

FESTSCHRIFT
FÜR
JOACHIM LANG
ZUM 70. GEBURTSTAG

GESTALTUNG
DER
STEUERRECHTS-
ORDNUNG

herausgegeben von

Klaus Tipke
Roman Seer
Johanna Hey
Joachim Englisch

2010

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

1. Europäisches Steuerrecht

Michael Lang

Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts*

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Die Verpflichtung zur Umsetzung von EuGH-Urteilen | 2. Die aus unionsrechtlichen Gründen gebotene Einschränkung des Anwendungsbereichs nationaler Rechtsvorschriften |
| II. Mögliche Kriterien zur Wahl der unionsrechtskonformen Lösung | 3. Die Suche nach der „passenden“ Rechtsfolge für die aus unionsrechtlichen Gründen zu regelnden Sachverhalte |
| 1. Absicht des Gesetzgebers? | 4. Die Suche nach den „passenden“ Rechtsfolgen in Fällen, in denen der Anwendungsbereich der nationalen Vorschrift aus unionsrechtlichen Gründen einzuschränken ist |
| 2. Geringstmöglicher Eingriff? | |
| 3. Verfassungsrechtliche Vorgaben | |
| 4. Nichtanwendung einzelner Tatbestandselemente? | |
| III. Die maßgebenden Fallgruppen | IV. Zusammenfassende Würdigung |
| 1. Die aus unionsrechtlichen Gründen zu regelnden Sachverhalte | |

I. Die Verpflichtung zur Umsetzung von EuGH-Urteilen

Joachim Lang greift – ebenso die von ihm maßgebend mitgeprägte Kölner Schule des Steuerrechts – zur Lösung konkreter steuerrechtlicher Fragen meist auf grundlegende Prinzipien der Steuerrechtsordnung zurück. Sein wissenschaftliches Werk zeigt eindrucksvoll, dass die Klärung steuerlicher Praxisprobleme auch die Beschäftigung mit fundamentalen Grundfragen der Rechtsordnung voraussetzt. Wer sich mit den Wirkungen des Anwendungsvorrangs der Grundfreiheiten auseinandersetzt, muss sich zwangsläufig dem Verhältnis zwischen Unionsrecht und nationalem Recht widmen und dabei auch grundlegende methodische Fragen ansprechen. Ich hoffe daher, mit der Wahl des Themas dem von mir hochgeschätzten Jubilar Freude bereiten zu können.

* Für die kritische Diskussion des Manuskripts und für wertvolle Anregungen danke ich *Mag. Elke Aumayr*, *MMag. Thomas Ecker*, *Mag. Christian Massoner*, *Mag. Johannes Prillinger*, *Mag. Birgit Stürzlinger* und *Prof. Dr. Alexander Rust*, Frau *Mag. Aumayr* darüber hinaus auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur. Das Manuskript wurde am 20.1.2010 abgeschlossen.

Der EuGH hat auf dem Gebiet des Unionsrechts das Auslegungsmonopol. Seinen Urteilen kommt verbindliche Wirkung zu. Alle von den Wirkungen eines EuGH-Urteils erfassten staatlichen Organe sind an dessen Tenor gebunden. Dies trifft Verwaltungsbehörden und Gerichte ebenso wie den Gesetzgeber.

Gesetzgebungsorgane, Gerichte und Verwaltungsbehörden eines Mitgliedstaates sind verpflichtet, eine unionsrechtskonforme Rechtslage herbeizuführen, wenn aus einem Urteil des EuGH die Konsequenz zu ziehen ist, dass die Vorschriften des Staates gegen eine Grundfreiheit verstoßen. Mitunter lässt sich dies durch unionsrechtskonforme Interpretation der bisher unionsrechtswidrig angewendeten Vorschriften erreichen.¹ Der Anspruch des Unionsrechts, von den Mitgliedstaaten befolgt zu werden, spricht dafür, Vorschriften des nationalen Rechts die Bedeutung beizumessen, die sie mit diesen Vorgaben übereinstimmen lässt. Die aus dem Unionsrecht gewonnenen und den Rechtsanwendern erst durch die Rechtsprechung des EuGH deutlich gewordenen Argumente können dazu beitragen, der nationalen Rechtsvorschrift ein anderes Verständnis als zuvor beizumessen. Diese unionsrechtskonforme Interpretation ist eine Spielart der systematischen Interpretation.² Bei der Auslegung sind zusätzlich auch der Wortlaut sowie historische, teleologische und andere systematische Argumente zu berücksichtigen. Diese Argumente können auch in gegensätzliche Richtungen führen. Die neue – in Übereinstimmung mit der Grundfreiheit stehende – Deutung der Vorschrift ist geboten, wenn die durch Berücksichtigung des Unionsrechts gewonnenen zusätzlichen Argumente – allenfalls im Zusammenhalt mit den schon bisher in dieselbe Richtung weisenden anderen Argumenten – so überzeugend sind, dass sie die in die gegen-teilige Richtung führenden Argumente in den Hintergrund treten lassen.

Scheitert die unionsrechtskonforme Interpretation allerdings, weil gewichtigere Argumente – oft wird hier der Wortlaut ins Treffen geführt – zu einem unionsrechtswidrigen Auslegungsergebnis führen, ist der *Gesetzgeber* des betroffenen Mitgliedstaates gefordert. Dem EuGH genügt es nicht, wenn die nationalen Behörden und Gerichte den unionsrechtskonformen Zustand bloß durch Anwendung von Billigkeitsvorschriften herstellen.³ Der Gesetzgeber hat

1 Dazu jüngst *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2009, 189 (189 ff.); s. auch *Terra/Wattel*, European Tax Law⁵ (2008), 89 f.; *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht³ (2006), 91 f.; *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994), 76; *Ranacher/Frischhut*, Handbuch Anwendung des EU-Rechts (2009) 64 f. und 115 f.; vgl. auch EuGH v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04 – *Adeneler*, Slg. 2006, I-929, Rn. 109.

2 Vgl. *Öhlinger/Potacs*, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht³ (2006) 88 f.; *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 75 f.; *Ranacher/Frischhut*, Handbuch Anwendung des EU-Rechts (2009), 255 f.

3 Vgl. *Rust*, IStR 2009, 382 (383); *Ranacher/Frischhut*, Handbuch Anwendung des EU-Rechts (2009) 65 f. und 300 f.; vgl. auch jüngst EuGH v. 10.9.2009 – Rs. C-457/07 – *Kommission gegen Portugal*, Rn. 28: „Zwar gibt Art. 228 EG keine Frist an, innerhalb deren ein Urteil des Gerichtshofs, mit dem eine Vertragsverletzung festgestellt wird, durchgeführt sein muss. Nach ständiger Rechtsprechung verlangt jedoch das Interesse an einer sofortigen und einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts, dass diese

oft mehrere Möglichkeiten, die Rechtslage unionsrechtskonform zu gestalten: Ergibt sich der Verstoß gegen die Grundfreiheiten daraus, dass in allen oder bestimmten grenzüberschreitenden Konstellationen Steuerpflichtige nachteiliger behandelt werden als sonst, kann der Gesetzgeber die Unionsrechtswidrigkeit dadurch sanieren, indem er die vorteilhafte Vorschrift auf alle vom Anwendungsbereich der Grundfreiheit erfassten Konstellationen erstreckt oder aber ausnahmslos die Anwendung der bisher nachteiligen Vorschrift verfügt oder aber gänzlich neue – grundfreiheitenkonforme – Vorschriften erlässt⁴.

Die Gesetzgeber der Mitgliedstaaten erlassen ihre Rechtsvorschriften im Regelfall für die Zukunft. Auch wenn ein Gesetzgeber äußerst rasch die aus einem EuGH-Urteil erwachsenden Vorgaben umsetzt, werden diese gesetzlichen Änderungen für den Anlassfall des EuGH-Verfahrens und andere gleichgelagerte Fälle, die sich schon in der Vergangenheit abgespielt haben, noch keine Auswirkungen haben. Selbst wenn sich der Gesetzgeber – nach Maßgabe der ihn treffenden verfassungsrechtlichen Vorgaben – entschließt, den unionsrechtskonformen Zustand rückwirkend herbeizuführen, können Verwaltungsbehörden und Gerichte schon vor der Kundmachung der neuen Regelungen gezwungen sein, in den sich schon früher ereigneten Fällen Entscheidungen zu treffen. Die Verwaltungsbehörden und Gerichte sind dabei verpflichtet, diesen Entscheidungen eine unionsrechtskonforme Rechtslage zugrunde zu legen. Diese aus dem Unionsrecht erwachsende Verpflichtung trifft sie auch dann, wenn die zum Zeitpunkt der Entscheidung geltenden und – wie sich nun angesichts der EuGH-Rechtsprechung zeigt – bisher unionsrechtswidrig gedeuteten Vorschriften keiner unionsrechtskonformen Auslegung zugänglich sind. Sie müssen sich daher über die geltenden – nicht unionsrechtskonform interpretierbaren und daher unionsrechtswidrigen – Rechtsvorschriften ihres Mitgliedstaates hinwegsetzen.

Dieselbe Verpflichtung trifft die Verwaltungsbehörden nicht bloß im Anlassfall des EuGH-Verfahrens, sondern auch in allen gleich gelagerten Fällen. Ob das EuGH-Urteil zur Rechtslage in diesem Mitgliedstaat selbst oder nur zu vergleichbaren Rechtsvorschriften in einem anderen Mitgliedstaat erging, ist nicht von Bedeutung⁵. Ebenso wenig macht es einen Unterschied, ob die Unionsrechtswidrigkeit der nationalen Vorschriften erst durch ein Urteil des EuGH deutlich wird oder ob die Unionsrechtswidrigkeit so offenkundig ist, dass eine Befassung des EuGH durch das letztinstanzlich zuständige Gericht des Mitgliedstaates gar nicht erforderlich ist. Sind – zur Anrufung des EuGH nicht

Durchführung sofort in Angriff genommen und innerhalb kürzestmöglicher Frist abgeschlossen wird (vgl. insbesondere Urteil EuGH v. 9.12.2008 – C-121/07 – Kommission/Frankreich, Slg. 2008, I-0000, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).“

4 Dazu auch *Rust*, IStR 2009, 382 (384); *Reimer*, Rechtsschutz durch den EuGH: Setzt die deutsche Verfassung Schranken?, in *Lüdicke* (Hrsg.), *Wo steht das deutsche internationale Steuerrecht?* (2009), 31 f.

5 Vgl. EuGH v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 – *Meilicke*, Slg. 2007, I-01835, Rn. 32 f., wo der EuGH – im Rahmen seiner Begründung zur Unzulässigkeit der zeitlichen Beschränkung der Urteilswirkungen deutlich machte, dass bereits die Urteile *Verkooijen* und *Manninen* eine Bindungswirkung für alle Mitgliedstaaten auslöste. Dazu *M. Lang*, IStR 2007, 235 (235).

verpflichtete – Untergерichte oder – zur Einholung einer Vorabentscheidung nicht einmal befugte – Verwaltungsbehörden zur Rechtsanwendung zuständig, werden sie die unionsrechtswidrige Rechtslage schon dann nicht zur Grundlage ihrer Entscheidung machen dürfen, wenn die bei der Interpretation der Grundfreiheit gewonnenen überzeugenderen Argumente die Unionsrechtswidrigkeit der nationalen Vorschrift erweist.⁶ Zwar trifft in all diesen Konstellationen zusätzlich den Gesetzgeber selbst die Verpflichtung zur Bereinigung der unionsrechtswidrigen Rechtslage, doch kann es – insbesondere dann, wenn weder die Kommission noch der EuGH die gesetzlichen Änderungen einfordern – durchaus dauern, bis der Gesetzgeber aktiv geworden ist. In dieser – je nach Fall unterschiedlich langen – „Übergangszeit“ sind vor allem die Verwaltungsbehörden und Gerichte gefordert.

Verwaltungsbehörden und Gerichte scheinen sich dann in einer ähnlichen Situation wie sonst der Gesetzgeber zu befinden, der im Falle eines Verstoßes gegen eine Grundfreiheit bei der Neugestaltung der Rechtslage häufig aus mehreren unionsrechtskonformen Möglichkeiten wählen kann. Der Gesetzgeber ist dazu legitimiert, in dem ihm durch die Verfassung gesetzten Rahmen eine Entscheidung zu treffen, die ihm politisch opportun erscheint. Im Gegensatz dazu haben Verwaltungsbehörden und Gerichte diese Entscheidungsspielräume in aller Regel nicht. Sie sind an das geltende Gesetz gebunden. An dessen Anwendung sind sie aufgrund der geschilderten unionsrechtlichen Vorgaben aber gerade gehindert. In einer solchen Situation stehen Verwaltungsbehörden und Gerichte daher vor der Herausforderung, einerseits aufgrund der Gesetze zu entscheiden, andererseits dem Unionsrecht zum Durchbruch zu verhelfen. Zwar haben die unionsrechtlichen Normen gegenüber den nationalen Rechtsvorschriften den Vorrang,⁷ Doch diese Normen lassen oft nicht erkennen, welcher von mehreren unionsrechtskonformen Lösungen der Vorzug zu geben ist.

Der Spielraum von Verwaltungsbehörden und Gerichten ist jedenfalls in einer Hinsicht eingeschränkt: Während der Gesetzgeber die für die nicht unter die Grundfreiheit fallenden – meist internen – Konstellationen maßgebende Rechtslage auch „verbösern“ kann und den Grundfreiheiten dadurch zum Durchbruch verhelfen kann, indem er die Vorschriften für die Zukunft für alle Steuerpflichtigen „gleich schlecht“ gestaltet, ist den Verwaltungsbehörden und den Gerichten diese Möglichkeit verwehrt. Die Verwaltungsbehörden und Gerichte sind nur befugt, sich der unter den Anwendungsbereich der Grundfreiheit fallende Rechtslage anzunehmen. Rein interne Konstellationen können zwar den Maßstab für die grundfreiheitenrechtliche Beurteilung abgeben und insofern entscheidend sein⁸, auf sie selbst sind die Grundfreiheiten aber nicht an-

6 Vgl. aber *Reimer*, in Lüdicke (Hrsg.), *Wo steht das deutsche Internationale Steuerrecht?* (2009), 31 f., der die Verwaltungsbehörde – nicht aber das Gericht – im Zweifel zur gemeinschaftsrechtsfeindlichen Auslegung berechtigt erachtet.

7 Vgl. aber die – hier nicht inhaltlich weiter zu kommentierende – „Solange II“-Rechtsprechung des BVerfG: BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339.

8 Darauf weist *Rust*, IStR 2009, 382 (384) zutreffend hin.

wendbar.⁹ Behörden und Gerichte können lediglich im Anwendungsbereich der Grundfreiheit nach einer unionsrechtskonformen Lösung suchen.

Ein vergleichsweise unproblematisches Beispiel kann illustrieren, wie groß die Zahl der möglichen Deutungen einer unionsrechtskonformen Rechtslage häufig ist: Die dem Urteil *Royal Bank of Scotland* zugrunde liegende griechische Rechtslage sah einen 30%igen Körperschaftsteuersatz für inländische Banken und einen 35%igen Steuersatz für inländische Betriebsstätten ausländischer Banken vor.¹⁰ Der EuGH sah in dieser Diskriminierung einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Unionsrechtskonform ist in dieser Konstellation zweifellos die Anwendung eines Steuersatzes von 30% auf inländische Betriebsstätten von Steuerausländern, aber ebenso auch die Anwendung jedes unter 30% liegenden Steuersatzes. Die völlige Steuerfreistellung würde den grundfreiheitenrechtlichen Vorgaben zweifellos genauso entsprechen wie die Anwendung eines 10 oder 20%igen Steuersatzes und jedes anderen zwischen 0 und 30% liegenden Satzes. Das Unionsrecht selbst enthält aber – klammert man die allenfalls in Erwägung zu ziehenden Möglichkeit des Verstoßes gegen das Beihilfeverbot aus¹¹ – keinen Anhaltspunkt, welche dieser Lösungen vorzuziehen ist.¹²

Gegen dieses Ergebnis lässt sich auch nicht der Wortlaut einiger einschlägiger Vorschriften des AEU-Vertrags ins Treffen führen: So gibt etwa Art. 45 Abs. 3 lit. c AEUV den Arbeitnehmern das Recht, eine Beschäftigung *nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften* auszuüben. Nach Art. 49 AEUV umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten *nach den Bestimmungen des Aufnahmestaates für seine Angehörigen*. Nach Art. 57 AEUV kann eine Dienstleistung im Empfängerstaat unter den *Voraussetzungen* erbracht werden, *welche dieser Staat für seine eigenen Angehörigen vorschreibt*. Aus diesen Vorschriften lässt sich aber dennoch nicht ableiten, dass nur eine bestimmte Regelung den unionsrechtlichen Anforderungen entspricht. Gerichte oder Verwaltungsbehörden, die für den grenzüberschreitenden Fall vorteilhaftere Rechtsfolgen vorsehen, als dies in diesen unionsrechtlichen Regelun-

⁹ Anders aber offenbar *Gosch*, Ubg 2009, 73 (78 f.), der sich bei „Steuerverteilungsleistungen“ dagegen ausspricht, die „Wohltaten auf alle zu erstrecken“.

¹⁰ Vgl. EuGH v. 29.4.1999 – Rs. C-311/97 – *Royal Bank of Scotland*, FR 1999, 822 m. Anm. *Dautzenberg* = Slg. 1999, I-02651.

¹¹ Dazu *M. Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfeverbots auf das Steuerrecht, Gutachten zum 17. Österreichischen Juristentag 2009 (2009), 8 f.

¹² Der EuGH bezieht diese Frage aber dennoch – ohne dass dies in seine Zuständigkeit fallen würde – immer wieder in seine Überlegungen ein (dazu auch *Rust*, IStR 2009, 382 [383 f.]): In *CLT UFA* (EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 – *CLT-UFA*, Slg. 2006, I-1831 = FR 2006, 590, Rz. 10) gab er den nationalen Organen zumindest die Richtung ihrer Umsetzungsentscheidung vor: „Es ist Sache des nationalen Gerichts, den Steuersatz, der auf die Gewinne einer Zweigniederlassung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anzuwenden ist, nach Maßgabe des Steuersatzes zu ermitteln, der im Fall der Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft insgesamt anzuwenden gewesen wäre.“

gen angesprochen ist, handeln nämlich zweifellos nicht unionsrechtswidrig. Die Regelungen des AEU-Vertrags sehen nur einen Mindeststandard vor.

II. Mögliche Kriterien zur Wahl der unionsrechtskonformen Lösung

1. Absicht des Gesetzgebers?

Überlegt werden könnte, nach der Intention des Gesetzgebers zu fragen und auf diese Weise die Varianten an möglichen unionsrechtskonformen Lösungen einzuschränken. Dieses Unterfangen ist allerdings im Regelfall nicht aufschlussreich: Dem historischen Gesetzgeber kann nur jene Rechtslage zugesonnen werden, die er seinerzeit selbst geschaffen hat und die sich eben als unionsrechtswidrig erwiesen hat. Die Frage, welche Vorschriften der Gesetzgeber geschaffen hätte, wenn er geahnt hätte, dass sich die tatsächlich erzeugten Normen als unionsrechtswidrig herausstellen, ist rein spekulativ.¹³ Welche Vorschriften für den Gesetzgeber die „zweitbesten“ gewesen wären, lässt sich fast nie aus den Gesetzesmaterialien erkennen. Selbst wenn etwa einige am Gesetzgebungsverfahren Beteiligte bereits damals unionsrechtliche Bedenken hatten, werden sich dazu in den Gesetzesmaterialien keine Hinweise finden. Noch weniger ist zu erwarten, dass die Gesetzesverfasser ausdrücklich angeben, welche Alternativregelung sie vorgeschlagen hätten. Selbst dann könnte es aber als keineswegs gesichert angenommen werden, dass die Alternativregelung auch die erforderliche parlamentarische Zustimmung erhalten hätte. Wenn die parlamentarische Opposition schon damals unionsrechtliche Bedenken aufgezeigt und eine andere Lösung vorgeschlagen hätte, könnte noch weniger davon ausgegangen werden, dass gerade diese Regelung auch für die damalige parlamentarische Mehrheit die „zweitbeste“ Lösung gewesen wäre.¹⁴

Genauso wenig hilfreich sind Hinweise in den Gesetzesmaterialien, die darauf schließen lassen, dass der damalige Gesetzgeber die für den grenzüberschreitenden Fall vorgesehene Vorschrift nur als Ausnahmenvorschrift angesehen hatte. Keineswegs kann dann nämlich automatisch davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber im Falle der Unionsrechtswidrigkeit der sog. Ausnahmenorm den Anwendungsbereich der für Inlandssachverhalte maßgebenden Vorschrift auf die anderen Fallkonstellationen erstreckt hätte. Denn mit der Qualifikation einer Vorschrift (A) als Regel und einer anderen Vorschrift (B) als Ausnahme ist nichts anderes gesagt, als dass der Gesetzgeber einen Teil der Sachverhalte der Vorschrift A und einen anderen Teil der Sachverhalte der Vorschrift B unterstellt hat. Ob er – hätte er die Unzulässigkeit der Anordnung vorausgesehen – den gesamten Sachverhalt ausschließlich der Vorschrift A oder ausschließlich der Vorschrift B unterstellt oder eine ganz andere Lösung

¹³ Vgl. auch *Rust*, IStR 2009, 382 (383), der für den Fall der Verfassungswidrigkeit ebenfalls darauf hinweist, dass „regelmäßig unklar“ ist, ob der Gesetzgeber bei Kenntnis von der Verfassungswidrigkeit die Regelung A oder B auf beide Gruppen erstreckt oder für beide eine Lösung C gefunden hätte.

¹⁴ Dazu *M. Lang*, SWI 2009, 216 (220).

gefunden hätte, lässt sich aufgrund der bloßen Kennzeichnung einer Vorschrift als Regel und einer anderen als Ausnahme nicht sagen.¹⁵

Keinesfalls kann berechtigt vermutet werden, dass für jeden Gesetzgeber im Zweifel immer jene Regelung die zweitbeste gewesen wäre, die gegenüber der von ihm tatsächlich erlassenen Regelung den geringsten Verlust an Steuereinnahmen bewirkt hätte. Dies erinnert an die früher gelegentlich vertretene Auffassung, Steuergesetze wären generell *in dubio pro fisco* auszulegen. Heute gilt als gesichert, dass dies methodisch unhaltbar ist.¹⁶ Diese These ist genauso abzulehnen, wie die – z.B. von südafrikanischen Gerichten mitunter unter Berufung auf die Schutzbedürftigkeit des Eigentums vertretene¹⁷ – gegenteilige Auffassung, wonach Steuergesetze im Zweifel *contra fiscum* auszulegen wären. Die Interpretation von Steuervorschriften ist anhand jener Wertungen vorzunehmen, die sich aus der Systematik, der Teleologie und der Rechtsentwicklung der jeweils auszulegenden Vorschrift gewinnen lassen. Zur Annahme, dass dem Gesetzgeber generell jeweils die fiskalisch ergiebigste Lösung zuzusinnen ist, besteht genau so wenig Berechtigung wie zur Annahme des Gegenteils.¹⁸

So ist auch im Falle eines 30%igen Steuersatzes für Ansässige und eines 35%igen Steuersatzes für Steuerausländer keinesfalls gesichert, dass der Gesetzgeber einen 30%igen Steuersatz für beide Gruppen Steuerpflichtiger eingeführt hätte, wenn er die Unionsrechtswidrigkeit seiner Lösung vorhergesehen hätte. Genauso ist denkbar, dass er einen 35%igen oder gar einen 32,5%igen Steuersatz für beide Gruppen oder aber eine ganz andere Lösung geschaffen hätte. Sofern die Gesetzesmaterialien keine stichhaltigen Anhaltspunkte enthalten, welche Lösung der Gesetzgeber als zweitbeste präferiert hätte, besteht auch keine Berechtigung zu irgendwelchen Vermutungen darüber.

Sollte sich bereits eine gesetzgeberische Lösung über die künftige unionsrechtskonforme Gestaltung der Rechtslage abzeichnen oder sie sogar – mit ausschließlicher Wirkung für die Zukunft – in Geltung stehen, kann ebenfalls nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass diese Regelung auch auf bereits in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte „zurückstrahlt“. Über die Intention des seinerzeitigen Gesetzgebers, der die sich als unionsrechtswidrig erwiesene Regelung verfügt hat, lassen sich daraus keine Rückschlüsse ziehen. Wenn der nunmehrige Gesetzgeber seine Neuregelung bloß mit künftiger Wirkung versieht, richten sich die mit dieser Regelung verfolgten Intentionen eben auch nur auf die Zukunft. Dem Gesetzgeber kann gerade nicht unterstellt werden, diese Rechtsfolge auch für die Vergangenheit bewirkt haben zu wollen, denn sonst hätte er es getan. Wenn die Regelung aber den

15 Dazu *M. Lang*, Der Sitz der Rechtswidrigkeit, in Holoubek/M. Lang (Hrsg.), Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen² (2009), 269 f.; vgl. jedoch die bei *Rust*, IStR 2009, 382 (383) referierte Rechtsprechung des BVerfG.

16 Vgl. dazu auch *M. Lang*, SWI 2009, 216 (221).

17 Dazu mit ausführlichen Nachweisen *West*, The Taxation of International (non-resident) Sportspersons in South Africa, PhD University of Cape Town (2009), 18.

18 Dazu ausführlich *M. Lang*, SWI 2009, 216 (221).

von den Verwaltungsbehörden und Gerichten zu entscheidenden Fall erfassen und somit auch für die Vergangenheit wirken soll, kann sie erst und nur dann berücksichtigt werden, wenn das Gesetzgebungsverfahren zum Zeitpunkt der Entscheidung bereits abgeschlossen ist und gilt.¹⁹ Denn es besteht keine Gewissheit, dass ein bloßer Gesetzesentwurf tatsächlich verabschiedet wird.

2. Geringstmöglicher Eingriff?

Eng verwandt mit der oben untersuchten und verworfenen Argumentation, wonach dem Gesetzgeber im Zweifel zu unterstellen wäre, das fiskalisch ergebnisgünstigste Ergebnis gewollt zu haben, ist die Figur vom *geringstmöglichen Eingriff*. Zorn scheint davon auszugehen, dass klar ist, wie die Rechtslage im Falle der Verdrängung einer nationalen Rechtsvorschrift durch eine Grundfreiheit zu beschaffen sein hat:²⁰ „Bei Steuergesetzen ist stets die Reduktion der Steuer (durch Anpassung des Steuersatzes, Anpassung der Bemessungsgrundlage, Gewährung von Absetzbeträgen etc.) der geringere Eingriff als die Beseitigung des Steuertatbestandes“. Zorn nimmt an, dass die Verwaltungsbehörden und Gerichte immer jene Lösung zu wählen hätten, die zwar unionsrechtskonform ist, aber gleichzeitig für den Fiskus den geringstmöglichen Einnahmeverlust bewirkt.²¹ Im Ergebnis läuft diese Gedankenführung ebenfalls auf eine Interpretationsregel *in dubio pro fisco* hinaus.²²

Eine Begründung dafür, nach dem für den Fiskus geringstmöglichen Eingriff zu fragen, ist nicht erkennbar. Die Argumentationsfigur des *geringeren Eingriffs*, die ursprünglich aus dem grundrechtlichen Bereich stammt²³, wird in ihr Gegenteil verkehrt: Nicht der Eingriff der staatlichen Gewalt in die Rechtsposition des Einzelnen soll möglichst gering gehalten, sondern die staatliche Gewalt vor dem sich auf die Rechtsprechung des EuGH berufenden Einzelnen geschützt werden.²⁴

Rust hat unlängst angedeutet, dass sich sogar in die gegenteilige Richtung argumentieren ließe:²⁵ Der Gesetzgeber hat nämlich keinen Anreiz zu einer

19 Vgl. aber BFH v. 22.7.2008 – VIII R 101/02, BFH/NV 2008, 1747, wo auf einen bloßen Regierungsentwurf abgestellt wird.

20 Siehe Zorn, RdW 2009, 171 (174).

21 Dazu Zorn, RdW 2009, 171 (174).

22 Diese Überlegung findet sich im Kern auch in einem jüngsten Beitrag von Zorn (in Kofler u. a. (Hrsg.), Gedenkschrift für Quantschnigg (2010), 557), wenn er zwar von einer „behutsamen Anwendung der Verdrängung“ spricht, dann aber als entscheidend ansieht, dass der „primäre Zweck des Steuerrechts [...] nun einmal darin [liegt], dem Gemeinwesen Einnahmen zu schaffen“. Dabei handelt es sich um eine m.E. unzulässige Verkürzung der teleologischen Interpretation: Bei der Interpretation steuerrechtlicher Vorschriften kann nicht nur generell oder primär auf den Einnahmenerhebungszweck des Steuerrechts abgestellt werden. Vielmehr sind die – meist äußerst vielschichtigen – Zielsetzungen *jeder einzelnen Rechtsvorschrift* zu ermitteln.

23 Vgl. Berka, Die Grundrechte (1999) 156 f.; Potacs, Auslegung im öffentlichen Recht (1994) 77.

24 Näher M. Lang, SWI 2009, 216 (221 f.).

25 Vgl. Rust, IStR 2009, 382 (383 f.).

zügigeren Bereinigung der Unionsrechtswidrigkeit, wenn die Gerichte und Verwaltungsbehörden „zu einer mit dem Gemeinschaftsrecht gerade noch vereinbaren und damit fiskalfreundlicheren Rechtsfolge kommen“. Er ist zwar unionsrechtlich verpflichtet, aber mangels drohender Einbußen an Steueraufkommen aus politischer Sicht nicht so stark gefordert, die Rechtslage umgehend selbst neu zu gestalten. Der österreichische Verfassungsgerichtshof stellt in seiner Rechtsprechung zum Sitz der Verfassungswidrigkeit im Falle der von ihm aufzuhebenden Vorschriften ähnliche Überlegungen an:²⁶ Es kann als Ausdruck der richterlichen Zurückhaltung und des Respekts vor der Prärogative des Gesetzgebers verstanden werden, wenn der VfGH den Kreis der von ihm aufzuhebenden Vorschriften im Zweifel weiter zieht und auf diese Weise die Rechtslage vordergründig viel einschneidender ändert.²⁷ Durch Aufhebung größerer Regelungsbereiche wächst nämlich die Wahrscheinlichkeit, dass sich der Gesetzgeber selbst zum Handeln gezwungen sieht. In diesem Fall wird die künftige Rechtslage mittel- und langfristig nicht vom VfGH, sondern vom Gesetzgeber selbst bestimmt.²⁸

3. Verfassungsrechtliche Vorgaben

Weitere Ansätze, um die Vielzahl von unionsrechtskonformen Lösungen einzuschränken, die Gerichten und Verwaltungsbehörden scheinbar offen stehen, und damit deren Handeln gleichzeitig näher zu determinieren, können sich aus dem Verfassungsrecht ergeben. Zwar haben selbst verfassungsrechtliche Vorschriften den unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen. Wenn aber das Unionsrecht den Verwaltungsbehörden und Gerichten mehrere alternative Lösungen eröffnet, die alle in gleicher Weise unionsrechtskonform sind, spricht nichts dagegen, subsidiär auf die verfassungsrechtlichen Anforderungen abzustellen. Von Verwaltungsbehörden und Gerichten ist zu verlangen, dass sie ihnen zustehende Entscheidungsspielräume unter Beachtung der aus dem Verfassungsrecht gewonnenen Wertungen füllen.

Der in vielen Verfassungen enthaltene Gleichheitssatz kann in diesem Zusammenhang Bedeutung erlangen: Wenn es gleichheitsrechtlich geboten ist, inländische Betriebsstätten ausländischer Körperschaften und inländische Körperschaften demselben Steuersatz zu unterwerfen, kann dies zur Folge haben, dass die unionsrechtlichen und gleichheitsrechtlichen Anforderungen so miteinander zu verknüpfen sind, dass inländische Betriebsstätten ausländischer Körperschaften demselben Steuersatz wie inländische Körperschaften unterworfen werden müssen: Die Anwendung eines geringeren Steuersatzes für die inländischen Betriebsstätten ausländischer Körperschaften wäre zwar unionsrechts-

26 Dazu ausführlich *M. Lang*, in *Holoubek/M. Lang* (Hrsg.), *Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen*² (2009), 269.

27 Zur Notwendigkeit richterlicher Zurückhaltung aus dem Blickwinkel des englischen Rechts in diesem Zusammenhang auch *Farmer/Coutinho*, *Marleasing vs. Disapplication*, *The Tax Journal* (23. November 2009), 17 (17 ff.).

28 *M. Lang*, in *Holoubek/M. Lang* (Hrsg.) *Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen*² (2009), 269 f.

konform, würde allerdings nicht den Vorgaben des Gleichheitsgrundsatzes entsprechen.²⁹

Allerdings lassen sich keinesfalls alle derartigen Entscheidungsspielräume durch Heranziehung verfassungsrechtlicher Wertungen füllen: Wenn es darum geht, ob eine CFC-Besteuerung zumindest für „wholly artificial arrangements“ aufrechterhalten bleiben soll oder aber überhaupt nicht mehr zum Tragen kommen soll³⁰, lässt sich diese Frage wohl auch nicht anhand des Gleichheitsgrundsatzes alleine klären. Gleiches gilt für die Beurteilung der Frage, ob im Falle eines auf inländische Unternehmensgruppen beschränkten Systems des Verlustabzugs den unionsrechtlichen Anforderungen durch generelle Ausdehnung des Verlustabzugs auf in anderen EU-Staaten ansässige Auslandsgesellschaften oder nur auf jene, in denen sich der Verlust als endgültig und im Ausland nicht mehr verwertbar erweist, Rechnung getragen werden soll.³¹

Selbst in den Fällen, in denen die aus dem Verfassungsrecht – und insbesondere aus dem Gleichheitsgrundsatz – gewonnenen Wertungen geeignet erscheinen, die unionsrechtlich offen stehenden Entscheidungsspielräume zu füllen, tun sich Fragen auf: Verfassungsrechtliche Wertungen fließen in den Auslegungsvorgang im Rahmen der verfassungsrechtskonformen Interpretation ein. So wie die unionsrechtskonforme Interpretation ist aber auch die verfassungsrechtskonforme Interpretation eine Spielart der systematischen Interpretation.³² Im Falle eines für inländische Körperschaften vorgesehenen Steuersatzes von 30 % und eines für inländische Betriebsstätten ausländischer Körperschaften vorgesehenen Steuersatzes von 35 % ist die Rechtslage zwar unionsrechtswidrig, aber eindeutig: Anhaltspunkte dafür, dass die nun aus dem Verfassungsrecht zu gewinnenden gleichheitsrechtlichen Argumente das – vermutlich – dem Wortlaut und der Rechtsentwicklung nach eindeutige Interpretationsergebnis in Frage stellen, lassen sich nicht ohne weiteres finden. Nach den sonst gewohnten Maßstäben lässt sich kaum annehmen, dass die verfassungsrechtliche Interpretation dazu beitragen kann, dass der dem Wortlaut und anderen für die Auslegung maßgebenden Argumenten nach 35 %iger Steuersatz nunmehr als 30 %iger Steuersatz zu verstehen ist.

Aus ähnlichen Gründen ist auch Zurückhaltung gegenüber der immer wieder vorgebrachten Forderung angebracht, wonach die Wirkung der Verdrängung unionsrechtswidrigen nationalen Rechts vor dem Hintergrund des Gebots der Rechtssicherheit beurteilt werden müsste und dass es für die von der nationalen Verwaltungsbehörde oder dem Gericht angewendete Rechtsfolge aus rechtsstaatlichen Gründen einer Rechtsgrundlage im nationalen Recht bedarf.³³

29 Vgl. jüngst zur Gleichheitswidrigkeit der Differenzierung zwischen unionsrechtlich bedingten und anderen Durchbrechungen der Rechtskraft öVfGH v. 22.6.2009, G 5, 6/09 u. a.

30 Zur unionsrechtlichen Zulässigkeit der CFC-Besteuerung s. EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006, I-07995 = FR 2006, 987 m. Anm. *Lieber*.

31 Zu den unionsrechtlichen Anforderungen vgl. EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837 = FR 2006, 177.

32 Siehe *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994), 76 f.

33 Vgl. z. B. *Jochum*, IStR 2006, 621 (623); *Stahl*, Intertax 2008, 548 (549).

Soweit dieses Postulat der Rechtssicherheit auf verfassungsrechtlichen Erwägungen beruht, sind diese schon deshalb zu relativieren, da die vermeintliche oder tatsächliche Rechtsunsicherheit ja nur für den „Übergangszeitraum“ besteht, in dem der Gesetzgeber noch nicht selbst – seiner unionsrechtlichen Verpflichtung entsprechend – den unionsrechtskonformen Zustand hergestellt hat. Viel gewichtiger ist aber, dass diesen verfassungsrechtlichen Überlegungen jedenfalls nicht im Wege der verfassungskonformen Interpretation zum Durchbruch verholfen werden kann. Denn die nationale Rechtsvorschrift, um deren verfassungskonforme Auslegung es gehen könnte, ist eben aus unionsrechtlichen Gründen gar nicht mehr anwendbar und daher auch nicht verfassungskonform auslegbar.

Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts verbietet den Rechtsanwendern, auf die als unionsrechtswidrig erkannten Vorschriften zurückzugreifen und darin die gesetzliche Grundlage für staatliches Handeln zu sehen. Die vom Gesetzgeber für den Sachverhalt geschaffene Rechtsgrundlage ist verdrängt. Eine andere Rechtsgrundlage stellt das nationale Recht für den „Übergangszeitraum“ nicht bereit. Die Verdrängung der unionsrechtswidrigen nationalen Vorschrift wird durch das Unionsrecht selbst – in diesem Fall durch den unionsrechtlich gebotenen Anwendungsvorrang – bewirkt. Dadurch wird das Unionsrecht unmittelbar zur Rechtsgrundlage staatlichen Handelns. Das Unionsrecht selbst scheint aber eben keine konkreten Vorgaben zu machen, welcher unionsrechtskonformen Lösung Verwaltungsbehörden und Gerichten den Vorzug geben sollen.

4. Nichtanwendung einzelner Tatbestandselemente?

Die deutsche Rechtsprechung erweckt gelegentlich den Eindruck, den *Wortlaut* der maßgebenden nationalen Rechtsvorschrift in den Mittelpunkt der Überlegungen zu stellen: Das „europarechtswidrige Tatbestandsmerkmal“³⁴ oder das „Merkmal ‚inländisch‘“³⁵ dürfe „nicht beachtet“ werden. Aus dem EuGH-Urteil *Schwarz und Gootjes-Schwarz* ist daher offenbar zu folgern, dass in der die Abzugsfähigkeit von Schulgeld damals regelnden Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG die Wortfolge „gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes (GG) staatlich genehmigten oder nach Landesrecht erlaubten Ersatzschule sowie einer nach Landesrecht anerkannten allgemein bildenden Ergänzungsschule“ in den Fällen, in denen der Anwendungsvorrang zum Tragen kommt, „nicht zu beachten“ ist.³⁶

Noch deutlicher kommt die Betonung des Wortlauts in englischen Urteilen zum Ausdruck: Erst jüngst hat der englische Court of Appeal in *Vodafone 2 vs. HMRC* zur Frage, ob die britische CFC-Regelung im Lichte der EuGH-Judika-

34 Vgl. BFH v. 17.7.2008 – X R 62/04, FR 2009, 228 m. Anm. *Kanzler* = BFH/NV 2008, 1927.

35 Vgl. BFH v. 22.7.2008 – VIII R 101/02, FR 2009, 236 = BFH/NV 2008, 1747.

36 Vgl. EuGH v. 11.9.2007 – Rs. C-76/05 – *Schwarz/Gootjes-Schwarz*, Slg. 2007, I-6849.

tur weiter angewendet werden können, wie folgt entschieden:³⁷ „In the present case the *words* which the Revenue suggest should be inserted into the Act to ensure its compliance with Article 43 of EU Treaty do not create a new and different scheme nor do they offend any of the Act’s cardinal principles; still less do they remove the core and essence of the Act.“

Würde es tatsächlich auf den *Wortlaut* ankommen, wäre das erwähnte Urteil des BFH in sich widersprüchlich: Der BFH geht nämlich davon aus, dass der Abzug von Schuldgeldzahlungen in das EU-Ausland auch voraussetzt, dass „durch die Höhe der gezahlten Beträge keine Sonderung der Schüler nach den Besitzverhältnissen der Eltern gefördert wird“. Dieses Sonderungsverbot ergibt sich aber aus Art. 7 Abs. 4 GG. Gerade der Verweis auf Art. 7 Abs. 4 GG in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehört offenbar zu den Tatbestandsmerkmalen, die im Falle der Zahlungen an Schulen im EU-Ausland „nicht zu beachten“ sind. Der BFH hält dazu nur fest:³⁸ „Zwar ist das Sonderungsverbot kein Tatbestandsmerkmal des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG; bei dem Besuch einer Schule im EU-Ausland ist aber fiktiv zu prüfen, ob sie nach deutschem Recht anerkannt worden wäre; in diesem Zusammenhang ist das Sonderungsverbot von Bedeutung.“ Wie könnte aber das Sonderungsverbot „von Bedeutung“ sein, wenn seine normative Relevanz für Zwecke des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG auf jenes Tatbestandsmerkmal zurückzuführen ist, das „nicht zu beachten“ ist?

Dies macht bereits deutlich, dass die Fokussierung auf den *Wortlaut* verfehlt wäre.³⁹ Der *Wortlaut* einer Vorschrift darf nicht mit ihrem *Inhalt* gleichgesetzt werden. Der Auslegungsvorgang beginnt zwar sinnvollerweise beim *Wortlaut* einer Vorschrift.⁴⁰ Gerade eine ausführlichere Befassung mit dem *Wortlaut* einer Regelung zeigt oft schon auf, wie schillernd dieser ist. Die Berücksichtigung der weiteren für den Auslegungsvorgang maßgebenden Aspekte macht dann erst deutlich, welcher *Inhalt* der im Rahmen der vom *Wortlaut* gedeckten Möglichkeiten der auszulegenden Vorschrift zugrunde gelegt werden kann oder – wenn man nicht von der Auffassung ausgeht, dass der *Wortlaut* die äußerste Grenze der Interpretation absteckt⁴¹ – ob historische, systematische oder teleologische Argumente den *Wortlaut* gar in den Hintergrund treten lassen und der Vorschrift ein ganz anderer *Inhalt* als ursprünglich angenommen beizumessen ist. Wer einzig den *Wortlaut* der Vorschrift berücksichtigt, verkürzt den Auslegungsvorgang in unzulässiger Weise.

Ein am *Wortlaut* der nationalen Vorschrift orientierter Ansatz wäre auch einem weiteren Einwand ausgesetzt: Es hängt von den Zufälligkeiten der Legistik ab, ob es der *Wortlaut* der nationalen Vorschrift überhaupt ermöglicht, zu einem unionsrechtskonformen Ergebnis zu gelangen, indem eine bestimmte

37 Siehe British Court of Appeal v. 22.5.2009, Vodafone 2 v HMRC, [2009] EWCA Civ 446, Rz. 71; Hervorhebung nicht im Original.

38 BFH v. 17.7.2008 – X R 62/04, FR 2009, 228 m. Anm. *Kanzler* = BFH/NV 2008, 1927.

39 Zuletzt auch *Zorn*, in Kofler u. a. (Hrsg.), Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), 557 f.

40 Vgl. *M. Lang*, ÖStZ 2001, 65 (68 f.).

41 Kritisch *M. Lang*, ÖStZ 2001, 65 (68 f.).

Wortfolge einfach ignoriert wird.⁴² Dies kann am Beispiel der Regelung des Steuerabzugs von Schulgeldern erläutert werden: Der deutsche Gesetzgeber hätte die seinerzeit in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG angeordnete – und später als unionsrechtswidrig erkannte – Rechtsfolge auch dadurch herbeiführen können, indem er alle unter diese Vorschrift fallende deutschen Schulen abschließend aufgezählt hätte. Dies wäre zwar aus legistischer Sicht nicht zweckmäßig und hätte auch laufende gesetzliche Anpassungen erfordert. Undenkbar wäre dies aber nicht gewesen. Wenn der Gesetzgeber die als anerkannt angesehenen Institutionen allerdings namentlich genannt hätte, wäre es nicht möglich gewesen, das unionsrechtskonforme Ergebnis durch gedankliche Streichung einzelner Worte dieser Vorschrift zu erreichen.

Am Beispiel des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG soll auch verdeutlicht werden, worin der Verstoß gegen die Grundfreiheit liegt: Weder die Abzugsfähigkeit von Zahlungen an bestimmte inländische Schulen noch die fehlende Abzugsfähigkeit von Zahlungen an ausländische Schulen sind *per se* unionsrechtswidrig. Der Verstoß gegen die Grundfreiheit liegt darin, dass der Gesetzgeber Zahlungen an ausländische Schulen nicht zumindest die gleichen Begünstigungen wie Zahlungen an inländische Schulen eingeräumt hat. Während die Beurteilung, ob ein Verstoß gegen Grundfreiheit vorliegt, somit den Vergleich der beiden Regelungen verlangt, kann sich nur der Steuerpflichtige auf die Grundfreiheit berufen, der – meist innerhalb der Union – einen grenzüberschreitenden Sachverhalt verwirklicht hat. Nur er kann von den Wirkungen des Anwendungsvorrangs profitieren. Der Anwendungsvorrang verlangt, dass für ihn eine Rechtslage zum Tragen kommt, die ihn zumindest mit Steuerpflichtigen gleichstellt, die sich in einer bloß internen Situation befinden. Während der Verstoß gegen die Grundfreiheit vom Gesetzgeber auch durch „Verböserung“ der Regelungen für Steuerpflichtige, die sich in einer internen Situation befinden, beseitigt werden kann, kann der Anwendungsvorrang für diese Steuerpflichtigen mangels Anwendbarkeit der Grundfreiheit auch keine – negativen – Auswirkungen haben.

Entgegen der Annahme des BFH war die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG auch nicht partiell vom Anwendungsvorrang umfasst.⁴³ Der Umstand, dass Zahlungen an bestimmte inländische Schulen *abzugsfähig* sind, verstößt nämlich weder *per se* gegen die Grundfreiheit noch kann der Anwendungsvorrang an dieser Rechtsfolge etwas ändern. Der BFH hatte daher auch keine Befugnis, die Nichtbeachtung einzelner Tatbestandselemente anzuordnen. Für den Anwendungsvorrang ist hingegen entscheidend, dass *keine Vorschrift* besteht, die den Abzug von Schulgeldern *an vergleichbare ausländische Schulen* ermöglicht. Überlegungen zu den Wirkungen des Anwendungsvorrangs des Unions-

42 Zutreffend die auch von Zorn, EG-Grundfreiheiten und dritte Länder, in *Quant-schnigg/Wiesner/Mayr* (Hrsg.) *Steuern im Gemeinschaftsrecht*, FS für Nolz (2008), 211 (217) geäußerte Kritik, wonach Fragen des Anwendungsvorrangs oft unzulässigerweise mit der aus der verfassungsgerichtlichen Praxis bekannten Lokalisierung der Verfassungswidrigkeit innerhalb des Wortlauts der Vorschrift vermengt werden.

43 Vgl. BFH v. 21.10.2008 – X R 15/08, BFH/NV 2009, 559 (NV).

rechts haben somit in diesem Fall am *Fehlen* einer diese Sachverhalte abdeckenden Regelung anzusetzen.

Die Einsicht, dass der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten ausschließlich in grenzüberschreitenden Konstellationen zum Tragen kommt und es in manchen dieser Konstellationen an einer Regelung *fehlt*, und in anderen grenzüberschreitenden Konstellationen die Regelung *zu weit reicht*, weist den Blick in die richtige Richtung: Es erscheint sinnvoll, nach diesen Fallgruppen zu differenzieren und dann zu überlegen, ob und welche anderen Rechtsfolgen in diesen beiden Fallgruppen zum Tragen kommen sollen, um den unionsrechtlichen Vorgaben Rechnung zu tragen.

III. Die maßgebenden Fallgruppen

1. Die aus unionsrechtlichen Gründen zu regelnden Sachverhalte

Die Konstellation in *Marks & Spencer* gehört zur selben Fallgruppe wie jene des Abzugs von ins Ausland gezahltem Schulgeld:⁴⁴ Nach Auffassung des EuGH stehen die „Art. 43 EG und 48 EG [...] beim derzeitigen Stand des Gemeinschaftsrechts einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die es einer gebietsansässigen Muttergesellschaft allgemein verwehrt, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste abzuziehen, die einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft dort entstanden sind, während sie einen solchen Abzug für Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft zulässt. Es verstößt jedoch gegen die Art. 43 EG und 48 EG, der gebietsansässigen Muttergesellschaft eine solche Möglichkeit dann zu verwehren, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den von dem Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat, gegebenenfalls durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und wenn keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.“ Somit war die britische Regelung, die den Abzug *inländischer* Verluste zugelassen hat, unionsrechtlich unbedenklich. Der Abzug bestimmter Auslandsverluste wurde britischen Gesellschaften nicht gestattet. Ausgangspunkt der Überlegungen zum Anwendungsvorrang ist somit *das Fehlen* einer Regelung, die in bestimmten – vom EuGH bezeichneten – grenzüberschreitenden Konstellationen den Abzug von Auslandsverlusten ermöglicht.

Die Fälle, in denen der Abzug von Auslandsverlusten unionsrechtlich geboten ist, wurden vom EuGH selbst umschrieben. Somit ergeben sich in *Marks & Spencer* unmittelbar aus dem Unionsrecht die Tatbestandsvoraussetzungen,

44 Siehe EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer*, Slg. 2005, I-10837 = FR 2006, 177.

unter denen Verwaltungsbehörden und Gerichte Auslandsverluste zu berücksichtigen haben. Zweifellos wäre es auch mit dem Unionsrecht vereinbar, wenn Auslandsverluste – darüber hinaus – in anderen Konstellationen abgezogen werden können. Doch unionsrechtlich *geboten* ist bloß der Abzug von Auslandsverlusten in den vom EuGH bezeichneten Fällen. Weiter reicht die aus dem Unionsrecht erwachsende Verpflichtung nicht. Verwaltungsbehörden und Gerichte, die aus einem Urteil des EuGH die Folgen zu ziehen und dem Unionsrecht zum Durchbruch zu verhelfen haben, verfügen nur insoweit über eine Rechtsgrundlage für ihre Entscheidungen, als sich dies aus dem Unionsrecht ergibt.⁴⁵ Unzulässig wäre es hingegen, wenn Behörden oder Gerichte Auslandsverluste abziehen, ohne dazu nach nationalem Recht oder nach Unionsrecht verpflichtet zu sein.⁴⁶

2. Die aus unionsrechtlichen Gründen gebotene Einschränkung des Anwendungsbereichs nationaler Rechtsvorschriften

Daneben gibt es aber auch Fallgruppen, in denen nicht das *Fehlen* einer nationalen Regelung problematisch ist, sondern deren *Existenz*: Wenn die Niederlassungsfreiheit die Anwendung von CFC-Regelungen bloß bei „wholly artificial arrangements“ zulässt, liegt ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor, wenn ein Mitgliedstaat generell die Gewinne aller ausländischen Gesellschaften mit niedrig besteuerten passiven Einkünften deren inländischen Gesellschaftern zurechnet und bei ihnen besteuert. Die CFC-Regelung ist aber nur insoweit unionsrechtswidrig, als sie nicht „wholly artificial arrangements“ trifft. In Fällen von „wholly artificial arrangements“ untersagt das Unionsrecht die Anwendung der nationalen Vorschrift nicht. Die nationale Vorschrift bleibt anwendbar. Verwaltungsbehörden und Gerichte sind an die Anordnung ihres Gesetzgebers gebunden. Es gibt keine Grundlage, in diesen Fällen von der Anwendung der CFC-Regelung Abstand zu nehmen. Die in einem jüngst veröffentlichten Urteil des englischen Court of Appeal enthaltene Überlegung geht in dieselbe Richtung:⁴⁷ „By paragraph 4 of his order Evans-Lombe J ordered that the CFC Legislation ‚be disapplied as being contrary to Community law‘. It is common ground that such order cannot stand because it goes beyond the obligation of a member state and disapplies the CFC Legislation in situations falling outside the scope of Community law, see IRC v Colmer 72 TC 56 paras 34 and 35.“ In *diesem* Kontext könnte der vom BFH so häufig ins Spiel gebrachte Begriff der „normerhaltenden Auslegung“ wohl zu Recht verwendet werden.⁴⁸

Ähnliches gilt für die Bemessungsgrundlage der Quellensteuer bei Einkünften von Nicht-Ansässigen: Aus *Scorpio* ist abzuleiten, dass von der für den Steuer-

45 Zutreffend daher die von *Stahl*, Intertax 2008, 548 (550) referierte schwedische Rechtsprechung.

46 Anders *Jochum*, IStR 2006, 621 (623).

47 Vgl. British Court of Appeal v. 22.5.2009, Vodafone 2 v HMRC, [2009] EWCA Civ 446, Rz. 61.

48 Vgl. BFH v. 9.8.2006 – I R 31/01, FR 2007, 184 m. Anm. *Pezzer* = BFH/NV 2007, 158.

abzug maßgebenden Bemessungsgrundlage mit den Einnahmen unmittelbar in Zusammenhang stehende Aufwendungen abzugsfähig sind, wenn Einnahmen von Ansässigen zwar keiner Quellensteuer unterliegen, aber von diesem Staat zumindest im Veranlagungsverfahren besteuert werden.⁴⁹ Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheit kann jedoch nur die Verdrängung entgegenstehender nationale Vorschriften bewirken, wenn es sich um Konstellationen handelt, in denen unmittelbar zusammenhängende Aufwendungen geleistet wurden. In den Fällen, in denen keine oder nur mittelbar mit den Einnahmen zusammenhängende Aufwendungen anfallen, ist eine auf dem Bruttoabzug basierende Steuerabzugsvorschrift unionsrechtlich unbedenklich. Sie kann daher insoweit weiter angewendet werden.⁵⁰

Als weiteres Beispiel können die Regelungen über die Wegzugsbesteuerung bei Beteiligungen herangezogen werden: Wenn die sofortige Besteuerung der bei einem Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat bis dahin entstandenen Wertsteigerungen unionsrechtswidrig ist, bedeutet dies nicht, dass dies auch für einen Wegzug in einen Drittstaat gilt. Sofern die Kapitalverkehrsfreiheit oder eine andere Regelung – wie jene des Freizügigkeitsabkommens – dem nicht entgegensteht⁵¹, spricht nichts dagegen, Regelungen über die Wegzugsbesteuerung in diesen Fällen weiterhin anzuwenden.

3. Die Suche nach der „passenden“ Rechtsfolge für die aus unionsrechtlichen Gründen zu regelnden Sachverhalte

Zumindest in jenen Fallkonstellationen, in denen *das Fehlen* einer nationalen Regelung für grenzüberschreitende Sachverhalte die Wirkungen des Anwendungsvorrangs auslöst, verpflichtet das Unionsrecht Verwaltungsbehörden und Gerichte, eine Rechtsfolge vorzusehen, die der – insoweit in unionsrechtswidriger Weise untätig gebliebene – Gesetzgeber gerade *nicht* angeordnet hatte. Die Fälle weiterhin ungeregelt zu lassen, ist aus unionsrechtlicher Sicht nicht ausreichend. Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten verpflichtet Verwaltungsbehörden und Gerichte zumindest zur Gleichbehandlung mit bloß internen Konstellationen. Er steht aber einer noch besseren Behandlung auch nicht im Wege.

Auf den ersten Blick wäre es naheliegend, auf *Rechtsfolgenebene* ähnliche Überlegungen wie auf *Tatbestandsebene* anzustellen: Der Anwendungsbereich der nationalen Regelung wird nur insoweit verdrängt als unionsrechtlich gefordert. Genauso könnte auf Rechtsfolgenebene angenommen werden, dass Verwaltungsbehörden und Gerichte bloß jene Rechtsfolge vorsehen dürfen, die mindestens unionsrechtlich gefordert ist. Sie bräuchten den Steuerpflichtigen nicht darüber hinaus zu begünstigen.⁵² Wer so argumentiert, übersieht aber einen wesentlichen Unterschied: Für jene Fallkonstellationen, in denen die

49 Siehe EuGH v. 16.5.2006 – Rs. C-290/04 – *Scorpio*, Slg. 2006, I-09461.

50 Vgl. BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, BFH/NV 2007, 2419.

51 Dazu M. Lang/Lüdicke/Reich, IStR 2008, 709 (709 f.).

52 So Zorn in Kofler u. a. (Hrsg.) Gedenkschrift für Quantschnigg (2010), 557 f.

nationale Vorschrift aus unionsrechtlicher Sicht unbedenklich ist, hatte der Gesetzgeber – schon seinerzeit – eine Rechtsvorschrift geschaffen, die vom Anwendungsvorrang des Unionsrechts nicht umfasst ist und daher weiterhin angewendet werden kann. In den Fällen jedoch, in denen das Fehlen einer Regelung des grenzüberschreitenden Sachverhalts gegen eine Grundfreiheit verstößt, hat der Gesetzgeber eben keine Vorschrift geschaffen, die weiterhin angewendet werden kann. Wer automatisch jene Rechtsfolge zum Tragen lassen kommen will, die gerade noch den unionsrechtlichen Anforderungen entspricht, kann sich daher nicht unmittelbar auf nationale Rechtsvorschriften berufen. Genauso wenig kann er sich aber unmittelbar auf Unionsrecht berufen: Das Unionsrecht verpflichtet nur, mindestens die Gleichbehandlung zu gewähren, enthält aber kein Verbot, darüber hinaus zu gehen und den sich in der grenzüberschreitenden Situation befindlichen Steuerpflichtigen großzügiger zu behandeln.

Wenn der BFH somit im Falle des Schulgeldes davon ausgeht, dass „dann, wenn die Schule im EU-Ausland zu einem im Inland ohne Abstriche anerkannten Schulabschluss führt, der Abzug des für den Besuch dieser Schule gezahlten Schulgeldes [...] dem Grunde nach in Betracht zu ziehen ist“, fordert er letztlich die *sinngemäße Anwendung* der in § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG damals enthaltenen Rechtsfolge – über den vom deutschen Gesetzgeber vorgesehenen Anwendungsbereich dieser Vorschrift hinaus. Dem unionsrechtlichen Postulat, wonach in den vergleichbaren Konstellationen mindestens die Abzugsfähigkeit in dem Umfang gewährleistet sein muss, in dem sie auch in inländischen Situationen vorgesehen ist, wird dadurch entsprochen, indem die Rechtsfolge des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG über die inländischen Konstellationen hinaus erstreckt wird. Die Regelungslücke, die bei grenzüberschreitenden Situationen gegeben war, musste aus unionsrechtlichen Gründen geschlossen werden. Implizit geht der BFH genau so vor, wie es sonst im Falle der Lückenschließung geboten wäre: Er sucht nach der systematisch und teleologisch „passenden“ Vorschrift – was im vorliegenden Fall keine großen Schwierigkeiten bereitet – und wendet diese Vorschrift sinngemäß auf den unregelmäßig an. Dies versetzt den BFH auch in die Lage, die aus dieser Vorschrift gewonnenen Wertungen – wie die Ausführungen über das Sonderungsverbot gezeigt haben⁵³ – zu berücksichtigen.⁵⁴

In dieselbe Kategorie gehört die vom EuGH in *Persche* entschiedene Konstellation:⁵⁵ Unionsrechtlich ist es geboten, dass „der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit [hat], auch Spenden an eine Einrichtung, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, abzuziehen“.⁵⁶ Im konkreten Fall hat der BFH dem FG aufgetragen, zu prüfen, „ob die nach natio-

53 Vgl. BFH v. 17.7.2008 – X R 62/04, FR 2009, 228 m. Anm. Kanzler = BFH/NV 2008, 1927.

54 Vgl. auch BFH v. 3.12.2008 – X R 26/08, BFH/NV 2009, 902: Hier verweigerte der BFH die Abzugsfähigkeit des Schulgeldes.

55 Siehe EuGH v. 27.1.2009 – Rs. C-318/07 – *Persche*, FR 2009, 230.

56 Vgl. BFH 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633.

nalem Recht zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ob also der begehrte Spendenabzug dem Grunde und der Höhe nach berechtigt ist.“⁵⁷

Dies zeigt, dass der BFH im Ergebnis auf durchaus vertraute methodische Ansätze zurückgreift: Das Fehlen einer ausdrücklichen Regelung für einen bestimmten Sachverhalt führt auch sonst nicht zwingend dazu, den Auslegungsvorgang abubrechen. Vorschriften, die ihrem Wortlaut nach zumindest nicht auf den ersten Blick oder auch gar nicht auf einen bestimmten Sachverhalt anwendbar sind, müssen – nicht bloß im unionsrechtlichen Kontext – mitunter darauf hin untersucht werden, ob die Rechtsfolgen auch auf diesen Sachverhalt zu erstrecken sind. Entscheidend ist, ob der ausdrücklich geregelte Sachverhalt dem nicht ausdrücklich geregelten Sachverhalt so ähnlich ist, dass die für den *ausdrücklich geregelten* Sachverhalt vorgesehenen Rechtsfolgen auf den *nicht ausdrücklich geregelten* Sachverhalt erstreckt werden sollen. Die Ähnlichkeit ist anhand der Wertungen zu beurteilen, die jenen Vorschriften entnommen werden, aus denen sich diese Rechtsfolgen ergeben.⁵⁸ Die Grenze zwischen Auslegung (im engeren Sinn) und Analogie ist dabei – sofern sie sich überhaupt ziehen lässt – fließend. So wie im Falle von Regelungslücken auch sonst die sinngemäße Anwendung der – nach systematischen und teleologischen Gesichtspunkten festgestellten – „passenden“ bestehenden Vorschriften zu erwägen ist, gilt dies auch für die aufgrund Unionsrechts anzunehmende und zu schließende Lücke.⁵⁹

Im Rahmen dieser Überlegungen können dann auch verfassungsrechtliche Wertungen einfließen. Schließlich ist die verfassungskonforme Interpretation Bestandteil der systematischen Interpretation.⁶⁰ Wenn es darum geht zu erkennen, welche Rechtsfolge die für die nach nationalem Recht unregelte, aber aus unionsrechtlichen Gründen zu regelnde Konstellation die systematisch „passende“ Rechtsfolge ist, sind beispielsweise gleichheitsrechtliche Argumente durchaus am Platz. Die Erstreckung einer Rechtsfolge auf den unregelmäßig Sachverhalt, deren Anwendung auch gleichheitsrechtliche Anforderungen erfüllt, ist jener Rechtsfolge vorzuziehen, bei deren Erstreckung auf den unregelmäßig Sachverhalt dies nicht der Fall ist.⁶¹

57 Vgl. BFH 27.5.2009 – X R 46/05, BFH/NV 2009, 1633.

58 Dazu auch *Klamert*, JBl 2008, 158 (162).

59 Vgl. auch die Überlegungen bei *Rust*, IStR 2009, 382 (386) zur Umsetzung des Urteils *Gerritse* (EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 – *Gerritse*, Slg. 2003, I-05933), der zwar im Gegensatz zum FG Berlin (dessen Urteil dann auch vom BFH aufgehoben wurde: BFH v. 10.1.2007 – I R 87/03, BFH/NV 2007, 1241) „anstelle der analogen Anwendung anderer Sondervorschriften [...] [den] Rückgriff auf die allgemeinen Regelungen für beschränkt steuerpflichtig selbständig Tätige“ vorgezogen hätte, dem es aber letztlich wohl dem Grunde nach ebenso wie dem FG Berlin darum ging, die sinngemäß anwendbare Vorschrift aufzuspüren.

60 *Potacs*, Auslegung im öffentlichen Recht (1994), 76 f.; *Ranacher/Frischhut*, Handbuch Anwendung des EU-Rechts (2009), 285.

61 Vgl. auch *Gosch*, DStR 2007, 1553 (1557), der davon spricht, dass der BFH „das gemeinschaftsrechtlich Gebotene mit dem verfassungsrechtlichen Anforderungsprofil einer prinzipiellen Inländergleichbehandlung“ verschränkt.

Macht man sich bewusst, dass der Anwendungsvorrang der Grundfreiheit letztlich bloß zur Schließung der als unionsrechtswidrig erkannten Regelungslücken verpflichtet und Verwaltungsbehörden und Gerichte dabei so vorzugehen haben wie dies im Falle der als geboten erachteten Lückenfüllung auch sonst der Fall ist, ist der gelegentlich ins Treffen geführte Widerspruch zu den Postulaten der Rechtssicherheit zumindest entschärft: Zwar haben aus unionsrechtlichen Gründen Rechtsfolgen in Fällen zum Tragen zu kommen, die vom Anwendungsbereich der Regelung nach ihrem Wortlaut nicht erfasst sind. Der geforderten Rechtssicherheit steht es aber auch sonst nicht entgegen, wenn neben dem Wortlaut auch andere Aspekte bei der Auslegung zu berücksichtigen sind und diese den Wortlaut sogar gelegentlich in den Hintergrund drängen. Die hier beschriebene Konstellation unterscheidet sich daher nicht grundlegend von anderen Fällen der Gesetzesauslegung. Der Rechtssicherheit ist jedenfalls gedient, wenn Verwaltungsbehörden und Gerichte im Rahmen der von ihnen vorzunehmenden Lückenfüllung darzulegen haben, aus welchen Gründen die von ihnen angewendete Rechtsfolge die systematisch und teleologisch „passende“ ist und diese Entscheidung damit auch nachprüfbar und gegebenenfalls gerichtlich korrigierbar ist. Mit rechtsstaatlichen Anforderungen – und damit auch mit dem Postulat der Rechtssicherheit – wäre es nicht in Einklang zu bringen, wenn Verwaltungsbehörden und Gerichte in ihrem Bemühen, den unionskonformen Zustand herzustellen, *völlig frei* wären, die ihnen angebracht erscheinende Rechtsfolge zu finden und die Steuerpflichtigen dann auch nicht wüssten, welche Grundsätze für Behörden und Gerichte bei dieser Suche maßgebend sind und jede Behörde zulässigerweise anders entscheiden könnte.⁶²

4. Die Suche nach den „passenden“ Rechtsfolgen in Fällen, in denen der Anwendungsbereich der nationalen Vorschrift aus unionsrechtlichen Gründen einzuschränken ist

Andere Überlegungen sind anzustellen, wenn der Anwendungsvorrang des Unionsrechts nicht zur *Regelung* eines Sachverhaltes verpflichtet, sondern den Anwendungsbereich der nationalen Vorschrift *einschränkt*. In diesem Fall ist die vom Gesetzgeber seinerzeit geschaffene Regelung unionsrechtswidrig und daher nicht anwendbar. Die Verwaltungsbehörden und Gerichte scheinen daher über keine Rechtsgrundlage zu verfügen, Rechtsfolgen vorzusehen. Unionsrechtlich sind sie in diesem Fall auch nicht dazu verpflichtet. Den Grundfreiheiten ist auch entsprochen, wenn der Fall ungeregelt bleibt.

Darf also die Vorschrift, die für beschränkt Steuerpflichtige einen 35 %igen Steuersatz vorsieht und diese Gruppe auf diese Weise gegenüber den bloß in der Höhe von 30 % besteuerten Ansässigen benachteiligt, *nicht* angewendet

62 Tendenziell anders allerdings *Öhlinger*, Verfassungsfragen einer Mitgliedschaft zur Europäischen Union (1999), 156, der davon ausgeht, dass der Spielraum der nationalen Organe aufgrund der Verpflichtung, dem Anwendungsvorrang Rechnung zu tragen, „erheblich erweitert“ wird.

werden, scheint es auf den ersten Blick an einer *anderen* anwendbaren nationalen Regelung zu fehlen. Der 30 %ige Steuersatz wurde bloß für Ansässige geschaffen. Würden beschränkt Steuerpflichtige daher gar nicht besteuert, gibt es aus unionsrechtlicher Sicht keinen Einwand dagegen.

Diese Regelungslücke unterscheidet sich somit von der oben beschriebenen Fallgruppe: Während es in den oben erwähnten Fällen dem Gesetzgeber zuzuschreiben ist, dass die Konstellation ungeregt geblieben ist und sich das Fehlen einer Regelung als unionsrechtswidrig erweist, ist in den zuletzt behandelten Fällen die „Lücke“ ausschließlich auf das Unionsrecht zurückzuführen und aus unionsrechtlicher Sicht *nicht* zwingend zu schließen. Die Grundfreiheiten verlangen keine Besteuerung des Nichtansässigen. Die vom Gesetzgeber geschaffene Regelung hat sich aus unionsrechtlichen Gründen als untauglich und unanwendbar herausgestellt, so dass keine nationale Vorschrift zu existieren scheint, die eine Rechtsgrundlage für eine Besteuerung abgibt.

Wer aber erkannt hat, dass es in der erstgenannten Fallgruppe darum geht, eine für den – aus Gründen des nationalen Rechts – ungeregteten Fall sinngemäß anzuwendende andere Rechtsvorschrift zu suchen, deren Rechtsfolge zum Tragen kommen soll, wird in dieser Konstellation nach ähnlichen Grundsätzen vorgehen: Im Falle einer durch den Anwendungsvorrang gerissenen Regelungslücke können überzeugende Gründe dafür sprechen, diese Lücke ebenfalls zu schließen und auch für diese Sachverhalte nach der „passenden“ Rechtsfolge zu suchen. Nicht anders ist nämlich vorzugehen, wenn der Gesetzgeber – außerhalb jeglichen unionsrechtlichen Kontextes – selbst bestimmte Fallgruppen scheinbar ungeregt gelassen hat. Auch dann kann sich die Notwendigkeit ergeben, diese scheinbare Lücke im Interpretationsweg zu schließen. In diesen Fällen ist aber auch zu untersuchen und zu begründen, ob die Lücke *überhaupt* zu schließen ist oder ob nicht vielmehr die Nicht-Regelung die ohnehin passende Rechtsfolge ist.⁶³ Dies gilt auch in jenen hier behandelten Fällen, in denen der *unionsrechtlich bedingte Anwendungsvorrang* die Lücke reißt. Ob eine aus einer anderen nationalen Vorschrift ergebende Rechtsfolge als „passend“ anzusehen ist, bedarf noch sorgfältigerer Prüfung und Begründung als in jenen Fällen, in denen das Unionsrecht zur Schließung der – national verursachten – Lücke *zwingt*. Verwaltungsbehörden und Gerichte haben sich bei der Erstreckung von aus anderen Vorschriften entnommenen Rechtsfolgen noch größere Zurückhaltung aufzuerlegen. Schließlich fehlt es an jeder *unionsrechtlichen* Verpflichtung zur Lückenschließung, so dass unionsrechtliche Argumente zur Begründung nicht herangezogen werden können.⁶⁴

Umgekehrt kommen jene Bedenken, die sonst – außerhalb des unionsrechtlichen Kontextes – gegen die Füllung von Lücken durch die Erstreckung belas-

63 Vgl. auch *Jud*, ÖJZ 2003, 521 (526), die betont, dass zwischen der Feststellung einer Lücke und ihrer Ausfüllung zu differenzieren ist.

64 Zurecht macht *Coutinho*, Comment, H&I 2008, 1.15, 76 (76) darauf aufmerksam, dass es eine dünne Linie zwischen „interpretation and legislation“ gibt.

tender Rechtsfolgen auf nicht geregelte Sachverhalte sprechen⁶⁵, hier nicht zum Tragen: Letztlich geht es hier nicht um die analoge Anwendung von Rechtsvorschriften zu *Lasten* des Steuerpflichtigen. Die Rechtslage, die sich ohne Berücksichtigung des Unionsrechts ergeben würde, wäre nämlich für den Steuerpflichtigen noch viel nachteiliger als die, die sich aufgrund der Annahme einer zunächst durch das Unionsrecht gerissenen Lücke in das nationale Recht und die gleichzeitig vorgenommene – nur gedanklich davon getrennte – Schließung dieser Lücke durch Erstreckung einer in einer anderen Vorschrift enthaltenen Rechtsfolge ergibt. Der Anwendungsvorrang kann in grundfreiheitenrechtlichen Fällen die Rechtslage *insgesamt* nur zugunsten des Steuerpflichtigen *verbessern*.

Die deutsche Rechtsprechung bietet Anschauungsmaterial für Konstellationen, in denen das Unionsrecht der nationalen Regelung zwar eine Lücke gerissen, die aber nicht durch Erstreckung einer in einer anderen Vorschrift enthaltenen Rechtsfolge zu schließen war. Die Umsetzung des EuGH-Urteils *Stauffer* kann als Beispiel dienen.⁶⁶ Der BFH konnte die Befreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG nicht anwenden, da gem. § 5 Abs. 2 Nr. 3 KStG Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, von ihrer Anwendung ausgeschlossen waren. Der BFH hat entschieden, dass „diese Rechtsfolge gegen die Grundfreiheiten des Kapitalverkehrs [...] verstößt“. Im Ergebnis hat er angeordnet, dass die Befreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG auch auf in Italien ansässige Stiftungen auszudehnen ist, wobei „Ausgangspunkt und Maßstab für die Beurteilung als gemeinnützig [...] allein das (innerstaatliche) deutsche Recht“ ist.⁶⁷ Folge des Anwendungsvorrangs war somit, dass die Steuerpflicht auch für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Stiftungen mit vergleichbaren Einkünften zu entfallen hatte.

Ein weiteres Beispiel dafür ist die vom BFH vorgenommene Umsetzung des EuGH-Urteils *Jundt*.⁶⁸ Der EuGH hatte folgende Entscheidung getroffen.⁶⁹ „Die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit, die darin liegt, dass nach einer nationalen Regelung nur das Entgelt, das im Inland ansässige Universitäten, die juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, als Gegenleistung für eine nebenberufliche Lehrtätigkeit zahlen, von der Einkommensteuer befreit ist, während diese Befreiung versagt wird, wenn ein solches Entgelt von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Universität gezahlt wird, ist nicht durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.“ Der BFH ist

65 Siehe *Woerner*, Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur, in *Tipke* (Hrsg.), Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht (1982), 23 (35 f.); *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band II⁵ (2006), 212 f.; anders aber überzeugend *Tanzer*, *StuW* 1981, 201 (201 ff.); zur Zulässigkeit steuerverschärfender Analogie auch *Werndl*, *ÖJZ* 1997, 298 (298 ff.).

66 Siehe EuGH v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04 – *Stauffer*, FR 2007, 242, Slg. 2006, I-08203.

67 Vgl. BFH v. 20.12.2006 – I R 94/02, FR 2007, 387 = BFH/NV 2007, 805.

68 Vgl. BFH 22.7.2008 – VIII R 101/02, FR 2009, 236 = BFH/NV 2008, 1747.

69 Siehe EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06 – *Jundt*, Slg. 2007, I-12231.

zwar fälschlich davon ausgegangen, dass er den „Tatbestand des § 3 Nr. 26 EStG in normerhaltender Weise zu reduzieren“, die „einschlägige Regelung als solche weiter anzuwenden“ hätte und dass das „Merkmal ‚inländisch‘ in § 3 Nr. 26 EStG bei der Rechtsanwendung nicht zu beachten“ wäre. In Wahrheit kann die Regelung des § 3 Nr. 26 EStG uneingeschränkt weiterhin angewendet werden. Zusätzlich zwingt der Anwendungsvorrang, die Besteuerung auch in jenen Fällen auszusetzen, in denen die Vergütung von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Universität gezahlt wird.

Auf den ersten Blick ähnlich ist ein Fall, den der österreichische VwGH zu entscheiden hatte: Es ging um die Wirkungen des Anwendungsvorrangs im Falle von ausländischen Portfolio-Dividenden, die von einer österreichischen Körperschaft bezogen wurden.⁷⁰ Inländische Dividenden sind – unabhängig vom Beteiligungsausmaß – generell steuerbefreit, während dies bei Auslandsdividenden nur bei mindestens 25 %iger Beteiligung der Fall war. In Sonderfällen wurden derartige Beteiligungen auch bei gleichzeitiger indirekter Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer besteuert. Ausländische Portfolio-Dividenden waren hingegen immer steuerpflichtig, ohne in den Genuss einer Anrechnung oder Befreiung zu gelangen. Die *generelle* Steuerpflicht dieser Portfoliodividenden erachtete der VwGH als unzulässig. Er sah es aber als ausreichend an, dem Anwendungsvorrang durch Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer Rechnung zu tragen. Geht man davon aus, dass es jedenfalls zutreffend ist, in einem ersten gedanklichen Schritt den Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer einzuschränken und ausländische Portfolio-Dividenden nicht einzubeziehen, stellt sich zunächst die Frage, aus welchen Gründen es geboten ist, nach der Anwendung einer in einer anderen Rechtsvorschrift enthaltenen Rechtsfolge zu suchen, oder ob es nicht bei der Nichtbesteuerung bleiben soll. Erachtet man es für erforderlich, nach einer Rechtsfolge zu suchen, die auf den nunmehr unregelmäßigsten Fall erstreckt werden kann, sprechen gewichtige Gründe dafür, bloß im Falle von Dividenden von Auslandsgesellschaften, die vorwiegend niedrigbesteuerte passive Einkünfte beziehen, die Anrechnung der ausländischen Steuer vorzunehmen, sonst aber die sowohl für alle Inlands- als auch für die meisten Fälle von Auslandsdividenden vorgesehene Befreiung anzuwenden.⁷¹

Verwaltungsbehörden und Gerichte gehen in Konstellationen, in denen der Gesetzgeber Inlandsfälle gegenüber Auslandsfällen begünstigt, aber immerhin auch im Inlandsfall die Erhebung von Steuern vorsieht, ohne darüber besonders zu reflektieren, davon aus, dass der niedrigere der beiden Steuersätze auch für den Auslandsachverhalt oder den Nicht-Ansässigen zum Tragen kommen

70 Vgl. VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064; dazu *Massoner/Stürzlinger*, SWI 2008, 400 (400); SWI 2009, 280 (280); *Ranacher/Frischhut*, Handbuch Anwendung des EU-Rechts (2009), 61 f.

71 Dazu *Massoner/Stürzlinger*, SWI 2008, 400 (403 f.); SWI 2009, 280 (280 f.); *M. Lang*, SWI 2009, 216 (216 f.); kritisch zu diesem Erkenntnis des VwGH auch *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2009, 189 (194 Fn. 55).

soll. Der österreichische VwGH hat die für Inlandsdividenden vorgesehene Rechtsfolge, die in der Besteuerung zum halben Durchschnittssteuersatz bestand, auch auf Auslandsdividenden erstreckt⁷², nachdem sich herausgestellt hat, dass die Besteuerung zum vollen Steuersatz unionsrechtswidrig war.⁷³ Kaum anders würden die meisten Gerichte wohl vorgehen, wenn es um unterschiedliche Steuersätze für Ansässige und Nicht-Ansässige geht: Nicht-Ansässigen würde nicht völlige Steuerfreiheit, sondern – bloße – Inländerbehandlung zuteil. Eine Begründung für eine derartige Lückenschließung kann zum einen darin gesehen werden, dass in vielen Staaten verfassungsrechtliche – insbesondere aus dem Gleichheitsgrundsatz gewonnene – Wertungen nahelegen, die völlige Steuerfreiheit nicht hinzunehmen. Zum anderen hat in diesen Fällen schon der EuGH selbst auf den Inlandsfall verwiesen und gerade aus der unterschiedlichen Behandlung den Verstoß gegen die Grundfreiheiten abgeleitet. Die für den Inlandsfall maßgebende Rechtsfolge *passt* – wie die in diesen Fällen bereits vom EuGH aufbereiteten Argumente zeigen – für den Auslands-sachverhalt ideal.

Viel schwieriger war die *passende* Rechtsfolge in der Konstellation zu finden, die dem EuGH-Urteil *CLT UFA* zugrunde gelegen ist. Es ging dort um die höhere Besteuerung von Betriebsstätten ausländischer Körperschaften, die generell bei 42 % gelegen war, während sich die Besteuerung inländischer Körperschaften – je nach Ausschüttung – zwischen 30 und 45 % bewegte. Der EuGH machte bloß folgende Vorgaben:⁷⁴ „Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) und Art. 58 EG-Vertrag (jetzt Art. 48 EG) stehen einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegen, wonach die Gewinne einer Zweigniederlassung einer Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat, mit einem höheren Steuersatz belastet werden als die Gewinne einer Tochtergesellschaft einer solchen Gesellschaft, die ihre Gewinne voll an die Muttergesellschaft ausschüttet. [...] Es ist Sache des nationalen Gerichts, den Steuersatz, der auf die Gewinne einer Zweigniederlassung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anzuwenden ist, nach Maßgabe des Steuersatzes zu ermitteln, der im Fall der Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft insgesamt anzuwenden gewesen wäre.“ Der EuGH nahm offenbar bereits an, dass das nationale Gericht die durch Unionsrecht gerissene Lücke zu schließen und nach einer dafür passenden Rechtsfolge zu suchen hat⁷⁵, obwohl sich dies allerdings nicht unmittelbar aus dem Unionsrecht ergibt. Er ging aber zumindest nicht soweit, die Frage des vorlegenden Gerichtes nach dem anzuwendenden Steuersatz konkret zu beantworten. Die Frage ist auch alles andere als einfach. Der BFH ist im Ergebnis von einem 33,5 %igen Steuersatz ausgegangen:⁷⁶ „Im Aus-

72 Vgl. VwGH v. 28.9.2004, 2004/14/0078.

73 Siehe EuGH v. 15.7.2004 – Rs. C-315/02 – *Lenz*, Slg. 2004, I-07063.

74 Vgl. EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 – *CLT-UFA*, Slg. 2006, I-1831 = FR 2006, 590.

75 Vgl. EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 – *CLT-UFA*, Slg. 2006, I-1831, FR 2006, 590 Rn. 36 f.

76 Siehe BFH v. 9.8.2006 – I R 31/01, FR 2007, 184 m. Anm. *Pezzer* = BFH/NV 2007, 158.

gangspunkt besteht unter den Verfahrensbeteiligten insoweit Einigkeit darüber, dass die Klägerin dem auch für Tochtergesellschaften im Vollausschüttungsfall maßgeblichen Steuersatz nach § 27 Abs. 1 KStG 1991 i.H.v. 30 v.H. zu unterwerfen ist. Dieser Steuersatz ist sodann um die Quellensteuer i.H.v. 5 v.H. auf die anzunehmende Gewinnausschüttung von 70 v.H. zu erhöhen. Bezogen auf das zu versteuernde Einkommen von 100 ergeben sich daraus rechnerisch [...] weitere 3,5 v.H., insgesamt also 33,5 v.H.“ Die Anwendung eines zumindest 30 %igen Steuersatzes ist – angesichts der auch oben dargelegten Argumente – einleuchtend. Darüber, ob auch die Regelungen über die Quellensteuer, die die Steuerpflicht des Gesellschafters betrifft, sinngemäß anzuwenden sind, lässt sich trefflich streiten.⁷⁷ Dem Grundsatz nach ist dem BFH aber kein Vorwurf zu machen: Er hat die vom Anwendungsvorrang nicht berührten nationalen Rechtsvorschriften untersucht und nach „passenden“ Rechtsfolgen gesucht, die auf den aus unionsrechtlichen Gründen nunmehr ungeregelten Sachverhalt anzuwenden sind.

Zu dieser Rechtsprechung passen auch zwei Urteile des BFH v. 18.11.2008 zu § 18 AuslandsInvestmG:⁷⁸ In beiden Entscheidungen hat der BFH ausgeführt, dass „die nationalen Behörden und Gerichte die dem Art. 73b EGV (Art. 56 EG) entgegenstehenden diskriminierenden Regelungen des § 18 AusInvestmG unangewendet zu lassen haben, ohne dass sie die vorherige Beseitigung dieser Norm durch den Gesetzgeber abwarten müssten“. In einem Fall wies der BFH darauf hin, dass die „Einkünfte der Kläger aus den ausländischen Fonds [...] entsprechend den für inländische Fonds geltenden Regelungen des KAGG und des § 20 EStG festzustellen“⁷⁹ sind, im anderen Fall sind sie „entsprechend den für inländische Fonds geltenden Regelungen des KAGG und den für registrierte ausländische Fonds (‚weiße Fonds‘) geltenden Vorschriften des AusInvestmG zu besteuern“⁸⁰.

In einem der Rechtssache *Scorpio* ähnlichen Fall hat der österreichische VwGH zur damals geltenden nationalen Rechtslage, die einen Bruttosteuerabzug von 20 % für beschränkt Steuerpflichtige vorsah, folgende Aussage getroffen:⁸¹ „Sollte die Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der EU vorliegen, müssten Betriebsausgaben (Werbungskosten), die N der Beschwerdeführerin mitgeteilt hat und die – i. S. d. Urteils des EuGH FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH – im unmittelbaren Zusammenhang mit den Tätigkeiten von N in Österreich stehen, bei Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Abzugsteuer berücksichtigt werden.“ Dagegen ist kein Einwand zu erheben:⁸² Bei den Regelungen über die Betriebsausgaben und Werbungskosten handelt es

77 Kritisch *Gosch*, Ubg 2009, 73 (77), der davon spricht, dass der BFH „letztlich freihändig einen eigenen Betriebsstätten-Gewinnabführungssteuersatz kreiert hat“.

78 Siehe BFH v. 18.11.2008 – VIII R 24/07, BFH/NV 2009, 633; BFH v. 18.11.2008 – VIII R 2/06, BFH/NV 2009, 731 (NV).

79 Vgl. BFH v. 18.11.2008 – VIII R 24/07, BFH/NV 2009, 633.

80 Vgl. BFH v. 18.11.2008 – VIII R 2/06, BFH/NV 2009, 731 (NV).

81 Siehe VwGH v. 19.10.2006, 2006/14/0109; dazu *M. Lang*, SWI 2007, 17 (17 f.).

82 Vgl. im Ergebnis auch BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, BFH/NV 2007, 2419.

sich um die sinngemäße Anwendung der auch im Veranlagungsverfahren für unbeschränkt wie beschränkt Steuerpflichtige maßgebenden Vorschriften. Umstrittener ist allerdings, ob es überzeugt, wenn der VwGH dann auf die dem Steuerabzug unterworfenen Nettoeinkünfte nicht den Steuersatz von 20 % anwendet, sondern den Tarifsteuersatz des § 33 EStG. Geht man von dem hier zugrunde gelegten Ansatz aus, ist dies nur dann zulässig, wenn die Auslegung zeigt, dass der aus den Vorschriften über den im Veranlagungsverfahren zu gewinnende maßgebende Steuersatz sinngemäß anzuwenden ist.⁸³

Spannend sind auch jene Folgen, die aus dem Urteil *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* abgeleitet werden können.⁸⁴ In diesem Urteil ist es um auf ausschließlich grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbare Unterkapitalisierungsregeln gegangen. Der EuGH hat zwar zugestanden, dass derartige Rechtsvorschriften Praktiken zu verhindern mögen, „deren einziges Ziel die Umgehung der Steuer ist, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist“, aber dann geprüft, „ob diese Rechtsvorschriften nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist“. Dies ist dann nicht der Fall, wenn „in jedem Fall, in dem eine solche Konstruktion nicht auszuschließen ist, dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt wird, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen.“ Unterkapitalisierungsvorschriften, die nicht nur „speziell bezwecken, rein künstliche Konstruktionen, die darauf ausgerichtet sind, der Anwendung dieser Rechtsvorschriften zu entgehen, von einem Steuervorteil auszuschließen“, sondern „generell jede Situation erfassen, in der die Muttergesellschaft – aus welchem Grund auch immer – ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat“, sind somit unionsrechtswidrig.⁸⁵ Fraglich könnte nun sein, ob von den Verwaltungsbehörden und Gerichten unter Berufung auf den Anwendungsvorrang statt den für ausschließlich grenzüberschreitenden Sachverhalten geschaffenen Unterkapitalisierungsvorschriften, die weiter reichen als nach diesen Maßstäben unionsrechtlich zulässig ist, widerlegbare Vermutungen, die eine dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entsprechende Form der Beweislastumkehr nach sich ziehen, aufgestellt werden können. In Rechtsordnungen, die für vergleichbare nationale Sachverhalte solche Regelungen nicht kennen, wird es schwer fallen, eine – in diese Richtung – sinngemäß anzuwendende Rechtsvorschrift aufzuspüren.⁸⁶ Anders wäre es hingegen, wenn sich eine derartige Vorgangsweise auf Regelungen über die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen stützen lässt, sofern diese selbst unionsrechtlichen Anforderungen entsprechen.⁸⁷

83 Ablehnend *M. Lang*, SWI 2007, 17 (25 f.).

84 Siehe EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg. 2007, I-02107.

85 Vgl. EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Slg. 2007, I-02107.

86 Im Ergebnis ebenfalls skeptisch *Stahl*, Intertax 2008, 548 (552).

87 Vgl. aber EuGH v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98 – *Veestegaard*, FR 1999, 1386, Slg. 1999, I-07641.

Interessant ist die von *Stahl* aufgeworfene Frage zur Wegzugsbesteuerung:⁸⁸ Geht man von einer nationalen Rechtslage aus, nach der bei Ansässigkeit des Anteilseigners im Inland erst die Beteiligungsveräußerung zur Besteuerung führt, im Falle des Wegzugs in einen anderen EU-Mitgliedstaat aber ein Veräußerungsvorgang fingiert und sogleich Steuer erhoben wird, und erweist sich diese sofortige Besteuerung als unionsrechtswidrig und lediglich ein Aufschub der Besteuerung bis zur tatsächlichen Veräußerung als unionsrechtskonform, ist zwar unbestritten, dass aufgrund des Anwendungsvorrangs die sofortige Wegzugsbesteuerung zu unterbleiben hat. Fraglich könnte aber sein, ob sie – ohne dass dafür noch eine explizite Rechtsgrundlage geschaffen wurde – zum späteren Veräußerungszeitpunkt *nachgeholt* werden kann. *Stahl* hält dies für unzulässig.⁸⁹ Wer nach einer sinngemäßen anwendbaren Vorschrift sucht, wird zum selben Ergebnis kommen. Die Regelungen über die Veräußerung selbst eignen sich nämlich nicht, da sie zur Besteuerung aller bis zur Veräußerung entstandenen stillen Reserven führen und die Besteuerung im Veräußerungszeitpunkt abkommensrechtlichen Einwänden ausgesetzt sein kann.⁹⁰ Ein anderes Ergebnis kann nur begründen, wer soweit geht, die für den Veräußerungsfall maßgebenden Regelungen in sinngemäßer Anwendung so zu modifizieren, dass sie nur die bis zum Wegzug entstandenen Wertsteigerungen erfassen. Weniger problematisch wäre es wohl auf dem Boden einer Rechtsordnung, in der für den Wegzug *innerhalb der Union* bereits der Steueraufschub ausdrücklich verankert ist, diese Regelungen auch für den Wegzug in Drittstaaten anzuwenden, falls sich zeigen sollte, dass der Wegzug auch von der Kapitalverkehrsfreiheit erfasst ist und dies nach dieser unionsrechtlichen Vorschrift erforderlich ist. In diesem Fall existiert bereits eine Vorschrift, deren Rechtsfolge auf den Drittstaatensachverhalt erstreckt werden kann.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten ist eine unionsrechtliche Vorgabe. In etlichen Mitgliedstaaten haben sich in letzter Zeit Unsicherheiten bei der Beurteilung der Frage, wie dem Anwendungsvorrang Rechnung zu tragen ist, gezeigt. Die häufig gestellte Frage, ob „disapplication“ oder „downreading“ am Platz ist⁹¹, trifft nicht den Punkt. Die hier angestellten Überlegungen haben nämlich gezeigt, dass zwischen verschiedenen Fallgruppen zu differenzieren ist. Entscheidend ist dabei die Unterscheidung zwischen Tatbestands- und Rechtsfolgenebene: Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts kann zunächst dazu zwingen, Rechtsfolgen für Sachverhalte vorzusehen, die nach nationalem Recht bisher ungeregelt waren. Von einer Unionsrechtswidrigkeit der nicht so weit reichenden Vorschrift, der die Rechtsfolge entnommen wird,

88 Dazu *Stahl*, Intertax 2008, 548 (552 f.).

89 Siehe *Stahl*, Intertax 2008, 548 (553).

90 Vgl. *M. Lang*, SWI 2006, 565 (565 f.).

91 So z. B. *Douma*, Comment, H&I 2009, 1.5, 50 (53).

kann dabei keine Rede sein. Davon zu unterscheiden sind Fälle, in denen der Anwendungsbereich der nationalen Rechtsvorschrift zu weit reicht und der Anwendungsvorrang zu dessen Einschränkung zwingt. Der Anwendungsvorrang gegenüber einer partiell unionsrechtswidrigen nationalen Rechtsvorschrift reicht nur insoweit als deren Anwendung unionsrechtswidrig ist. Nationale Rechtsvorschriften sind daher in den Fällen, in denen sich die aus ihnen ergebende Rechtsfolge als unionsrechtskonform erweist, weiterhin anzuwenden.

In den Fällen, in denen es an einer nationalen Regelung fehlt, ist die für vergleichbare Fälle maßgebende Regelung sinngemäß heranzuziehen. Verwaltungsbehörden und Gerichte haben dabei nach der aus systematischer und teleologischer Sicht passendsten Regelung zu suchen. Nach der sinngemäß heranzuziehenden Vorschrift kann auch dann zu suchen sein, wenn der Anwendungsvorrang zur Einschränkung des Anwendungsbereichs einer Vorschrift zwingt. Keineswegs ist nämlich automatisch davon auszugehen, dass dann gar keine Rechtsfolge – und dies wäre meist gleichbedeutend mit Nichtbesteuerung – zum Tragen kommt.

Mitunter sind die Grenzen zwischen jenen Fällen, in denen der Anwendungsbereich der nationalen Vorschrift aus unionsrechtlicher Sicht zu eng ist, und in denen er zu weit ist, nicht einfach zu ziehen. Entscheidend ist gelegentlich, wie man das zu lösende unionsrechtliche Problem beschreibt. Die der Rechtsache *Jundt* zugrunde liegende Konstellation illustriert dies:⁹² Wer seine Überlegungen anhand der – im Falle von aus dem Ausland bezogenen Vergütungen nicht gegebenen – *Steuerfreiheit* der von inländischen Universitäten gezahlten Vergütungen beginnt, wird die sinngemäße Anwendung dieser Regelung auf Vergütungen ausländischer Universitäten – und damit die Erstreckung des Anwendungsbereichs der Vorschrift über die Steuerfreiheit – erwägen. Wer die – bei inländischen Vergütungen nicht vorgesehene – *Steuerpflicht* der von ausländischen Universitäten erhaltenen Vergütungen zum Ausgangspunkt nimmt, wird zunächst annehmen, dass der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten die Besteuerung dieser Vergütungen verhindert und dann nach der sinngemäß anwendbaren nationalen Regelung – im vorliegenden Fall naheliegender Weise eben jene über die Steuerfreiheit inländischer Vergütungen – fragen. Jedes der beiden Erklärungsmodelle, mit denen die Wirkungen des Anwendungsvorrangs im konkreten Fall beschrieben werden, ist legitim. Der Inhalt der nach Berücksichtigung des Anwendungsvorrangs bestehenden Rechtslage kann aber nicht davon abhängen, für welchen dieser beiden Zugänge man sich entscheidet. Das Ergebnis der *rechtsdogmatischen* Analyse darf nämlich nicht von der Wahl des *rechtstheoretischen* Erklärungsmodells abhängen. Die Konstellationen, in denen der Anwendungsbereich einer nationalen Regelungen aus unionsrechtlicher Sicht zu eng ist, und jene, in denen er zu weit ist, sind somit nahe verwandt und gelegentlich sogar austauschbar: In all diesen Fällen bedarf

92 EuGH v. 18.12.2007 – Rs. C-281/06 – *Jundt*, Slg. 2007, I-12231.

es der sinngemäßen Anwendung anderer Rechtsvorschriften. Die Frage, aus welchen Vorschriften die heranzuziehenden Rechtsfolgen gewonnen werden, ist anspruchsvoll, aber letztlich in gleicher Weise wie jede andere Auslegungsfrage dem rationalen Diskurs zugänglich.⁹³

93 Anders offenbar *Zorn* (in *Kofler u. a.* (Hrsg.), Gedenkschrift für Peter Quantschnigg (2010), 557 f.), der seine Grundskepsis gegen die sinngemäße Anwendung von Rechtsvorschriften – zumindest in derartigen Konstellationen – nicht verbergen kann: Die Auswahl der Rechtsfolgen stünde dann „im Belieben des nationalen Richters“. Es würde sich um eine „dermaßen unbestimmte Rechtsfigur“ handeln, „dass möglicherweise jeder nationale Richter zu einer anderen Rechtsfolge gelangte“. Dass Rechtsanwender – und auch Richter – oft zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen gelangen, ist häufig der Fall und auch sonst gar nicht zu vermeiden. Zweck der verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Aufsichts- und Rechtsschutzeinrichtungen ist es auch, derartige unterschiedliche Auffassungen zu harmonisieren. Dies ist im Falle der Portfoliodividenden auch geschehen, als sich der VwGH über die gegenteilige Auffassung des UFS zum Inhalt des Anwendungsvorrangs hinweggesetzt hat (VwGH v. 17.4.2008, 2008/15/0064), wobei nunmehr der EuGH prüft, ob dies auch eine gemeinschaftsrechtliche Frage darstellt.