

Die Vorgaben des Unionsrechts für das Steuerrecht

Michael Lang



Prof. Dr. Dr. h.c. Michael
Lang, Wirtschaftsuniversität
Wien, Institut für Österrei-
chisches und Internationales
Steuerrecht

Der Beitrag untersucht den Grad der Harmonisierung des Rechts der EU-Mitgliedstaaten und gelangt zum Schluss, dass diese Harmonisierung noch keineswegs weit fortgeschritten ist. Besonders im Bereich der direkten Steuern ist sie bloss punktuell erfolgt. Die bloss beispielhaft herausgegriffenen unionsrechtlichen Vorgaben zeigen aber, welchen Einfluss das Unionsrecht für das Recht der Mitgliedstaaten schon derzeit hat. Treibende Kraft dieser Entwicklungen war und ist der EuGH. Er hat es auch in der Hand darüber zu entscheiden, ob er einige der bisher noch nicht massgebend gewordenen Grundsätze weiter entfaltet und auf diese Weise die steuerpolitischen Spielräume der Mitgliedstaaten weiter beschränkt.

Cette présentation porte sur le degré d'harmonisation du droit au sein des Etats membres de l'UE et arrive à la conclusion que cette harmonisation n'est pas encore très avancée. En particulier, dans le domaine des impôts directs, elle n'est que ponctuelle. Toutefois, les prescriptions du droit européen citées à titre d'exemple montrent l'influence que le droit européen exerce déjà sur le droit des Etats membres. La Cour de Justice de l'Union Européenne a été et est toujours le moteur de ces développements. Elle a également les moyens de décider si elle entend développer ultérieurement certains principes qui ne sont pas encore normatifs et, ainsi, restreindre encore la marge de manœuvre des Etats membres sur le plan fiscal.

Inhalt

I. Die Rechtsgrundlagen	119
II. Die vom EuGH aus ausdrücklichen Regelungen des Unionsrechts abgeleiteten Vorgaben	120
1. Grundfreiheiten	120
2. Grundrechtcharta und allgemeine Rechtsgrundsätze	124
3. Beihilferecht	126
III. Die vom EuGH implizit aus dem Unionsrecht abgeleiteten Vorgaben	130

1.	Rechtssicherheit	130
2.	Vertrauensschutz	135
3.	Verhältnismässigkeit	138
IV.	Im Schrifttum diskutierte, aber vom EuGH bisher nicht aus dem Unionsrecht abgeleitete Vorgaben	140
1.	Leistungsfähigkeitsprinzip?	140
2.	Fairness?	142
3.	Missbrauchsverbot?	142
V.	Würdigung	144

I. Die Rechtsgrundlagen¹

Die Vorgaben, die das Unionsrecht an die Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten stellt, sind vielfältig. Sie ergeben sich zumindest auf den ersten Blick vor allem aus dem Sekundärrecht. Insbesondere auf dem Gebiet der indirekten Steuern und hier vor allem auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ist die Harmonisierung des Steuerrechts weit vorangeschritten: Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage ist weitgehend vereinheitlicht. Der steuerpolitische Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten beschränkt sich dort in erster Linie auf die – allerdings keineswegs unwesentliche – Festlegung der Steuersätze. Auf dem Gebiet der direkten Steuern gibt es keine derart umfassende Harmonisierung. Punktuell wirkende sekundärrechtliche Regelungen schränken die Gestaltungsmöglichkeiten der Mitgliedstaaten aber dennoch ein: Beispielsweise greifen Richtlinien auf dem Gebiet der Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren tief in die sonst bestehende steuerpolitische Autonomie der Mitgliedstaaten ein.²

Von besonderer Bedeutung ist allerdings das Primärrecht. Die Regelungen sind zwar knapp formuliert und sprechen das Steuerrecht meist gar nicht ausdrücklich an. Der EuGH hat diese Vorschriften aber in seiner jahrzehntelangen Rechtsprechung näher entfaltet. Der Gerichtshof misst ihnen ein Verständnis bei, aus dem sich eine ganze Reihe von Vorgaben für die Steuergesetzgeber der Mitgliedstaaten ergibt. Davon soll in der Folge vor allem die Rede sein. Diese Anforderungen sind mittlerweile so vielfältig, dass sie in diesem Beitrag nur beispielhaft herausgegriffen und keineswegs vollständig behandelt werden können. Ich möchte mich aber dennoch bemühen, anhand einiger Regelungen

¹ Herrn Matthias Mayer danke ich für die kritische Diskussion dieses Manuskripts, wertvolle Anregungen und die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats sowie der Fahnenkorrektur.

² RL 2003/48/EG vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen; RL 2003/49/EG vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten; RL 2011/96/EU vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

zu zeigen, wie weitreichend die unionsrechtlichen Vorgaben sein können. Der EuGH hat über den Wortlaut der Vorschriften hinaus auch allgemeine Grundsätze entwickelt, an denen nationales Recht überprüft werden muss. Zunächst will ich mich einigen Vorgaben zuwenden, für die es deutlich erkennbare Grundlagen im Vertrag selbst gibt, um dann mit einigen weiteren Grundsätzen fortzusetzen, die wesentlich auf die Rechtsprechung des EuGH und dessen rechtsfortbildende Kraft zurückzuführen sind, um dann mit einigen Grundsätzen zu schliessen, die zwar immer wieder – auch von der Rechtsprechung selbst – ins Gespräch gebracht wurden, die der EuGH aber bisher dennoch nicht zu allgemein gültigen Prinzipien entfaltet hat.

II. Die vom EuGH aus ausdrücklichen Regelungen des Unionsrechts abgeleiteten Vorgaben

1. Grundfreiheiten

Die grösste Rolle in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zum Primärrecht haben bisher die Grundfreiheiten gespielt. Der Gerichtshof hat bereits seit den 1970er-Jahren deutlich gemacht, dass er sich nicht darauf beschränkt, nationale Regelungen als rechtswidrig anzusehen, die nach der Staatsbürgerschaft unterscheiden.³ Da die Staatsbürgerschaft in den meisten Steuerrechtsordnungen kaum eine Rolle spielt, ist sie auch nur selten Gegenstand differenzierender Regelungen. Hätte der Gerichtshof daher ein bloss formales Verständnis entwickelt – wie dies noch heute in der Rechtsprechung der meisten nationalen Gerichte zur Interpretation der Diskriminierungsverbote der DBA der Fall ist⁴ – wären die Grundfreiheiten im Steuerrecht weitgehend zahnlos geblieben.

Der EuGH hat eine sehr differenzierte Rechtsprechung zur Zulässigkeit unterschiedlicher Behandlung Ansässiger und Nicht-Ansässiger entwickelt: In vielen Konstellationen hat er Nicht-Ansässige entweder rechtlich oder faktisch in einer vergleichbaren Situation mit Ansässigen gesehen.⁵ Gleiches gilt für grenzüberschreitende Sachverhalte und rein interne Sachverhalte.⁶ Unterschiedliche Behandlungen akzeptiert der Gerichtshof

³ EuGH 12. Februar 1974, C-152/73, Sotgiu, ECLI:EU:C:1974:13, Rn. 11; EuGH 8. Mai 1990, C-175/88, Biehl, ECLI:EU:C:1990:186, Rn. 13; EuGH 12. April 1994, C-1/93, Halliburton, ECLI:EU:C:1994:127, Rn. 15; EuGH 14. Februar 1995, C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 28 f.; EuGH 11. August 1995, C-80/94, Wielockx, ECLI:EU:C:1995:271, Rn. 16; EuGH 27. Juni 1996, C-107/94, Asscher, ECLI:EU:C:1996:251, Rn. 36.

⁴ Vgl. z.B. BFH, Urteil vom 19. November 2003 - I R 22/02, Rn. 24; BFH, Urteil vom 17. November 2004 - I R 20/04, Rn. 10 ff.

⁵ EuGH 14. Februar 1995, C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31; EuGH 27. Juni 1996, C-107/94, Asscher, ECLI:EU:C:1996:251, Rn. 48; EuGH 8. März 2001, verb. Rs. C-397/98 und C-410/98, Metallgesellschaft, Hoechst, ECLI:EU:C:2001:134, Rn. 43 ff.

⁶ EuGH 12. September 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, ECLI:EU:C:2006:544; EuGH 4. Juni 2009, verb. Rs. C-439/07 und C-499/07, KBC Bank and Beleggen, Risikokapital, Beheer, ECLI:EU:C:2009:339.

nur dann, wenn sich dafür eine Rechtfertigung finden lässt. Dabei hat er – zumindest anfangs – einen sehr strengen Massstab angewendet. In den – in früheren Jahren noch seltenen – Fällen, in denen er eine Ungleichbehandlung als gerechtfertigt ansieht, unterzieht er die jeweils am Prüfstand befindliche nationale Regelung einer Verhältnismässigkeitsprüfung.⁷ Der EuGH hat dabei den Mitgliedstaaten kaum Möglichkeiten gelassen, ihr Steuersystem protektionistisch abzuschotten und die Gebietsansässigen oder die Inlandsinvestitionen zu begünstigen.

Der vom EuGH angewendete Massstab ist aber auch Schwankungen unterworfen. Je ne nationalen Gesetzgeber und Gerichte, die sich bemühen, den vom EuGH entwickelten Vorgaben zu entsprechen und nicht erst warten wollen, bis die Unionsrechtswidrigkeit einer Regelung ihres Staates auch vom EuGH selbst konstatiert wird, stehen vor anspruchsvollen und oft kaum zu bewältigenden Aufgaben. Mitunter zeigt sich dann rückblickend, dass nationale Gerichte sogar «päpstlicher als der Papst» handelten. Dies ist oft darauf zurückzuführen, dass der EuGH einen ursprünglich strengen Massstab wieder lockert. So war es für den österreichischen Verwaltungsgerichtshof (VwGH) im Jahre 2001 angesichts der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Rechtsprechung des EuGH zweifelsfrei, dass Verluste ausländischer Betriebsstätten bei abkommensrechtlich befreiten Unternehmensgewinnen im Ansässigkeitsstaat abgezogen werden müssen, weil sonst eine nicht zu rechtfertigende Differenzierung zu Inlandsverlusten besteht.⁸ Der VwGH erachtete es nicht einmal mehr als notwendig, diese Frage dem EuGH vorzulegen. Mittlerweile misst der EuGH Kohärenz- und Symmetrieüberlegungen viel stärkere Bedeutung bei und seit der Ende 2005 ergangenen Entscheidung Marks & Spencer müssen in solchen Fällen nur finale Verluste ausländischer Tochtergesellschaften und Betriebsstätten abgezogen werden.⁹ Selbst diese Judikatur hat der EuGH mittlerweile bis zur Unkenntlichkeit aufgeweicht, sodass es heute mehr eine Frage des richterlichen Stolzes sein dürfte, dass der EuGH diese Rechtsprechung nicht zur Gänze aufgegeben hat, sondern formal weiter daran festhält.¹⁰ Letztlich hat der EuGH nunmehr den Ausschluss des Abzugs von Auslandsverlusten nämlich in fast allen Fällen akzeptiert.

Es passt ins Bild, dass der EuGH im Jahre 2005 nicht mehr die Kraft aufbrachte, seine Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten auch für Fälle der horizontalen Vergleichbarkeitsprüfung fruchtbar zu machen. Vom Binnenmarktgedanken her wäre es naheliegend, dass Steuerrechtsregelungen, die zwischen Ansässigen verschiedener anderer

⁷ MICHAEL LANG, 2005 – Eine Wende in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten? In: FS WOLFGANG SPINDLER, Köln 2011, S. 297 ff., S. 307.

⁸ VwGH 25. September 2001, 99/14/0217.

⁹ EuGH 13. Dezember 2005, C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763.

¹⁰ MICHAEL LANG, Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?, ET 2014, S. 530 ff.

Mitgliedstaaten unterscheiden, genauso störend sind wie Regelungen, die Inländer gegenüber Ausländern begünstigen oder Auslandsinvestitionen im Vergleich zu Inlandsinvestitionen erschweren. Dennoch hat der EuGH es vor dem Hintergrund der Grundfreiheiten als ausreichend angesehen, wenn die Differenzierung auf eine Regelung der Doppelbesteuerungsabkommen zurückzuführen war.¹¹ Der EuGH hat aber der horizontalen Vergleichbarkeitsprüfung bis heute keine generelle Absage erteilt. Daher ist anzunehmen, dass er nationalen Regelungen, die zwischen der Ansässigkeit in anderen Staaten differenzieren und die im nationalen Recht – und nicht in den DBA – wurzeln, nicht ohne weiteres seine Absolution erteilen würde.¹²

Der EuGH hat bei der Lockerung des von ihm angelegten Massstabs auf allen Ebenen der grundfreiheitsrechtlichen Dogmatik angesetzt: Zunächst hat der EuGH seine Grundfreiheitenrechtsprechung im Steuerrecht seit jeher in Form einer Vergleichbarkeitsprüfung – und nicht als Beschränkungsverbot – entfaltet. Begreift man allerdings die Argumentation mit einem Beschränkungsverbot lediglich als gedanklich oder sprachlich verkürzte Vergleichbarkeitsprüfung, liegt darin noch kein Unterschied. Denn auch die Feststellung einer Beschränkung bedarf eines Massstabs, der nur in einer für andere Sachverhalte anwendbaren Vorschrift gesehen werden kann.¹³ In der früheren Phase seiner Rechtsprechung hat der EuGH die Vergleichbarkeit meist ohne vertiefte Begründung einfach angenommen. Später ist er in diesen Abschnitt seiner grundfreiheitsrechtlichen Prüfung näher eingestiegen und begründet die Grundfreiheitenkonformität oft schon mit mangelnder Vergleichbarkeit.¹⁴ Von noch grösserer Bedeutung sind die Rechtfertigungsgründe geworden. Hier hat der EuGH zum Teil neue Gründe eingeführt, zum Teil aber auch mehrere bisher abgelehnte Gründe zusammengefasst und sie als Bündel dann doch akzeptiert.¹⁵ Auch bei seiner Verhältnismässigkeitsprüfung hat er den Massstab in manchen Fällen deutlich zurück genommen und vom nationalen Gesetzgeber keineswegs mehr in allen Fällen den gelindesten Eingriff verlangt.¹⁶

¹¹ EuGH 5. Juli 2005, C-376/03, D, ECLI:EU:C:2005:424.

¹² MICHAEL LANG, Jüngste Tendenzen zur «horizontalen» Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, SWI 2011, S. 154 ff., S. 162 f.

¹³ MICHAEL LANG, Kapitalverkehrsfreiheit und Doppelbesteuerungsabkommen, in: Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, herausgegeben von EDUARD LECHNER/CLAUS STARINGER/MICHAEL TUMPEL, Wien 2000, S. 181 ff., S. 190 f.

¹⁴ EuGH 12. Juli 2005, C-403/03, Schempp, ECLI:EU:C:2005:446, Rn. 35; EuGH 5. Juli 2005, C-376/03, D, ECLI:EU:C:2005:424, Rn. 61; EuGH 8. September 2005, C-512/03, Blanckaert, ECLI:EU:C:2005:516, Rn. 49 ff.; EuGH 25. Februar 2010, C-337/08, X Holding BV, ECLI:EU:C:2010:89, Rn. 40.

¹⁵ EuGH 13. Dezember 2005, C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 51.

¹⁶ EuGH 13. Dezember 2005, C-446/03, Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 59; siehe dazu MICHAEL LANG, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, in: Bilanz und Perspektiven zum europäischen Recht, herausgegeben von ALICE WAGNER/VALENTIN WEDL, Wien 2007, S. 113 ff., S. 124 f.

Diese Entwicklung der Rechtsprechung ist aber deutlich komplexer verlaufen, als dass in den letzten Jahren in *allen Bereichen* eine Lockerung des Massstabs zu konstatieren wäre. Zur selben Zeit als der EuGH nämlich seine Rechtsprechung zu dem aus den Grundfreiheiten entwickelten Massstab tendenziell zurückgenommen hat, hat er begonnen, seine Rechtsprechung im Verhältnis zu den Drittstaaten erst richtig zu entfalten.¹⁷ Dies gilt zunächst für die drei weiteren EWR-Staaten. Hier gelten im Wesentlichen die vom EuGH für Sachverhalte innerhalb der EU entwickelten Standards, wenn auch der Gerichtshof gelegentlich in Detailfragen diesen Massstab etwas aufweicht.¹⁸ Vor allem aber ist die Kapitalverkehrsfreiheit von Bedeutung: Sie ist nicht nur innerhalb der Union, sondern in bestimmten Fällen auch auf nationale Regelungen anwendbar, die Investitionen in Drittstaaten oder dort Ansässige betreffen. Die in Hinblick auf diese Vorgaben entscheidende Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen der Kapitalverkehrsfreiheit und den anderen Grundfreiheiten ist zwar noch nicht völlig gefestigt. Dennoch ist klar: Der Kapitalverkehrsfreiheit verbleibt im Verhältnis zu Drittstaaten ein durchaus beachtlicher Anwendungsbereich.¹⁹ Spezielle Verträge mit Drittstaaten – wie beispielsweise das mit der Schweiz geschlossene Freizügigkeitsabkommen – erweitern noch dazu den Anwendungsbereich anderer Grundfreiheiten auf bestimmte Drittstaatskonstellationen.

2. Grundrechtecharta und allgemeine Rechtsgrundsätze

Der unionsrechtlich gewährleistete Grundrechtsschutz geht seit einiger Zeit aber – auch auf dem Gebiet des Steuerrechts – weit über die in erster Linie wirtschaftlich geprägten Grundfreiheiten hinaus: Seit dem Vertrag von Lissabon erkennt die Union auch ausdrücklich «die Rechte, Freiheiten und Grundsätze an, die in der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (GRC) vom 7. Dezember 2000 in der am 12. Dezember 2007 in Strassburg angepassten Fassung niedergelegt sind; die Charta der Grundrechte und die Verträge sind rechtlich gleichrangig.» Darüber hinaus sind auch «die Grundrechte, wie sie in der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten gewährleistet sind und wie sie sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten ergeben, [...] als allgemeine Grundsätze Teil des Unionsrechts».

Gemäss Art. 51 gilt die GRC auch für die Mitgliedstaaten, und zwar «bei der Durchführung des Rechts der Union». Im Detail ist zwar durchaus umstritten, wie diese Wortfolge

¹⁷ KAROLINE SPIES, Die Kapitalverkehrsfreiheit in Konkurrenz zu den anderen Grundfreiheiten, Wien 2015 (zit.: Kapitalverkehrsfreiheit), S. 55 f.

¹⁸ EuGH 19. November 2009, C-540/07, Kommission/Italien, ECLI:EU:C:2009:717; EuGH 28. Oktober 2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud*, ECLI:EU:C:2010:645; EuGH 5. Mai 2011, C-267/09, *Kommission/Portugal*, ECLI:EU:C:2011:273.

¹⁹ SPIES, Kapitalverkehrsfreiheit (Fn. 17), S. 247 ff.

zu verstehen ist.²⁰ Klar ist aber, dass die GRC – zumindest – auch dann massgebend ist, wenn sekundärrechtliche Vorschriften wie Richtlinien anzuwenden sind. Auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts ist die GRC daher flächendeckend massgebend, auf dem Gebiet der direkten Steuern zumindest in Teilbereichen.²¹

Dies kann anhand eines vom österreichischen VwGH am 23. Januar 2013 entschiedenen Falles gezeigt werden:²² Es ging um den umsatzsteuerlichen Anspruch auf Vorsteuerabzug, den der Beschwerdeführer geltend machen wollte und der ihm von der Behörde verweigert wurde. Der damals in zweiter Instanz zuständige Unabhängige Finanzsenat (UFS) hatte zwar über Antrag des Beschwerdeführers eine mündliche Verhandlung durchgeführt, der Beschwerdeführer war aber nicht ordnungsgemäss geladen gewesen. Nach österreichischem Verfahrensrecht ist eine derartige Konstellation dem Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung gleichzuhalten. Im konkreten Fall wäre dies aber – wiederum nach rein nationalem Recht – kein wesentlicher Verfahrensfehler gewesen, der zur Aufhebung des Bescheides geführt hätte. Aufgrund der Anwendbarkeit der GRC im durch Richtlinien weitgehend harmonisierten Umsatzsteuerrecht kam eine andere Beurteilung zum Tragen: Durch Art. 47 Abs. 2 GRC wurde dem Beschwerdeführer das Recht auf eine mündliche Berufungsverhandlung und die Teilnahme an dieser Berufungsverhandlung unionsrechtlich eingeräumt.

Insbesondere das EuGH-Urteil in der Rechtssache Åkerberg Fransson hat Anlass zu regen Diskussionen gegeben, ob der durch die GRC gewährleistete Grundrechtsschutz nicht noch weiter reicht.²³ Es ging in diesem Fall um das Verbot der Doppelbestrafung: Der Steuerpflichtige, der Abgaben hinterzogen hatte, war sowohl administrativen Strafzuschlägen als auch zusätzlich gerichtlich zu verhängenden Sanktionen ausgesetzt. Im Mittelpunkt des Verfahrens stand die Hinterziehung von Mehrwertsteuer, sodass es letztlich wiederum einen Zusammenhang zu harmonisiertem Sekundärrecht gab. Der EuGH tätigte aber allgemein gehaltene Aussagen, die Anlass zu Spekulationen darüber waren, dass der Grundrechtsschutz deutlich über den Anwendungsbereich des Sekundärrechts hinaus reicht:²⁴ «Da folglich die durch die Charta garantierten Grundrechte zu

²⁰ JULIA SCHMOLL, Unionsgrundrechte, innerstaatliche Grundrechte und die nationalen Höchstgerichte, ZÖR 2011, S. 461 ff., S. 467 mwN; RUDOLF MÜLLER, Verfassungsgerichtsbarkeit und Europäische Grundrechtecharta, ÖJZ 2012, S. 159 ff., S. 161 f.

²¹ CÉCILE BROKELIND, Case Note on Åkerberg Fransson (Case C-617/10), ET 2013, S. 281 ff., S. 284.

²² VwGH 23. Januar 2013, 2010/15/0196.

²³ EuGH 26. Februar 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105; vgl. BROKELIND, ET 2013 (Fn. 21), S. 281 ff.; NIKOLAUS ZORN, Überlegungen zu unionsrechtlichen Grundrechten, ÖStZ 2013, S. 342 ff.; CHRISTOPH SAFFERLING, Der EuGH, die Grundrechtecharta und nationales Recht: Die Fälle Åkerberg Fransson und Melloni, NSTZ 2014, S. 545 ff., S. 547 ff.; CHRISTOPH OHLER, Grundrechtliche Bindungen der Mitgliedstaaten nach Art. 51 GRCh, NVwZ 2013, S. 1433 ff., S. 1436.

²⁴ EuGH 26. Februar 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 21.

beachten sind, wenn eine nationale Rechtsvorschrift in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt, sind keine Fallgestaltungen denkbar, die vom Unionsrecht erfasst würden, ohne dass diese Grundrechte anwendbar wären. Die Anwendbarkeit des Unionsrechts umfasst die Anwendbarkeit der durch die Charta garantierten Grundrechte.» ZORN hat daraus geschlossen, dass der Anwendungsbereich der GRC «alle Gestaltungen umfasst, die potentiell Marktfreiheiten beschränken»²⁵ und dazu erläutert, dass «damit wohl jede grenzüberschreitende Gestaltung» erfasst sei.²⁶ Insbesondere hat er darauf hingewiesen, dass der EuGH aus Art. 21 des Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) das Recht der allgemeinen Freizügigkeit des Unionsbürgers ableitet.²⁷ Andere Autoren haben nicht ganz so weitreichende Schlussfolgerungen aus dieser Rechtsprechung gezogen²⁸ und darauf hingewiesen, dass dieses Urteil nach wie vor die Möglichkeit zulasse, zwischen verschiedenen Fallgestaltungen zu differenzieren.²⁹ Einigkeit besteht aber über die potenzielle Sprengkraft dieser Rechtsprechungslinie und auch heute ist noch nicht abschliessend erkennbar, welche Bedeutung die GRC generell und dann besonders im Steuerrecht hat.

Dabei geht es letztlich auch um die fundamentale Frage, in welchem Umfang es die Höchstgerichte der Mitgliedstaaten überhaupt noch in der Hand haben, in ihrer Rechtsprechung zu den Grundrechtsverbürgungen des jeweiligen Mitgliedstaates die Standards des Grundrechtsschutzes festzulegen und wie weit sie sich auch dabei den Vorgaben des EuGH unterordnen müssen. In der erwähnten Rechtssache Åkerberg Fransson hat der EuGH ziemlich deutlich erkennen lassen, dass er auch auf diesem Gebiet vom Primat seiner eigenen Rechtsprechung ausgeht:³⁰ «Hat das Gericht eines Mitgliedstaats zu prüfen, ob mit den Grundrechten eine nationale Vorschrift oder Massnahme vereinbar ist, die in einer Situation, in der das Handeln eines Mitgliedstaats nicht vollständig durch das Unionsrecht bestimmt wird, das Unionsrecht im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta durchführt, steht es somit den nationalen Behörden und Gerichten weiterhin frei, nationale Schutzstandards für die Grundrechte anzuwenden, sofern durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden (vgl. für diesen letzten Aspekt Urteil vom 26. Februar 2013, Melloni, C-399/11, Randnr. 60).»

²⁵ ZORN, ÖStZ 2013 (Fn. 23), S. 343.

²⁶ ZORN, ÖStZ 2013 (Fn. 23), S. 343, Fn. 16 m.w.N.

²⁷ ZORN, ÖStZ 2013 (Fn. 23), S. 343.

²⁸ U.a. KATHARINA PABEL, Der Einfluss der Charta der Grundrechte der EU auf das nationale Strafrecht,

in: Finanzstrafrecht 2014, herausgegeben von ROMAN LEITNER, Wien 2015, S. 215 ff., S. 216 ff.

²⁹ MICHAEL HOLOBEK, Keine mittelbare Drittwirkung für «Grundsätze» der GRC, DRdA 2015, S. 21 ff., S. 24.

³⁰ EuGH 26. Februar 2013, C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 29.

Die durch die GRC gewährleisteten Grundrechte, die vor dem Hintergrund der geschil-
derten Rechtsprechung für weite Teile des Steuerrechts Bedeutung haben können, sind
vielfältig. Zu ihnen gehören beispielsweise das Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz und
Nichtdiskriminierung sowie das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein un-
parteiisches Gericht.

3. Beihilferecht

Als immer schärfer werdendes unionsrechtliches Schwert entpuppt sich das Beihilfe-
recht: Zwar hat der EuGH schon früh klargestellt, dass auch steuerliche Begünstigungen
als Beihilfen in Betracht kommen.³¹ Denn es kann keinen Unterschied machen, ob ein
Staat einem oder mehreren Unternehmen eine direkte Subvention zukommen lässt oder
aber diesen Unternehmen dadurch einen Vorteil verschafft, indem sie eine Belastung, die
ihre Mitbewerber trifft, nicht tragen müssen. Eine Beihilfe muss im Voraus der Kommissi-
on notifiziert werden, die dann gegebenenfalls eine Genehmigung erteilt. Daher müs-
sen auch steuerliche Vorschriften, die als Beihilfe einzustufen sind, der Kommission zur
Kenntnis gebracht werden. Solange dies nicht erfolgt ist, darf die Beihilfe nicht gewährt
werden. Für manche steuerliche Vorschriften kann dies bedeuten, dass sie trotz gehö-
riger Kundmachung im Gesetzblatt von keiner Verwaltungsbehörde und auch keinem
Gericht beachtet werden dürfen.³² Die für den Beihilfiebegriff massgebenden Kriterien
werden vom EuGH interpretiert und dabei auch laufend weiterentwickelt. Deshalb und
auch aus Gründen erst wachsender Sensibilität für die Bedeutung des Beihilferechts im
Steuerrecht schärft sich in vielen Fällen erst nach der Kundmachung einer Vorschrift das
Bewusstsein dafür, dass es sich um eine Beihilfe handeln könnte. In aller Regel ist aber
deshalb zunächst – im Rahmen der Gesetzwerdung – an eine Notifikation der gesetzli-
chen Regelung gar nicht gedacht worden. Kommt einer Behörde oder einem Gericht in
einem anhängigen Verfahren der Verdacht, dass es sich bei der begünstigenden Rege-
lung um eine Beihilfe handeln könnte, und wird dieser Verdacht gegebenenfalls durch
ein vom Gericht eingeholtes Vorabentscheidungsersuchen durch den EuGH bestätigt,
darf die begünstigende Regelung nicht nur von nun an nicht mehr angewendet wer-
den, sondern zumindest in allen noch offenen Verfahren ist dem Durchführungsverbot
Rechnung zu tragen. Dies läuft im Ergebnis auf eine Rückabwicklung bereits gewähr-
ter Begünstigungen hinaus. Die fehlende Notifikation kann unter Umständen für die
Vergangenheit nicht einmal dann saniert werden, wenn der Mitgliedstaat die Regelung
nachträglich notifiziert und die Kommission die Gewährung der Beihilfe genehmigt.³³
Wenn die Kommission die Genehmigung versagt, kann es sogar zu zeitlich noch wei-

³¹ EuGH 23. Februar 1961, C-30/59, De gezamenlijke Steenkolenmijnen, ECLI:EU:C:1961:2.

³² Zum Durchführungsverbot vgl. FRANZ PHILIPP SUTTER, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchfüh-
rungsverbot in Steuersachen, Wien 2005, S. 166 ff.

³³ Vgl. MICHAEL LANG, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuer-
recht, 17. ÖJT Band IV/1, Wien 2009 (zit.: Auswirkungen), S. 81 ff. mwN.

ter reichenden Rückforderungen kommen, und zwar über Anordnung der Kommission selbst.³⁴ Folglich kann ein Unternehmen auch dann, wenn es im Einvernehmen mit der zuständigen Abgabenbehörde handelt und Steuerpflichtiger und Behörde übereinstimmend überzeugt sind, dass der Vorteil zurecht gewährt wird, keinesfalls sichergehen, die einmal eingeräumte steuerliche Begünstigung behalten zu können. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind in solchen Konstellationen des Beihilferechts zudem Vertrauensschutzüberlegungen weitgehend auszuklammern:³⁵ Den Umstand, dass die Behörde keinen Zweifel an der Rechtmässigkeit des gewährten Vorteils erkennen liess, kann der Steuerpflichtige nicht für sich ins Treffen führen, um die Folgen des Durchführungsverbots abzuwenden.

Aufgrund des geschilderten scharfen verfahrensrechtlichen Schwerts ist entscheidend, wann eine Beihilfe vorliegt. Art. 107 Abs. 1 AEUV enthält folgende Anordnung: «Soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.» Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Einordnung einer Massnahme als Beihilfe voraus, dass jedes der vier kumulativen Kriterien erfüllt ist, auf denen diese Vorschrift aufbaut. Dabei handelt es sich um die Finanzierung der Massnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln (erstes Kriterium), das Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen (zweites Kriterium), die Selektivität der Massnahme (drittes Kriterium) und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten mit daraus resultierender Verfälschung des Wettbewerbs (viertes Kriterium).³⁶

Von zentraler Bedeutung ist bei der Prüfung steuerrechtlicher Vorschriften am Beihilfegriff meist die Selektivität. Die ältere Rechtsprechung des EuGH stellte dabei die Suche nach der «Normalbesteuerung» in den Vordergrund.³⁷ Eine Beihilfe bestimmte sich danach, ob eine Ausnahme gegenüber dem allgemeinen System der Besteuerung vorlag. In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der EuGH aber erkannt, dass dieser Ansatz nicht zu befriedigenden Ergebnissen führt:³⁸ Wer die «Normalbesteuerung» vom Ausnahme-

³⁴ ALEXANDER ZEILER, Mögliche Folgen einer Beihilferechtswidrigkeit der Firmenwertabschreibung des § 9 Abs. 7 KStG, SWI 2014, S. 360 ff., S. 367 f.

³⁵ EuGH 20. September 1990, C-5/89, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:1990:320; EuGH 11. Juli 1996, C-39/94, SFEI/La Poste, ECLI:EU:C:1996:285; EuGH 20. März 1997, C-24/95, Rheinland Pfalz/Alcan, ECLI:EU:C:1997:163; EuGH 7. März 2002, C-310/99, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2002:143.

³⁶ EuGH 8. September 2011, verb. Rs. C-78/08 bis C-80/08, Paint Graphos, ECLI:EU:C:2011:550, Rn. 43.

³⁷ Vgl. CLAIRE MICHEAU, Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice, ECTR 2008, S. 276 ff., S. 277 ff.

³⁸ EuGH 15. November 2011, verb. Rs. C-106/09P und C-107/09P, Kommission und Spanien/Gibraltar und Vereinigtes Königreich, ECLI:EU:C:2011:732.

fall abgrenzt, in dem andere Steuervorschriften zum Tragen kommen, unterscheidet in Wahrheit zwischen zumindest zwei Vorschriften, die einen unterschiedlichen Anwendungsbereich haben und die unterschiedliche Rechtsfolgen vorsehen.³⁹ Nach welchen Kriterien lässt sich nun festlegen, welche dieser Vorschriften die Regel und welche die Ausnahme ist? Ob der Gesetzgeber eine der beiden Vorschriften ausdrücklich als Regel und die andere als Ausnahme ausweist, kann nicht von Bedeutung sein. Denn dann würde es entweder auf Zufälligkeiten der Rechtssetzungstechnik ankommen oder dem Gesetzgeber wäre es in die Hand gegeben, durch die blosse Wahl seiner Formulierungen – und ohne am Anwendungsbereich und an den Rechtsfolgen der beiden Regelungen etwas zu ändern – darüber zu entscheiden, ob «Beihilfeverdacht» besteht.⁴⁰ Die Suche nach der Absicht des Gesetzgebers ist ebenso wenig ergiebig:⁴¹ Die Terminologie, der sich die Gesetzes- oder die Materialienverfasser bedienen, ändert nichts daran, dass es ihnen letztlich nur darum geht, festzulegen, dass unter bestimmten Voraussetzungen die eine und unter anderen Voraussetzungen die andere Rechtsfolge vorgesehen ist. Wer schliesslich danach fragt, welche Vorschriften den grösseren und welche den kleineren Anwendungsbereich haben, um nach dieser Beurteilung die Regel von der zu rechtfertigenden Ausnahme zu unterscheiden, muss ebenfalls scheitern:⁴² Gesetzliche Vorschriften umschreiben den Kreis ihrer Adressaten abstrakt. Die Zahl der konkret betroffenen Steuerpflichtigen ist nicht vorhersehbar. Dokumentationen darüber, wie viele Steuerpflichtige von welcher Regel in der Vergangenheit erfasst wurden, sagen nichts über die Zukunft aus. Der vom EuGH zuletzt in seinem Urteil *Hervis* verfolgte Ansatz, eine Diskriminierung für Zwecke der Grundfreiheiten dann zu konstatieren, wenn von einer bestimmten Regelung «in den meisten Fällen» Gebietsfremde erfasst sind,⁴³ hat bisher im Beihilferecht zurecht keine Rolle gespielt und ist selbst auf dem Gebiet der Grundfreiheiten dogmatisch alles andere als überzeugend. Selbst wenn entsprechende Prognosen existieren, wie gross die Zahl der Fälle sein könnte, die in Hinkunft von der einen und der anderen Regelung erfasst sind, gibt es keinen Grund, die Selektivitätsprüfung nur unter der Voraussetzung vorzunehmen, dass die Minderheit gegenüber der Mehrheit privilegiert wird. Der EuGH hat somit bei der Selektivitätsprüfung aus gutem Grund schon früher nicht ausschliesslich mit Regel und Ausnahme operiert und tut dies heute noch weniger. GA MINGOZZI hat in seinen Schlussanträgen in der Rs C-487/06, *British Aggregates/Kommission*, die bis dahin ergangene Rechtsprechung zutreffend zu-

³⁹ MICHAEL LANG, *State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ*, *ESTAL* 2012, S. 411 ff., S. 419.

⁴⁰ EuGH 22. Dezember 2008, C-487/06P, *British Aggregates/Kommission*, *ECLI:EU:C:2008:757*, Rn. 89.

⁴¹ LANG, *Auswirkungen* (Fn. 33), S. 25.

⁴² MICHAEL LANG, *Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot*, *ISTR* 2010, S. 570 ff., S. 576.

⁴³ EuGH 5. Februar 2014, C-385/12, *Hervis*, *ECLI:EU:C:2014:47*, Rn. 39.

sammengefasst:⁴⁴ «Unter besonderer Bezugnahme auf staatliche Massnahmen steuerlicher Art hat die Rechtsprechung [...] festgestellt, dass auch Massnahmen, deren selektiver Charakter sich aus dem Umstand ableitet, dass sie eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen, sich einer Qualifikation als Beihilfe entziehen können, wenn diese Differenzierung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems, in das sich diese Massnahmen einfügen, gerechtfertigt ist. Hieraus folgert der Gerichtshof, dass zur Beurteilung der Selektivität einer Massnahme «zu prüfen [ist], ob sie im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt.»

Nicht nur generelle Regelungen können Beihilfecharakter haben: Wenn sich die Behörde eines Staates nicht an ihre eigenen gesetzlichen Vorschriften hält und ein Unternehmen in gesetzwidriger Weise begünstigt, ist darin auch eine Beihilfe zu sehen.⁴⁵ Der älteren Rechtsprechung zufolge kann dies als nicht zu rechtfertigende Ausnahme von der Normalbesteuerung gesehen werden. Genauso ergibt sich der Beihilfecharakter solcher gesetzwidriger Begünstigungen vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung: Unternehmen, die dem Gesetz nach der Steuerpflicht unterworfen werden, befinden sich in einer vergleichbaren Situation. Werden einzelne Unternehmen durch Nichtanwendung der Steuergesetze begünstigt, liegt eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung an sich vergleichbarer Situationen vor.

Ein Mitgliedstaat kann sich dem Beihilfevorwurf aber auch nicht dadurch entziehen, indem er die Regelungen so gestaltet, dass sie der Behörde weitgehende Spielräume einräumt. Wenn die Regelung der Behörde so wenig Bindung auferlegt, dass die Behörde in vergleichbarer Situation stehende Unternehmen unterschiedlich behandeln und einzelne Unternehmen begünstigen kann und andere nicht, ohne gegen die gesetzliche Grundlage zu verstossen, dann erweist sich bereits die gesetzliche Grundlage als unerlaubte Beihilfe. Die Grenzziehung ist dabei höchst schwierig: Gesetzliche Regelungen räumen der Behörde fast immer Spielräume ein, denn es gilt im Abgabeverfahren wie in jedem Verwaltungsverfahren generell-abstrakte Regelungen zu konkretisieren. Entscheidend ist also, wie weit die gesetzliche Bindung reichen muss, um den Beihilfeverdacht gar nicht aufkommen zu lassen. Spannend ist in diesem Zusammenhang auch, ob unter dem Blickwinkel des Beihilferechts eine einmal – innerhalb der gesetzlich zulässigen Spielräume – gewählte Verwaltungspraxis eine Selbstbindung der Behörde herbeiführt, in Zukunft in ähnlich gelagerten Fällen das Gesetz genauso auszulegen. Schöpft die Be-

⁴⁴ GA PAOLO MENGOZZI 17. Juli 2008, C-487/06P, British Aggregates/Kommission, ECLI:EU:C:2008:410, Rn. 83.

⁴⁵ Vgl. z.B. Entscheidung der Kommission 1999/509/EC vom 14. Oktober 1998, Mafespa, OJ L 198/15, 30. Juli 1999.

hörde diese Spielräume unterschiedlich aus, könnte darin eine unzulässige Begünstigung des vorteilhaft behandelten Unternehmens gesehen werden. Dann stellt sich aber auch die Frage, wie weit in dem an sich nicht auf die Absicht der Behörde, sondern auf die Wirkung der Massnahme abstellenden Beihilferecht regional unterschiedliche Verwaltungsübungen problematisch sein können.

Diese Ausführungen zeigen, dass das Beihilferecht den Mitgliedstaaten immer engere Fesseln anlegt und immer weniger Möglichkeiten verbleiben, ohne Zustimmung der Kommission Wirtschafts- und Standortpolitik im Wege steuerrechtlicher Vorschriften oder Behördenpraxis zu betreiben. Die Durchdringung des steuerlichen Beihilferechts durch Gerichtsbarkeit und Wissenschaft steht noch immer in den Anfängen. Die unionsrechtlichen Regelungen beinhalten das Potential, die Spielräume der Mitgliedstaaten und ihrer Behörden noch weiter einzuengen.

III. Die vom EuGH implizit aus dem Unionsrecht abgeleiteten Vorgaben

1. Rechtssicherheit

Der EuGH hat über die Jahre auch einige Prinzipien des Unionsrechts zur Entfaltung gebracht, die sich nicht explizit im Primärrecht finden und für deren Entwicklung er sich mitunter den Vorwurf des *judicial activism* gefallen lassen hat müssen.⁴⁶ Das Prinzip der Rechtssicherheit eignet sich gut, um derartige Rechtsprechungslinien beispielhaft zu erläutern: In den verbundenen Rechtssachen SNUPAT ging es u.a. um den Widerruf von Ausnahmegewilligungen von der Ausgleichsabgabe für Schrott.⁴⁷ Im Verfahren wurde die Frage aufgeworfen, ob einmal gewährte Vorteile wieder zurückgenommen werden können. Der EuGH verneinte dies mit folgender Begründung:⁴⁸ «Diese Auffassung erkennt, dass der zweifelloso wichtige Grundsatz der Wahrung der Rechtssicherheit nicht absolut, sondern nur in Verbindung mit dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung Anwendung finden kann. Die Frage, welcher dieser Grundsätze im Einzelfalle überwiegt, lässt sich nur beantworten, wenn das öffentliche Interesse gegen die auf dem Spiel stehenden Privatinteressen abgewogen wird [...]. Im Übrigen lassen die Rechtsordnungen aller Mitgliedstaaten den rückwirkenden Widerruf stets dann zu, wenn der betreffende Verwaltungsakt auf falschen oder unvollständigen Angaben der Beteiligten beruhte.» Der EuGH relativierte in diesem Urteil zwar die Bedeutung des Grundsatzes der Rechtssicherheit und betonte, dass eine Abwägung mit anderen Grundsätzen vorzunehmen ist. Entscheidend ist aber, dass der Gerichtshof in diesem bereits 1961 ergangenen

⁴⁶ CÉCILE BROKELIND, Introduction, in: *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, herausgegeben von CÉCILE BROKELIND, Amsterdam 2014, S. 1 ff., S. 2 f.

⁴⁷ EuGH 22. März 1961, verb. Rs. C-42 und 49/59, SNUPAT/Hohe Behörde, ECLI:EU:C:1961:5.

⁴⁸ EuGH 22. März 1961, verb. Rs. C-42 und 49/59, SNUPAT/Hohe Behörde, ECLI:EU:C:1961:5.

Urteil überhaupt – wenn auch ohne Begründung – von der Existenz dieses Grundsatzes ausging. Mit seiner Relativierung erkannte der EuGH diesen Grundsatz überhaupt erst an und hob ihn zugleich auf die Ebene des Unionsrechts – damals Gemeinschaftsrechts. Für die dogmatische Ableitung ist allenfalls noch von Bedeutung, dass der EuGH am Rande auch – allerdings im Zusammenhang der Relativierung des Grundsatzes der Rechtssicherheit – auf die «Rechtsordnungen aller Mitgliedstaaten» verwies.

Der EuGH sprach dann in der Folge schon völlig selbstverständlich von dem «der Gemeinschaftsrechtsordnung innewohnenden allgemeinen Grundsatz der Rechtssicherheit».⁴⁹ Im Urteil *Gondrand Frères*, in dem es um Währungsausgleichsbeträge nach dem Gemeinsamen Zolltarif ging, stellte der EuGH fest:⁵⁰ «Der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt, dass eine den Abgabepflichtigen belastende Regelung klar und deutlich ist, damit er seine Rechte und Pflichten unzweideutig erkennen und damit seine Vorkehrungen treffen kann.» Im Urteil *Irland vs Kommission*, in dem Fragen der über den Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft erfolgten Gemeinschaftsfinanzierung strittig waren, findet sich folgende Aussage:⁵¹ «Im Übrigen müssen Rechtsakte der Gemeinschaft, wie der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, eindeutig sein, und ihre Anwendung muss für die Betroffenen vorhersehbar sein. Dieses Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Masse, wenn es sich um Vorschriften handelt, die finanzielle Konsequenzen haben können, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen durch diese Vorschriften auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen.» Ähnlich hielt der EuGH in dem Gemeinschaftsabgaben betreffenden Urteil *Kommission gegen Frankreich und Grossbritannien* fest:⁵² «Ausserdem ist daran zu erinnern, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes (vgl. Urteil vom 9. Juli 1981 in der Rechtssache C-169/80, *Gondrand*, Slg. 1981, 1931) der Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt, dass eine den Abgabepflichtigen belastende Regelung klar und deutlich ist, damit er seine Rechte und Pflichten unzweideutig erkennen und somit seine Vorkehrungen treffen kann.»

Der Grundsatz der Rechtssicherheit hat aber nicht nur dann Bedeutung, wenn es um Gemeinschaftsabgaben geht, sondern auch wenn nationale abgabenrechtliche Vorschriften den Vorgaben des Sekundärrechts zu entsprechen haben:⁵³ «Soweit die Hellenische Republik einräumt, dass durch die fragliche Regelung über die Sitzverlegungen die Un-

⁴⁹ EuGH 27. März 1980, verb. Rs. C-66, 127 und 128/79, *Amministrazione delle Finanze/Salumi*, ECLI:EU:C:1980:101, Rn. 10.

⁵⁰ EuGH 9. Juli 1981, C-169/80, *Gondrand Frères*, ECLI:EU:C:1981:171, Rn. 17.

⁵¹ EuGH 15. Dezember 1987, C-325/85, *Irland/Kommission*, ECLI:EU:C:1987:546, Rn. 18.

⁵² EuGH 22. Februar 1989, verb. Rs. C-92 und 93/87, *Kommission/Frankreich und Vereinigtes Königreich*, ECLI:EU:C:1989:77, Rn. 22.

⁵³ EuGH 7. Juni 2007, C-178/05, *Kommission/Griechenland*, ECLI:EU:C:2007:317, Rn. 33.

terscheidung zwischen ‹tatsächlicher Besteuerung› und ‹Steuerpflichtigkeit› nicht klar getroffen worden sei und zu einer gewissen Verwirrung geführt haben könne, kommt hinzu, dass eine solche Regelung keinesfalls die von der Rechtsprechung an die Umsetzung von Richtlinien gestellten Anforderungen erfüllt. Nach dieser Rechtsprechung ist es nämlich für die Erfüllung des Erfordernisses der Rechtssicherheit von besonderer Bedeutung, dass die Rechtslage für die Einzelnen hinreichend bestimmt und klar ist und sie in die Lage versetzt, von allen ihren Rechten Kenntnis zu erlangen und diese gegebenenfalls vor den nationalen Gerichten geltend zu machen ([...]). Mit der fraglichen Regelung ist aber keine solche hinreichend bestimmte und klare Lage geschaffen worden.»

Der EuGH misst dem Grundsatz der Rechtssicherheit gerade in seiner jüngeren Rechtsprechung auch im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten Bedeutung bei. Im Urteil SIAT ging es um die Anerkennung von Betriebsausgaben, die im Anwendungsbereich einer Sonderregelung viel schwerer möglich war als nach der allgemeinen Vorschrift.⁵⁴ Die Sonderregelung konnte angewendet werden, wenn die Vergütung einem Dienstleister gezahlt wird, der nach den Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem er ansässig ist, keiner Einkommen oder Körperschaftsteuer oder für solche Einkünfte einem ‹erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem [unterliegt] als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen› Der EuGH hielt in Rn. 27 seines Urteils fest, dass ‹der Anwendungsbereich dieser Sonderregelung nicht von vornherein hinreichend genau festgelegt [ist], und wenn der Dienstleister in einem anderen Mitgliedstaat als dem Königreich Belgien ansässig ist und dort einem vorteilhafteren Besteuerungssystem als dem unterliegt, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, [...] Rechtsunsicherheit im Hinblick auf die Frage [besteht], ob die genannte Regelung als ein ‹erheblich vorteilhafteres System› anzusehen ist und ob die Sonderregelung insofern anwendbar ist›. Der EuGH hielt die durch die Sonderregelung bedingte Differenzierung vor dem Hintergrund der Dienstleistungsfreiheit zwar ‹geeignet, die Ziele der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung, der Erhaltung der Wirksamkeit der steuerlichen Überwachung sowie der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu erreichen›, hakte jedoch bei der Verhältnismässigkeitsprüfung ein:⁵⁵ ‹Eine solche Regelung bietet, wie in Randnr. 27 des vorliegenden Urteils festgestellt, nicht die Möglichkeit, von vornherein hinreichend genau ihren Anwendungsbereich zu bestimmen, und führt zu Unsicherheiten hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit. [...] Demzufolge genügt eine solche Regelung nicht den Erfordernissen der Rechtssicherheit, wonach Rechtsvorschriften vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können, klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7. Juni 2005, VEMW u. a., C-17/03, Slg. 2005,

⁵⁴ EuGH 5. Juli 2012, C-318/10, Siat SA, ECLI:EU:C:2012:415.

⁵⁵ EuGH 5. Juli 2012, C-318/10, Siat SA, ECLI:EU:C:2012:415, Rn. 57 ff.

I-4983, Randnr. 80, und vom 16. Februar 2012, Costa und Cifone, C-72 und C-77/10, Randnr. 74). [...] Eine Regelung, die den Erfordernissen des Grundsatzes der Rechtssicherheit nicht genügt, kann nicht als den verfolgten Zielen angemessen angesehen werden.»

Ähnlich hielt der EuGH auch in *Itelcar*, wo er eine nationale Regelung anhand der Kapitalverkehrsfreiheit zu prüfen hatte, die Differenzierung zwar für gerechtfertigt:⁵⁶ «Eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, nach der bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns einer gebietsansässigen Gesellschaft bestimmte Zinsen, die diese an eine in einem Drittstaat ansässige Gesellschaft zahlt, zu der sie besondere Beziehungen unterhält, nicht abzugsfähig sind, vermag Praktiken zu verhindern, deren einziges Ziel die Umgehung der Steuer ist, die normalerweise auf die durch Tätigkeiten im Inland erzielten Gewinne zu zahlen ist. Eine solche Regelung ist daher geeignet, das Ziel, Steuerhinterziehung und -umgehung zu bekämpfen, zu erreichen (vgl. entsprechend Urteil *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Randnr. 77).» Wiederum erwies sich die Regelung aber auf der Ebene der Verhältnismässigkeitsprüfung letztlich als grundfreiheitenwidrig:⁵⁷ «Unter diesen Umständen bietet die in Rede stehende Regelung nicht die Möglichkeit, von vornherein hinreichend genau ihren Anwendungsbereich zu bestimmen. Demzufolge genügt sie nicht den Erfordernissen der Rechtssicherheit, wonach Rechtsvorschriften klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssen – vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können. Eine Regel, die den Erfordernissen des Grundsatzes der Rechtssicherheit nicht genügt, kann nicht als den verfolgten Zielen angemessen angesehen werden (vgl. Urteil *SIAT*, Randnr. 58 und 59).» Diese Rechtsprechung zeigt, dass der EuGH offenbar voraussetzt, dass nationales Recht ganz generell bestimmten rechtsstaatlichen Mindeststandards zu entsprechen hat. Zwar erweist sich die Bestimmtheiterfordernissen nicht entsprechende Regelung nicht schon allein deshalb als unionsrechtswidrig. Wenn aber eine in den Anwendungsbereich einer Grundfreiheit fallende Differenzierung auf dem Prüfstand des EuGH steht, schlägt die Unbestimmtheit einer Regelung zum Nachteil des jeweiligen Mitgliedstaats aus, auch wenn die Differenzierung an sich gerechtfertigt wäre. Mittelbar erhöht der EuGH damit den Druck auf die Mitgliedstaaten, bei ihrer Gesetzgebung dem Grundsatz der Rechtssicherheit zu entsprechen.

Noch weitreichendere Bedeutung kommt diesem Grundsatz vor dem Hintergrund des Beihilferechts zu. In *P Oy* hat der EuGH jüngst folgende Überlegungen zu dem für den Begriff der Beihilfe wesentlichen Kriterium der Selektivität angestellt:⁵⁸ «Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist die Voraussetzung der Selektivität nicht gegeben, wenn eine Massnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, aber durch das We-

⁵⁶ EuGH 3. Oktober 2013, C-282/12, *Itelcar*, ECLI:EU:C:2013:629, Rn. 35.

⁵⁷ EuGH 3. Oktober 2013, C-282/12, *Itelcar*, ECLI:EU:C:2013:629, Rn. 44.

⁵⁸ EuGH 18. Juli 2013, C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, Rn. 22 ff.

sen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist ([...]). So kann eine Massnahme, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht ([...]). Insoweit ist festzustellen, dass das Vorhandensein eines Genehmigungssystems für sich genommen eine solche Rechtfertigung nicht ausschliesst. Die Rechtfertigung ist nämlich möglich, wenn im Rahmen des Genehmigungsverfahrens das Ermessen der zuständigen Behörde auf die Prüfung von Voraussetzungen beschränkt ist, die aufgestellt wurden, um einem erkennbaren fiskalischen Zweck zu dienen, und die von dieser Behörde anzuwendenden Kriterien dem Steuersystem inhärent sind. Was das Ermessen der zuständigen Behörde betrifft, so kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Massnahme nicht als Massnahme allgemeiner Art angesehen werden, wenn dieser Behörde ein Ermessen eingeräumt wurde, das es ihr ermöglicht, die Begünstigten oder die Bedingungen der gewährten Massnahme zu bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juni 1999, DM Transport, C-256/97, Slg. 1999, I-3913, Randnr. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung). Somit kann die Anwendung eines Genehmigungssystems, das es wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende erlaubt, Verluste auf nachfolgende Steuerjahre vorzutragen, grundsätzlich nicht als selektiv angesehen werden, wenn die zuständigen Behörden bei ihrer Entscheidung über einen Antrag auf Genehmigung nur über ein Ermessen verfügen, das durch objektive Kriterien, die dem mit der betreffenden Regelung geschaffenen Steuersystem nicht fremd sind, begrenzt ist, wie etwa das Ziel, einen Handel mit Verlusten zu verhindern. Verfügen die zuständigen Behörden dagegen über ein weites Ermessen, das es ihnen erlaubt, die Begünstigten und die Bedingungen der gewährten Massnahme anhand von dem Steuersystem fremden Kriterien wie der Erhaltung von Arbeitsplätzen zu bestimmen, ist davon auszugehen, dass die Ausübung dieses Ermessens «bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige» gegenüber anderen, die sich im Hinblick auf das verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, begünstigt (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich, Randnr. 75).» Letztlich bedeutet dies, dass Regelungen, die der Behörde zu grossen Spielraum gewähren, als selektiv eingestuft und damit als Beihilfe qualifiziert werden können. Immer dann, wenn die Entscheidungsbefugnisse der Behörde nicht hinreichend determiniert sind, hat sie nämlich auch die Möglichkeit, sachfremde Erwägungen bei ihrer Entscheidungsfindung einfließen zu lassen. Die Nichtanwendbarkeit derartiger Regelungen wäre aufgrund des bereits erwähnten Durchführungsverbots die Folge. Das scharfe Schwert des Beihilferechts könnte daher letztlich dazu führen, den Grundsatz der Rechtssicherheit umfassend im nationalen Recht der Mitgliedstaaten durchzusetzen.

2. Vertrauensschutz

Mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit steht jener des Vertrauensschutzes in engem Zusammenhang. Im Urteil Duff hat dies der EuGH deutlich gemacht:⁵⁹ Der Grundsatz des Vertrauensschutzes, «der Bestandteil der Rechtsordnung der Gemeinschaft ist ([...]), folgt zwingend aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit, der gebietet, dass Rechtsvorschriften klar und bestimmt sein müssen, und der die Voraussehbarkeit der unter das Gemeinschaftsrecht fallenden Tatbestände und Rechtsbeziehungen gewährleisten soll. Die Marktbürger dürfen nach ständiger Rechtsprechung auf dem Gebiet der gemeinsamen Marktorganisationen, deren Zweck eine ständige Anpassung an die Veränderung der wirtschaftlichen Lage mit sich bringt, nicht darauf vertrauen, dass sie Beschränkungen nicht unterworfen werden, die sich aus eventuellen markt- oder strukturpolitischen Bestimmungen ergeben (vgl. u. a. Urteil vom 10. Januar 1992 in der Rechtssache C-177/90, Kühn, Slg. 1992, I-35, Randnr. 13). Nach Randnummer 14 dieses Urteils ist die Berufung auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes gegenüber einer Gemeinschaftsregelung nur insoweit möglich, als die Gemeinschaft zuvor selbst eine Situation geschaffen hat, die ein berechtigtes Vertrauen erwecken kann.» Auch wenn der EuGH im konkreten Urteil keinen Platz für schutzwürdiges Vertrauen gesehen hat, hat er doch mit seinen Ausführungen den Vertrauensschutz als unionsrechtlich bedeutsamen Grundsatz bestätigt.

Im Urteil Elmeka hat der EuGH ebenfalls Rechtssicherheit und Vertrauensschutz miteinander in Bezug gesetzt.⁶⁰ Darüber hinaus hat er – auf dem Gebiet der durch Sekundärrecht harmonisierten Umsatzsteuer – dem Grundsatz des Vertrauensschutzes auch in Hinblick auf nationales Recht der Mitgliedstaaten und Behörden der Mitgliedstaaten Bedeutung beigemessen: «Nach ständiger Rechtsprechung sind die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung. Sie müssen deshalb von den Gemeinschaftsorganen, aber auch von den Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien einräumen, beachtet werden (vgl. u. a. Urteile vom 3. Dezember 1998 in der Rechtssache C-381/97, Belgocodex, Slg. 1998, I-8153, Randnr. 26, und vom 26. April 2005 in der Rechtssache C-376/02, Goed Wonen, Slg. 2005, I-3445, Randnr. 32). Daraus ergibt sich, dass die nationalen Behörden verpflichtet sind, den Grundsatz des Schutzes des berechtigten Vertrauens der Wirtschaftsteilnehmer zu wahren. [...] Was den Grundsatz des Schutzes des berechtigten Vertrauens des Adressaten eines begünstigenden Verwaltungsakts angeht, muss zunächst festgestellt werden, ob die Handlungen der Verwaltungsbehörden in der Vorstellung eines umsichtigen und besonnenen Wirtschaftsteilnehmers vernünftige Erwartungen begründet haben (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. Dezember 1975 in den verbundenen Rechtssachen C-95 bis 98/74, C-15 und C-100/75, Union nationale des coo-

⁵⁹ EuGH 15. Februar 1996, C-63/93, Duff, ECLI:EU:C:1996:51, Rn. 20.

⁶⁰ EuGH 14. September 2006, verb. Rs. C-181/04 bis C-183/04, Elmeka, ECLI:EU:C:2006:563.

pratiques agricoles de céréales u. a./Kommission und Rat, Slg. 1975, 1615, RandnRn. 43 bis 45, und vom 1. Februar 1978 in der Rechtssache C-78/77, Lührs, Slg. 1978, 169, Randnr. 6). Fällt die Antwort auf diese Frage positiv aus, so muss anschliessend festgestellt werden, ob diese Erwartungen berechtigt sind.»

Im Urteil *Plantanol* ging es ebenfalls um eine durch Richtlinien harmonisierte Verbrauchssteuer.⁶¹ Der EuGH hat hier noch allgemeinere Formulierungen gewählt, um die Bedeutung des Vertrauensschutzes herauszuarbeiten: «Der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ist zu entnehmen, dass die Möglichkeit, sich auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes zu berufen, jedem Wirtschaftsteilnehmer offensteht, bei dem eine nationale Behörde begründete Erwartungen geweckt hat. Ist jedoch ein umsichtiger und besonnener Wirtschaftsteilnehmer in der Lage, den Erlass einer Massnahme, die seine Interessen berühren kann, vorherzusehen, so kann er sich im Fall ihres Erlasses nicht auf diesen Grundsatz berufen. Zudem sind die Wirtschaftsteilnehmer nicht berechtigt, auf die Beibehaltung einer bestehenden Situation zu vertrauen, die die nationalen Behörden die Beibehaltung einer bestehenden Situation zu vertrauen, die die nationalen Behörden im Rahmen ihres Ermessens ändern können (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 15. Juli 2004, *Di Lenardo und Dilexport*, C-37/02 und C-38/02, Slg. 2004, I-6911, Randnr. 70 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 7. September 2006, *Spanien/Rat*, C-310/04, Slg. 2006, I-7285, Randnr. 81). [...] Hinsichtlich des etwaigen Vertrauens einzelner Steuerpflichtiger auf die Anwendung einer Steuerbegünstigung hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine im Einklang mit einer steuerrechtlichen Richtlinie ergangene Gesetzesänderung nicht als unvorhersehbar betrachtet werden kann, wenn die Richtlinie den Mitgliedstaaten weitgehende Befugnisse belässt ([...]).»

Grosse Bedeutung hat der Vertrauensschutz für die Bestandskraft von Verwaltungsentscheidungen. In *Kühne & Heitz* hat der EuGH deutlich gemacht, dass die nationalen Organe nicht gezwungen sind, diese Komponente des Vertrauensschutzes zu ignorieren, um anderen unionsrechtlichen Vorgaben zu entsprechen.⁶² «Die Rechtssicherheit gehört zu den im Gemeinschaftsrecht anerkannten allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Die Bestandskraft einer Verwaltungsentscheidung, die nach Ablauf angemessener Klagefristen oder Erschöpfung des Rechtswegs eingetreten ist, trägt zur Rechtssicherheit bei. Daher verlangt das Gemeinschaftsrecht nicht, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet ist, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen.»

Im Urteil *Kapferer* hat der EuGH diesen Grundsatz näher fundiert und auch die sich aus ihm ergebenden Konsequenzen präzisiert.⁶³ «Hierzu ist auf die Bedeutung hinzuweisen, die der Grundsatz der Rechtskraft sowohl in der Gemeinschaftsrechtsordnung als auch

⁶¹ EuGH 10. September 2009, C-201/08, *Plantanol*, ECLI:EU:C:2009:539.

⁶² EuGH 13. Januar 2004, C-453/00, *Kühne & Heitz*, ECLI:EU:C:2004:17, Rn. 24.

⁶³ EuGH 16. März 2006, C-234/04, *Kapferer*, ECLI:EU:C:2006:178, Rn. 20 f.

in den nationalen Rechtsordnungen hat. Zur Gewährleistung des Rechtsfriedens und der Beständigkeit rechtlicher Beziehungen sowie einer geordneten Rechtspflege sollen nämlich nach Ausschöpfung des Rechtswegs oder nach Ablauf der entsprechenden Rechtsmittelfristen unanfechtbar gewordene Gerichtsentscheidungen nicht mehr in Frage gestellt werden können ([...]). [...] Somit gebietet das Gemeinschaftsrecht es einem nationalen Gericht nicht, von der Anwendung innerstaatlicher Verfahrensvorschriften, aufgrund deren eine Entscheidung Rechtskraft erlangt, abzusehen, selbst wenn dadurch ein Verstoß dieser Entscheidung gegen Gemeinschaftsrecht abgestellt werden könnte ([...]).»

Bei dieser Gelegenheit bestätigte der EuGH, dass die Gesetzgeber der Mitgliedstaaten frei sind, die Durchsetzung unionsrechtlicher Ansprüche durch nationales Recht zu regeln, solange sie dabei den Grundsätzen der Äquivalenz und der Effektivität Rechnung tragen.⁶⁴ «Bei der Ausgestaltung des Verfahrens für die Klagen, die den Schutz der dem Bürger aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, haben die Mitgliedstaaten dafür zu sorgen, dass die betreffenden Modalitäten nicht ungünstiger sind als für gleichartige Klagen, die das innerstaatliche Recht betreffen (Grundsatz der Gleichwertigkeit), und dass sie nicht so ausgestaltet sind, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Gemeinschaftsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen (Grundsatz der Effektivität) ([...]). Im Ausgangsverfahren ist jedoch nicht geltend gemacht worden, dass diese Schranken der verfahrensrechtlichen Befugnisse der Mitgliedstaaten im Berufungsverfahren nicht beachtet worden sind.»

Vertrauensschutzüberlegungen haben aber nicht immer Bedeutung: Im Beihilferecht lässt der EuGH diesen Grundsatz nicht zum Zug kommen.⁶⁵ Die Gründe dafür sind verständlich: Typischerweise wirken das begünstigte Unternehmen und die Behörde, die den Vorteil gewährt, zusammen. Abgabenbehörde und Abgabepflichtiger handeln einvernehmlich. Könnte das Unternehmen darauf vertrauen, die gewährte Beihilfe nicht zurückzahlen zu müssen, wäre der Zweck des Beihilferechts vereitelt. Von diesen Sonderfällen abgesehen kommt dem Vertrauensschutz jedenfalls immer dann, wenn Organe der Union oder Behörden der Mitgliedstaaten im unionsrechtlich geregelten nationalen Recht agieren, Bedeutung zu.

3. Verhältnismässigkeit

Ein weiterer – nach der Rechtsprechung des EuGH – dem Unionsrecht immanenter Grundsatz ist jener der Verhältnismässigkeit. Dieser Grundsatz spielt in der bereits dar-

⁶⁴ EuGH 16. März 2006, C-234/04, Kapferer, ECLI:EU:C:2006:178, Rn. 22.

⁶⁵ EuGH 20. September 1990, C-5/89, Kommission/Deutschland, ECLI:EU:C:1990:320; EuGH 11. Juli 1996, C-39/94, SFEI/La Poste, ECLI:EU:C:1996:285; EuGH 20. März 1997, C-24/95, Rheinland Pfalz/Alcan, ECLI:EU:C:1997:163; EuGH 7. März 2002, C-310/99, Italien/Kommission, ECLI:EU:C:2002:143.

gelegten Prüfung anhand der Grundfreiheiten eine grosse Rolle.⁶⁶ Der EuGH misst ihm aber auch in anderen Bereichen des Unionsrechts Bedeutung bei. Dies hat sich im Urteil *Testa* gezeigt, in dem es um die Auslegung einer vom Gemeinschaftsgesetzgeber erlassenen Verordnung zur Gewährung von Arbeitslosenunterstützung ging, die der zuständigen Behörde weitreichendes Ermessen einzuräumen schien.⁶⁷ «Schliesslich ist hervorzuheben, dass Artikel 69 Absatz 2 Satz 2 [der Verordnung], der in Ausnahmefällen eine Verlängerung der Dreimonatsfrist des Artikels 69 Absatz 1 Buchstabe c vorsieht, es zu vermeiden gestattet, dass die Anwendung des Artikels 69 Absatz 2 zu unverhältnismässigen Ergebnissen führt. Wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 20. März 1979 (*Coccioli*, a.a.O.) für Recht erkannt hat, ist eine Verlängerung der genannten Frist auch dann zulässig, wenn der Verlängerungsantrag erst nach Fristablauf gestellt wird. Zwar verfügt die zuständige Arbeitsverwaltung oder der zuständige staatliche Träger, wie sich aus diesem Urteil des Gerichtshofes ergibt, bei der Entscheidung über eine mögliche Verlängerung der in der Verordnung vorgesehenen Frist über einen weiten Ermessensspielraum; sie haben jedoch bei der Ausübung dieses Ermessens den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten, der ein allgemeiner Rechtsgrundsatz der Gemeinschaft ist. Bei der korrekten Anwendung dieses Grundsatzes in Fällen wie den vorliegenden hat die zuständige Arbeitsverwaltung oder der zuständige Träger in jedem Einzelfall die Dauer der Fristüberschreitung, den Grund für die verspätete Rückkehr sowie die Schwere der an die verspätete Rückkehr geknüpften Rechtsfolgen zu berücksichtigen.» Ob die Betonung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes tatsächlich erforderlich ist, um zu diesem Auslegungsergebnis zu gelangen, ist zwar fraglich. Denn der EuGH hat nichts anderes gemacht, als einer ihrem Wortlaut nach unbestimmt anmutenden Vorschrift durch Berücksichtigung ihrer Teleologie Konturen zu verleihen. Damit hat er sich auf dem gängigen Boden der Interpretation bewegt. Dennoch hat der EuGH die Gelegenheit genutzt, um die Eigenständigkeit des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes zu betonen und ihn als «allgemeinen Rechtsgrundsatz der Gemeinschaft» hervorzuheben.

Das Urteil *Schräder* illustriert, dass der EuGH gewillt ist, diesen Grundsatz auch auf dem Abgabenrecht fruchtbar zu machen.⁶⁸ Der Firma *Schräder*, der die «Mitverantwortungsabgabe» vorgeschrieben wurde, bekämpfte die Erhebung dieser in den Haushalt der EU fliessenden Abgabe mit unterschiedlichen Argumenten. Unter anderem machte sie geltend, der Grundsatz der Verhältnismässigkeit sei dadurch verletzt, dass die Mitverantwortungsabgabe zur Erreichung des in Art. 39 Abs. 1 lit. c Europäische Wirtschaftsgemeinschaft-Vertrag (EWG-V) genannten Ziels der Stabilisierung des Marktes weder ge-

⁶⁶ ADAM ZALASINSKI, *The Principle of Proportionality and (European) Tax Law*, in: *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, herausgegeben von CÉCILE BROKELIND, Amsterdam 2014, S. 303 ff.

⁶⁷ EuGH 19. Juni 1980, verb. Rs. C-41, 121 und 796/79, *Testa*, ECLI:EU:C:1980:163, Rn. 21.

⁶⁸ EuGH 11. September 1989, C-265/87, *Schräder*, ECLI:EU:C:1989:303.

eignet noch erforderlich sei. Tatsächlich unterlägen wegen der in Artikel 1 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Verordnung Nr. 2040/86 vorgesehenen Befreiungen nur etwa 50% des für die Tierernährung bestimmten Getreides der Abgabe. Diese habe darüber hinaus eine negative Wirkung auf den Getreideabsatz, da sie wegen der Erhöhung des Preises für verarbeitetes Getreide zu einer Drosselung der Nachfrage führe.

In diesem Kontext machte der EuGH grundsätzlich gehaltene Ausführungen:⁶⁹ «Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit gehört nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts. Nach diesem Grundsatz sind Massnahmen, durch die den Wirtschaftsteilnehmern finanzielle Belastungen auferlegt werden, nur rechtmässig, wenn sie zur Erreichung der zulässigerweise mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziele geeignet und erforderlich sind. Dabei ist, wenn mehrere geeignete Massnahmen zur Auswahl stehen, die am wenigsten belastende zu wählen; ferner müssen die auferlegten Belastungen in angemessenem Verhältnis zu den angestrebten Zielen stehen.»

In Hinblick auf die Möglichkeiten des Gemeinschaftsgesetzgebers, Abgaben zu schaffen, relativierte der EuGH diesen strengen Massstab aber wiederum:⁷⁰ «Was die gerichtliche Nachprüfbarkeit dieser Voraussetzungen betrifft, so ist allerdings darauf hinzuweisen, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber im Bereich der Gemeinsamen Agrarpolitik über einen Ermessensspielraum verfügt, der seiner politischen Verantwortung, die ihm die Artikel 40 und 43 EWG-Vertrag übertragen, entspricht. Folglich kann die Rechtmässigkeit einer in diesem Bereich erlassenen Massnahme nur dann beeinträchtigt sein, wenn diese Massnahme zur Erreichung des Ziels, das das zuständige Organ verfolgt, offensichtlich ungeeignet ist ([...]).» Immerhin hat der EuGH aber die Bedeutung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes zumindest im Falle der offensichtlichen Ungeeignetheit der Massnahme zur Erreichung des unionsrechtlich vorgegebenen Ziels damit auch anerkannt. Obwohl die Rechtsgrundlage für eine Rechtswidrigkeit dieser Abgabe wohl in Art. 39 EWG-V selbst – verstanden im Lichte der Art. 40 und 43 EWG-V – gesehen werden muss, hat der EuGH die Übereinstimmung der Abgabe mit dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz eigenständig und scheinbar ohne Bezug zu Art. 39 EWG-V geprüft.⁷¹

⁶⁹ EuGH n. Juli 1989, C-265/87, Schröder, ECLI:EU:C:1989:303, Rn. 21.

⁷⁰ EuGH n. Juli 1989, C-265/87, Schröder, ECLI:EU:C:1989:303, Rn. 22.

⁷¹ Diese Regelungen entsprechen überwiegend den nunmehrigen Art 39, 40 und 43 AEUV.

IV. Im Schrifttum diskutierte, aber vom EuGH bisher nicht aus dem Unionsrecht abgeleitete Vorgaben

1. Leistungsfähigkeitsprinzip?

Im Schrifttum wird immer wieder diskutiert, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip unionsrechtlich fundiert werden könnte.⁷² Manche Autoren verweisen auf den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz, aus dem sich ergeben würde, dass die Steuerlasten gerecht verteilt werden müssten, sowie auf die Grundsätze der sozialen Solidarität und der sozialen Gerechtigkeit.⁷³ Zusätzlich wird gelegentlich auf die gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten hingewiesen, obwohl keineswegs alle Verfassungen der Mitgliedstaaten dieses Prinzip überhaupt ansprechen.⁷⁴ Dort, wo diesem Prinzip auf Verfassungsebene Bedeutung beigemessen wird, werden ihm oft auch sehr unterschiedliche Inhalte beigemessen. Dies zeigt sich dann an den manchmal diametral entgegengesetzten Folgerungen, die aus diesem Prinzip in Hinblick auf die Ausgestaltung der einfachgesetzlichen Rechtsordnung von manchen Autoren abgeleitet werden.⁷⁵

Der EuGH hat die Vorschläge, das Leistungsfähigkeitsprinzip auf unionsrechtliche Ebene zu heben, bisher nicht aufgegriffen, und dies völlig zu Recht. Es gibt keine Rechtsgrundlage, um ein unionsrechtliches Leistungsfähigkeitsprinzip zu postulieren. Die Mitgliedstaaten sind frei, ihre Steuersysteme auszugestalten. Aus unionsrechtlicher Sicht gibt es keine Regelung, die einen Mitgliedstaat zwingen würde, den Einkommensteuertarif progressiv zu gestalten, oder Aufwendungen überhaupt zum Abzug zuzulassen. Ein ausschliesslich die Einnahmen erfassendes Einkommensteuerrecht, das Abzüge gar nicht zulässt, würde weder gegen die Grundfreiheiten noch gegen eine andere Vorgabe des Unionsrechts verstossen. Genauso wenig zwingt das Unionsrecht die Mitgliedstaaten, das Existenzminimum steuerfrei zu stellen⁷⁶ oder bestimmte unvermeidbare Privateaufwendungen abzuziehen.

Aus dem Urteil Schumacker, das immer wieder als Beleg dafür genannt wird, dass die steuerliche Rechtsprechung des EuGH von Leistungsfähigkeitsüberlegungen geprägt

⁷² FRANS VANISTENDAEL, *Ability to Pay in European Community Law*, EC Tax Review 2014, S. 121 ff.; JOACHIM ENGLISCH, *Ability to Pay*, in: *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, herausgegeben von CÉCILE BROKELIND, Amsterdam 2014 (zit.: *Principles*), S. 439 ff.; CHIARA BARDINI, *The Ability to Pay in the European Market: An Impossible Sudoku for the ECJ*, Intertax 2010, S. 2 ff.

⁷³ ENGLISCH, *Principles* (Fn. 72), S. 448; MARC BOURGEOIS, *Constitutional Framework of the Different Types of Income*, in: *The Concept of Tax*, herausgegeben von BRUNO PEETERS, Amsterdam 2005, S. 79 ff., S. 83 ff.

⁷⁴ ENGLISCH, *Principles* (Fn. 72), S. 452.

⁷⁵ Vgl. dazu WOLFGANG GASSNER/MICHAEL LANG, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommens- und Körperschaftsteuerrecht*, 14. ÖJT Band III/1, Wien 2000, 33 ff.

⁷⁶ Vgl. jedoch ENGLISCH, *Principles* (Fn. 72), S. 449 f.

ist,⁷⁷ ergibt sich nichts anderes. Anlass zu Missverständnissen waren folgende Ausführungen des EuGH:⁷⁸ «In einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens kann der Wohnsitzstaat die persönliche Lage und den Familienstand des Betroffenen nicht berücksichtigen, da die Steuerlast dort nicht ausreicht, um die Berücksichtigung dieser Umstände zuzulassen. In einem solchen Fall verlangt der Gemeinschaftsgrundsatz der Gleichbehandlung, dass die persönliche Lage und der Familienstand des gebietsfremden Ausländers in derselben Weise berücksichtigt werden wie bei gebietsansässigen Inländern und dass ihm dieselben Steuervergünstigungen gewährt werden.» Isoliert betrachtet könnte aus diesen Sätzen geschlossen werden, dass der EuGH annimmt, aus dem Gemeinschaftsrecht würde sich ergeben, dass auch in grenzüberschreitenden Situationen immer ein Mitgliedstaat die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen müsse. Allerdings können auch diese Ausführungen nur in dem Kontext verstanden werden, in dem sie gemacht wurden: Im Fall Schumacker ging es um die Grundfreiheiten und diese Aussagen betrafen die Vergleichbarkeitsprüfung. Der EuGH analysierte, unter welchen Voraussetzungen sich Nichtansässige und Ansässige in einer vergleichbaren Situation befinden und bezog dabei – wofür er auch heftig kritisiert wurde⁷⁹ – die Einkommenssituation im anderen Mitgliedstaat ein. Bis heute ist die Schumacker-Judikatur ein Fremdkörper in der grundfreiheitenrechtlichen Rechtsprechung des EuGH. Ihre dogmatischen Grundlagen sind genauso wenig klar wie die Grenzen ihres Anwendungsbereichs.⁸⁰ Keinesfalls kann ihr die Bedeutung beigemessen werden, ein generelles unionsrechtliches Leistungsfähigkeitsprinzip postuliert zu haben.

2. Fairness?

Ein weiteres Prinzip, das zuletzt von HEMELS zur Diskussion gestellt wurde, ist jenes der Fairness.⁸¹ Dieser Grundsatz wurde immer wieder in EuGH-Verfahren angesprochen, und auch in Sekundärrechtsakten wird gelegentlich auf ihn Bezug genommen. Allerdings hat der EuGH – worauf auch HEMELS hinweist – sich dieses Prinzip bisher nicht zu Eigen gemacht. In den Fällen, in denen von Parteien des Verfahrens das Argument der Fairness ins Treffen geführt wurde, hat der EuGH dann seine Entscheidung regelmässig mit den eigentlichen jeweils massgebenden Rechtsgrundlagen begründet.

⁷⁷ So z.B. VANISTENDAEL, *EC Tax Review 2014* (Fn. 72), S. 122 ff.

⁷⁸ EuGH 14. Februar 1995, C-279/93, Schumacker, ECLI:EU:C:1995:31, Rn. 41.

⁷⁹ Vgl. MICHAEL LANG, *Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?*, RIW 2005, S. 336 ff., S. 337 ff. m.w.N.

⁸⁰ Ausführlich LANG, RIW 2005 (Fn. 79), S. 339 ff.

⁸¹ SIGRID HEMELS, *Fairness: A Legal Principle in EU Tax Law?*, in: *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, herausgegeben von CÉCILE BROKELIND, Amsterdam 2014, S. 413 ff.

Ein anschauliches Beispiel für diese Vorgangsweise bietet das bereits aus 1965 stammende Urteil *Macchiorlati Dalmas e Figli*.⁸² Die in diesem Fall beklagte Hohe Behörde der EGKS hatte einen Verzugszuschlag verhängt. Die Hohe Behörde hatte im Verfahren das Argument der Fairness ins Spiel gebracht, um herauszuarbeiten, dass es gegenüber anderen sich gesetzeskonform verhaltenden Unternehmen nicht gerechtfertigt wäre, wenn der von ihr verhängte Zuschlag bei diesem säumigen zurückgenommen würde. Der EuGH ist aber auf dieses Argument nicht eingegangen, sondern hat sich damit begnügt, darauf hinzuweisen, dass der «Gesamtbetrag der Zuschläge [...] im Verhältnis zur Höhe der Hauptschuld und auch im Verhältnis zu den wirtschaftlichen Möglichkeiten eines mittleren Unternehmens nicht unangemessen» ist.

3. Missbrauchsverbot?

Hingegen war es die Rechtsprechung des EuGH selbst, die mitunter den Eindruck erweckt hat, es gäbe ein allgemeines Missbrauchsverbot als dem Unionsrecht zugrundeliegendes Prinzip. In *Halifax* ging es um die Auslegung einer umsatzsteuerrechtlichen Richtlinie, die keine ausdrückliche Missbrauchsvorschrift kannte.⁸³ Es «ist daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt ist ([...]). [...] Die Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann nämlich nicht so weit gehen, dass die missbräuchlichen Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt werden, d. h. diejenigen Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen ([...]). [...] Dieses grundsätzliche Verbot missbräuchlicher Praktiken gilt auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.»

Die Voraussetzungen für die Anwendung dieses Verbots missbräuchlicher Praktiken hat der EuGH im selben Urteil wie folgt zusammengefasst:⁸⁴ Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert «zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. [...] Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Denn wie der Generalanwalt in Nummer 89 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist das Missbrauchsverbot nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen.» Die Judikatur ver-

⁸² EuGH 31. März 1965, C-21/64, *Macchiorlati Dalmas e Figli*, ECLI:EU:C:1965:30.

⁸³ EuGH 21. Februar 2006, C-255/02, *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 68 ff.

⁸⁴ EuGH 21. Februar 2006, C-255/02, *Halifax*, ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 74 f.

langt somit sowohl, dass die vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung dem mit der Regelung verfolgten Ziel zuwiderläuft, als auch dass die Gestaltung ihre Motivation in der Erlangung von Steuervorteilen hat. Objektive und subjektive Kriterien werden somit miteinander kombiniert.

Die Rechtsprechung geht m.E. von methodisch unzutreffenden Prämissen aus: Sie erweckt den Eindruck, dass Rechtsvorschriften generell «formal» anzuwenden wären und nur dann ihr Ziel und Zweck berücksichtigt werden könne, wenn der Steuerpflichtige die Absicht verfolgen würde, Steuern zu sparen. Die Gefahr, dass die Auslegung von Steuervorschriften ihrem Ziel zuwiderläuft, besteht nur vor dem Hintergrund einer am Buchstaben des Gesetzes orientierten Interpretation. Mittlerweile ist es aber gesicherter Stand der Methodenlehre, dass der Wortlaut einer Vorschrift nicht am Ende, sondern am Anfang der Interpretation steht.⁸⁵ Mit Hilfe einer am Ziel und Zweck der Vorschriften orientieren Auslegung sollte entschieden werden, ob ein Umgehungsversuch von der tatsächlich oder vermeintlich umgangenen Vorschrift noch oder nicht mehr erfasst ist. Die teleologische Interpretation sollte nicht auf die Fälle beschränkt sein, in der dem Steuerpflichtigen die Absicht unterstellt werden kann, Steuern zu minimieren. Ziel und Zweck einer Regelung ist bei ihrer Interpretation immer zu berücksichtigen. Die Berufung auf ein Missbrauchsverbot wird dann überflüssig.

Dazu kommt, dass schon eine oberflächliche Analyse des Unionsrechts zeigt, dass auch im Sekundärrecht der Trend keineswegs zur Entwicklung eines einheitlichen Missbrauchsgrundsatzes geht: Der vor einigen Jahren veröffentlichte CCCTB-Richtlinienentwurf enthält ebenfalls eine allgemeine Missbrauchsvorschrift, die zwar an die bisherige EuGH-Rechtsprechung angelehnt ist, sich aber doch davon unterscheidet.⁸⁶ Das Europäische Parlament und die dänische Ratspräsidentschaft haben diesen Regelungsvorschlag in weiterer Folge verändert, und zwar mit der offenkundigen Intention, den Abgabenbehörden die Anwendung dieser Regelungen zu erleichtern.⁸⁷ Die Kommission hat in einer Empfehlung vom 6. Dezember 2012 den Mitgliedstaaten einen Text vorge-

⁸⁵ Dazu ausführlich MICHAEL LANG/CHRISTIAN MASSONER, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der österreichischen Rechtsprechung, in: Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, herausgegeben von MICHAEL LANG/JOSEF SCHUCH/CLAUS STARINGER, Wien 2009, S. 15 ff, S. 47 f.

⁸⁶ MICHAEL LANG, The General Anti-abuse Rule of Article 80 of the Draft Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base, ET 2011, S. 223 ff., S. 224 f.

⁸⁷ Bericht des Europäischen Parlaments vom 28. März 2012 über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (KOM|2011|0121 - C7-009 2/2011 - 2011/0058 [CNS]), S. 21.

schlagen, der aber selbst wiederum von diesen Vorschlägen abweicht.⁸⁸ Von einem einheitlichen unionsrechtlichen Missbrauchs begriff kann somit heute weniger denn je die Rede sein.

Der EuGH selbst hat schliesslich deutlich gemacht, dass der Anwendungsbereich des von ihm postulierten Grundsatzes Grenzen hat:⁸⁹ «Schliesslich ist jedenfalls festzustellen, dass es im Unionsrecht keinen allgemeinen Grundsatz gibt, aus dem sich eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten, missbräuchliche Praktiken im Bereich der direkten Besteuerung zu bekämpfen, herleitet und der der Anwendung einer Vorschrift wie der des Ausgangsverfahrens entgegensteht, wenn sich der steuerbare Vorgang aus solchen Praktiken ergibt und das Unionsrecht nicht betroffen ist.»

V. Würdigung

Die hier vorgenommene Analyse hat gezeigt, dass die Harmonisierung des Rechts der Mitgliedstaaten noch keineswegs weit fortgeschritten ist. Besonders im Bereich der direkten Steuern ist sie bloss punktuell erfolgt. Die bloss beispielhaft herausgegriffenen unionsrechtlichen Vorgaben zeigen aber, welchen Einfluss das Unionsrecht für das Recht der Mitgliedstaaten schon derzeit hat. Treibende Kraft dieser Entwicklungen war und ist der EuGH. Er hat es auch in der Hand darüber zu entscheiden, ob er einige der bisher noch nicht massgebend gewordenen Grundsätze weiter entfaltet und auf diese Weise die steuerpolitischen Spielräume der Mitgliedstaaten weiter beschränkt.

⁸⁸ Empfehlung der Kommission vom 6. 12. 2012 betreffend aggressive Steuerplanung (KOM [2012] 8806 endgültig); siehe dazu MICHAEL LANG, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, S. 62 ff., S. 66 ff.

⁸⁹ EuGH 29. März 2012, C-417/10, 3M Italia, ECLI:EU:C:2012:184, Rn. 32.