete mitgliedstaatliche Handeln unionsrechtlich determiniert ist. Dies scheint sich im Ergebnis durchaus mit der Rechtsprechung des deutschen BFH zu decken: In einem 2013 entschiedenen Fall ging es um eine internationale Doppelbesteuerung mit Erbschaftsteuer.<sup>93)</sup> Eine in Deutschland ansässige Erbin wurde im Hinblick auf ererbtes, in Frankreich befindliches Kapitalvermögen sowohl in Frankreich als auch in Deutschland erbschaftsbesteuert, was zu einer kumulierten Steuerbelastung von über 70 % führte. Auf Basis der Judikatur des EuGH insbesondere in der *Rs Block*<sup>94)</sup> folgte der BFH zunächst, dass eine solche Doppelbesteuerung keine verbotene Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit darstelle. Eine Verpflichtung zur Anrechnung der (55%igen) französischen Erbschaftsteuer ergab sich nach Ansicht des BFH aber auch nicht aus der Eigentumsfreiheit Art 17 Abs 1 GRC. Denn diese Regelung sei nach Art 51 Abs 1 GRC und ständiger Rechtsprechung des EuGH, etwa in der *Rs Åkerberg Fransson*,<sup>95)</sup> nur in unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen anwendbar. Da es sich aber „beim Erbschaftsteuerrecht nicht um Unionsrecht, sondern um rein nationales, nicht unionsrechtlich determiniertes Recht handelt, scheidet somit eine Überprüfung der Doppelbesteuerung an Art. 17 Abs. 1 Satz 1 [GRC] aus.“<sup>96)</sup> Gleich urteilte der BFH zuletzt 2025 in einem Fall der erweiterten beschränkten Steuerpflicht nach § 2 dAStG einer von Deutschland in das Vereinigte Königreich verzogenen Steuerpflichtigen. Noch bevor der BFH eine mögliche Verletzung der Niederlassungsfreiheit und der Arbeitnehmerfreizügigkeit prüfte (und verneinte), hielt er fest, dass § 2 dAStG nicht dem Freizügigkeitsgrundrecht gemäß Art 45 Abs 1 GRC widerspreche: Denn „[d]ie Charta der Grundrechte der Europäischen Union gilt nach ihrem Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei Durchführung des Rechts der Union. Daran fehlt es hier, da die im Streitfall entscheidungserhebliche Frage des sachlichen Anwendungsbereichs der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht nicht unionsrechtlich harmonisiert ist.“<sup>97)</sup> In der Tat scheinen die allfälligen unionsrechtlichen Bindungen in diesen Fällen der Erbschafts- oder Einkommensbesteuerung zu indirekt, um den Anwendungsbereich der Charta zu eröffnen.

Für das Steuerrecht scheint somit die allgemeine Folgerung gerechtfertigt, dass die beschränkungsfreie Ausübung einer Grundfreiheit nicht den Anwendungsbereich der Charta eröffnet. „Beschränkungsfrei“ meint im Zusammenhang des direkten Steuerrechts wohl grundsätzlich „diskriminierungsfrei“,<sup>98)</sup> worauf auch der EuGH in *Viva Telecom Bulgaria*

<sup>92)</sup> EuGH 13. 6. 2024, *Monmorieux*, C-380/23, Rn 29 f.

<sup>93)</sup> BFH 19. 6. 2013, II R 10/12; siehe – wenngleich zu einem Inlandssachverhalt bei der Gewerbesteuer – auch BFH 30. 8. 2022, X R 17/21.

<sup>94)</sup> EuGH 12. 2. 2009, *Block*, C-67/08. Für einen Judikaturüberblick im Hinblick auf die grundfreiheitsrechtliche Beurteilung der juristischen Doppelbesteuerung siehe zB *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2019) Einl Rz 130 f.

<sup>95)</sup> EuGH 26. 2. 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, Rn 19 ff.

<sup>96)</sup> BFH 19. 6. 2013, II R 10/12; kritisch noch *Kokott/Dobratz* in *Schön/Heber*, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 25 (31), mit dem Argument, dass es nicht darum gehe, „ob das ErbStG nun ein deutsches oder ein Unionsgesetz ist, sondern ob die Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der Erbschaftsbesteuerung unionsrechtlichen Bindungen unterliegt“.

<sup>97)</sup> BFH 14. 1. 2025, IX R 37/21, FR 2025, 434 (Kraft).

<sup>98)</sup> Im Übrigen mag die Grenzziehung, ob ein relevanter Grundfreiheitseingriff vorliegt, in Ausnahmefällen schwierig sein (siehe auch *Schorkopf* in *Grabenwarter*, Europäischer Grundrechtsschutz, § 5 Rn 24). So hat beispielsweise der EuGH das Vorbringen, eine Freiheitsstrafe würde die Freizügigkeit und die Wahrnehmung der Grundfreiheiten schon an der Wurzel unterbinden und wäre damit anhand der Unions-

deutlich rekurriert hat.<sup>99)</sup> Liegt hingegen eine grundfreiheitsrechtliche Diskriminierung vor, die der Mitgliedstaat zu rechtfertigen sucht, eröffnet sich der Anwendungsbereich der Charta über die ERT-Rechtsprechung.<sup>100)</sup> Dabei dürfte es sich aber nicht um die abstrakte Eröffnung der Charta-Grundrechte handeln, sondern spezifisch um die Grundrechtskonformität einer mitgliedstaatlichen Einschränkungssmaßnahme.<sup>101)</sup> Hier sind vor allem die „materiellen“ Grundrechte angesprochen. So könne etwa „eine körperschaftsteuerliche Regelung, die die Niederlassungsfreiheit beschränkt, nur dann gerechtfertigt sein“, „wenn sie mit dem unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist“. <sup>102)</sup> Insofern müsse „nicht nur ein sachlicher Grund für die unterschiedliche Behandlung grenzüberschreitender und rein interner Sachverhalte bestehen, sondern die Behandlung der grenzüberschreitenden Sachverhalte darf außerdem allgemein gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden sein“. <sup>103)</sup> Es spricht sodann aber auch Vieles dafür, dass zumindest in einem die grundfreiheitsrechtliche Rechtfertigungsebene betreffenden Steuerverfahren auch die prozessualen Grundrechte (zB Art 47 GRC), etwa das Recht auf eine mündliche Verhandlung, angesprochen sind.

#### IV. Zusammenfassung

Die Anwendung der europäischen Grundrechtecharta auf mitgliedstaatliches Handeln hängt nach Art 51 Abs 1 GRC davon ab, ob eine „Durchführung des Rechts der Union“ erfolgt. Während in einigen Bereichen eine gesicherte Rechtsprechung besteht, war bis vor Kurzem strittig, ob bereits die bloße, nicht durch eine Diskriminierung beschränkte Ausübung einer Grundfreiheit durch einen Steuerpflichtigen den Anwendungsbereich der Charta eröffnet. Der EuGH hat dies allerdings in den Rs *Viva Telecom Bulgaria* und *Monmorieux* relativ eindeutig abgelehnt. Insofern kommt es für Art 51 Abs 1 GRC nicht darauf an, dass der Steuerpflichtige sich durch die Ausübung der Grundfreiheiten allenfalls im Anwendungsbereich des Unionsrechts bewegt, sondern darauf, ob das konkrete mitgliedstaatliche Handeln (zB die Durchführung eines Einkommen- oder Körperschaftsteuerverfahrens) unionsrechtlich determiniert ist. Anders gewendet: Die diskriminierungsfreie Ertragsbesteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte außerhalb der punktuellen Harmonisierung ist nicht (zusätzlich) durch die Charta-Grundrechte (etwa durch Art 47 GRC) gebunden.

grundrechte zu prüfen, deshalb abgelehnt, weil zwar „jeder Freiheitsentzug geeignet [ist], die Ausübung des Rechts des Betroffenen auf Freizügigkeit zu behindern“, aber „die rein hypothetische Aussicht auf die Ausübung dieses Rechts keinen Bezug zum Gemeinschaftsrecht herstellt, der eng genug wäre, um die Anwendung der Gemeinschaftsbestimmungen zu rechtfertigen“. Siehe EuGH 29. 5. 1997, *Kremzow*, C-299/95, Rn 16 (zu einem des Mordes an einem Anwalt verurteilten ehemaligen österreichischen Richter).

<sup>99)</sup> EuGH 24. 2. 2022, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, Rn 129.

<sup>100)</sup> EuGH 18. 6. 1991, *Elliniki Radiophonia Tileorassi (ERT)*, C-260/89, Rn 41 ff.

<sup>101)</sup> Siehe zB *Ladenburger/Vondung* in *Stern/Sachs*, Europäische Grundrechte-Charta (2016) Art 51 Rn 47.

<sup>102)</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn 6.

<sup>103)</sup> *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn 6.

## Grenzüberschreitende Verschmelzung von OGAW

Auf der Homepage des BMF ist unter <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlaesse/Fachinformationen---Ertragsteuern/Fachinformationen---EST-KSt/Grenz%C3%BCberschreitende-Verschmelzung-von-OGAW-aus-%C3%96sterreich-in-das-Ausland.html> eine Anfragebeantwortung vom 30. 1. 2026 betreffend die grenzüberschreitende Verschmelzung von OGAW aus Österreich in das Ausland abrufbar.