

Steuerrechtsauslegung im Spannungsfeld zwischen unionsrechtlichen Vorgaben und nationalen Normen

Tina Ehrke-Rabel

Inhalt

1	Einleitung	40
2	Bedeutung des Unionsrechts für das Steuerrecht	40
3	Steuerrechtsauslegung im Spannungsfeld zwischen unionsrechtlichen Vorgaben und nationalen Normen	43
3.1	Theoretische Grundlagen	43
3.1.1	Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Auslegung	43
3.1.2	Richtlinienkonforme Auslegung und ihre Grenzen	45
3.1.3	Anwendungsvorrang und Normverwerfungspflicht	47
3.1.4	Anwendungsfälle der Vorrangwirkung	49
3.1.5	Folgen des Anwendungsvorrangs für die Rechtsanwendung in den Mitgliedstaaten	51
3.1.5.1	Substitution durch Unionsrecht oder Entstehung einer planwidrigen Lücke	51
3.1.5.2	Lückenschließung	53
3.2	Ausgewählte höchstgerichtliche Entscheidungen vor dem Hintergrund der vorstehenden theoretischen Erwägungen	54
3.2.1	Einleitung	54
3.2.2	Sitz der Unionsrechtswidrigkeit	54
3.2.3	Vorrangwirkung des Unionsrechts	58
3.2.4	Lückenschließung durch normerhaltende Auslegung	61
3.2.5	Berücksichtigung des Unionsrechts bei der normerhaltenden Auslegung	64
4	Schlussbemerkung	64
	Literatur	65

Univ.-Prof. Dr.; Inhaberin des Lehrstuhls für Finanzrecht an der Karl-Franzens-Universität in Graz.

T. Ehrke-Rabel (✉)

Institut für Finanzrecht, Karl-Franzens-Universität Graz, Universitätsstraße 15/B2,
8010 Graz, Österreich

E-Mail: tina.ehrke@uni-graz.at

W. Schön, E. Röder (Hrsg.), *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*,
MPI Studies in Tax Law and Public Finance 4, DOI 10.1007/978-3-642-45021-1_2,
© Springer-Verlag Berlin Heidelberg 2014

Zusammenfassung Gerichte und Verwaltungsbehörden haben bei Anwendung des Steuerrechts das Unionsrecht zu berücksichtigen. Nationales Recht ist daher jedenfalls bei Vorliegen entsprechender Beurteilungsspielräume unionsrechtskonform auszulegen.

Scheitert eine unionsrechtskonforme Auslegung an den Grenzen nationaler Auslegungsmöglichkeiten, weil sie eine Entscheidung *contra legem* herbeiführen würde, ist widerstreitendes innerstaatliches Recht unangewandt zu lassen. Dieser Anwendungsvorrang von Unionsrecht verdrängt nationale Normbestandteile insoweit, als sie gegen Unionsrecht verstoßen. Kann an die Stelle der verdrängten Norm keine andere (unter Umständen auch unionsrechtliche) Norm treten, so stellt sich die Frage nach den konkreten Folgen des Anwendungsvorrangs. Dem Zweck des Anwendungsvorrangs entsprechend beschränken sich die unionsrechtlichen Vorgaben auf die Herstellung eines unionsrechtskonformen Zustandes. Wie dieser erreicht wird, bestimmen die zuständigen nationalen Einrichtungen im Rahmen und nach den Vorgaben ihres nationalen Rechts. Hier wird die Meinung vertreten, dass der Anwendungsvorrang in einer nationalen Regelung eine planwidrige Lücke erzeugen kann, die mit Hilfe der innerstaatlichen Auslegungsmethoden zu schließen ist. Bewegt sich die Rechtsanwendung in diesem Rahmen, arrogiert sie nicht Gesetzgebungskompetenzen. Die theoretische Abhandlung über den Umgang mit dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs im Steuerrecht wird anhand ausgewählter Entscheidungen des BFH, in denen er sich der sogenannten „normerhaltenden Rechtsauslegung“ bedient hat, illustriert.

1 Einleitung

Die Steuerrechtsanwendung ist angesichts der vielschichtigen und engen Verzahnung zwischen nationalem Recht und Unionsrecht laufend vor Fragen des Umganges mit dem Unionsrecht gestellt, wenn das nationale Recht letzterem nicht eindeutig entspricht. Dabei hat sie sich einerseits der Methode der unionsrechtskonformen Interpretation zu bedienen und andererseits – dann, wenn eine solche nicht mehr möglich ist – dem Unionsrecht widersprechendes nationales Recht unangewandt zu lassen (sogenannte Normverdrängung durch Anwendungsvorrang). Gerade die Folgen dieses Anwendungsvorranges liegen angesichts des subtilen Verhältnisses von unionsrechtlichen Eingriffskompetenzen und national geprägten Auslegungsmaximen nicht auf der Hand.

Ich habe mir daher zur Aufgabe gestellt, nach einem Überblick über die Bedeutung des Unionsrechts für das Steuerrecht (2.) das Verhältnis von unionsrechtskonformer Interpretation und Anwendungsvorrang und deren Konsequenzen theoretisch zu ergründen (3.1.). Im Anschluss daran werden die theoretischen Ergebnisse anhand ausgewählter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes (im Folgenden: BFH) illustriert (3.2.).

2 Bedeutung des Unionsrechts für das Steuerrecht

Steuerrecht wird – wie Recht heutzutage überhaupt – nicht nur von nationalen Parlamenten gesetzt, sondern wird – abgesehen von bilateralen Staatsverträgen, auf die hier nicht einzugehen ist – in erheblichem Maß durch das Unionsrecht geprägt.

Bestimmte Arten von Steuern bzw. Teile bestimmter Steuerarten sind durch sekundäres Unionsrecht harmonisiert,¹ wobei sich der Unionsgesetzgeber dabei im Regelfall² des Instruments der Richtlinie bedient.³ Richtlinien beanspruchen keine unmittelbare Geltung in den Mitgliedstaaten, sie richten sich an die Mitgliedstaaten und sind hinsichtlich ihrer Ziele verbindlich,⁴ bedürfen aber zu ihrer (mittelbaren) Geltung in den Mitgliedstaaten der Umsetzung durch die nationalen Gesetzgebungsorgane.⁵ Richtlinienbestimmungen, die ein Mitgliedstaat nicht oder fehlerhaft umgesetzt hat, entfalten unter bestimmten Voraussetzungen jedoch zu Gunsten des Normunterworfenen unmittelbare Wirkung. Wesentlich ist in diesem Zusammenhang vor allem, dass ihr Inhalt hinreichend bestimmt sein muss.⁶ Im Bereich der steuerrechtlichen Richtlinien ist der EuGH – soweit zu sehen – bislang regelmäßig von einer hinreichenden Bestimmtheit ausgegangen. Durch Richtlinienrecht harmonisiertes Unionsrecht ist zudem immer im Einklang mit dem primären Unionsrecht auszulegen, zu dem auch die Grundrechte-Charta der EU zählt.⁷

Ist eine (Steuer-)Rechtsmaterie nicht durch Richtlinienrecht harmonisiert, ist sie von den Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung des Unionsrechts auszugestalten. Zu beachten sind insbesondere die Grundfreiheiten,⁸ das Beihilfeverbot⁹ und die dem allgemeinen Treuegebot entspringenden Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität^{10, 11}. Diese Verpflichtungen treffen sämtliche nationalen Organe im Rah-

¹ Ein explizierter Harmonisierungsauftrag besteht nach Art. 113 AEUV für die indirekten Steuern. Durch Richtlinien geregelt sind daher insb. die Verbrauchsteuern und die Umsatzsteuer. Im Bereich der direkten Steuern bilden die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Fusionsrichtlinie und die Kapitalansammlungsrichtlinie wesentliche unionsrechtliche Vorgaben für den nationalen Gesetzgeber.

² Eine wesentliche Ausnahme gilt für das Zollrecht, das auch nicht Gegenstand der vorliegenden Betrachtung sein soll. Als Konkretisierung der MwStRL findet sich darüber hinaus die MwSt-DVO, die als Verordnung konzipiert ist.

³ Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV Rn. 23, bezeichnet die Richtlinie als das bevorzugte Instrument der Rechtsangleichung.

⁴ Für viele Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV Rn. 23.

⁵ Vgl. dazu im Detail z. B. Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV Rn. 26 ff.

⁶ Für viele EuGH, Rs. C-6/90 und C-9/90, Francovich u. a., Slg. 1991, I-5357 Rn. 11; Rs. C-62/00, Marks & Spencer, Slg. 2002, I-6325 Rn. 25; Rs. C-397/01 bis C-403/01, Pfeiffer, Slg. 2004, I-8878 Rn. 103; Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV Rn. 50 ff.; Borchardt, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union, Rn. 523; Niedobitek, VerwArch 2001, 58 (68 ff.).

⁷ Vgl. dazu jüngst EuGH, Rs. C-617/10, Hans Akerberg Fransson, EuZW 2013, 302.

⁸ Vor allem Art. 45 AEUV (Arbeitnehmerfreizügigkeit), Art. 49 AEUV (Niederlassungsfreiheit), Art. 56 ff. AEUV (Dienstleistungsverkehrsfreiheit), Art. 63 AEUV (Kapitalverkehrsfreiheit).

⁹ Art. 107 ff. AEUV.

¹⁰ Art. 4 Abs. 3 EUV.

¹¹ Vgl. Doralt/Ruppe/Ehrke-Rabel, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts, Bd. II, Rn. 78 ff. – Die Reichweite der Bedeutung der Grundrechtecharta und der Grundrechte-Rechtsprechung des

men ihrer Zuständigkeiten, d. h. neben der Gesetzgebung auch die Verwaltung und die Gerichtsbarkeit.¹²

Bei den primärrechtlichen Vorgaben, die die Mitgliedstaaten in der Ausgestaltung ihres Rechts – und zwar unabhängig davon, ob es sich um die Umsetzung von Sekundärrecht oder aber um die Gestaltung nicht harmonisierten Steuerrechts handelt – zu befolgen haben, handelt es sich letztendlich um Begünstigungs- und Verhinderungsverbote, die das Funktionieren des gemeinsamen Marktes sicherstellen sollen. Die Grundfreiheiten und das Äquivalenzprinzip verbieten die Begünstigung von reinen Inlandssachverhalten im Verhältnis zu grenzüberschreitenden oder unionsrechtlich harmonisierten Sachverhalten,¹³ das Beihilfeverbot verbietet die Begünstigung bestimmter Unternehmer durch einseitige Maßnahmen¹⁴ und das Effektivitätsgebot verbietet Maßnahmen, die die Durchsetzung des Unionsrechts unmöglich machen oder übermäßig erschweren.¹⁵ Sie schaffen nicht materielles Recht, sondern enthalten Handlungsanweisungen für die Ausgestaltung materiellen Rechts.¹⁶ Diese Handlungsanweisungen sind als primäres Unionsrecht in den Mitgliedstaaten jedenfalls insoweit unmittelbar anwendbar, als sie von den Mitgliedstaaten innerhalb ihres Geltungsbereiches zu berücksichtigen sind.¹⁷ Insgesamt sind die Mitgliedstaaten in jedem Fall zur Unionstreue (Art. 4 Abs. 3 EUV) verpflichtet.¹⁸

Die konkrete Bedeutung des Unionsrechts für das nationale Steuerrecht erhellt sich in vielen Fällen erst durch die Rechtsprechung des EuGH.¹⁹ Mit Inhalt erfüllt wird das Unionsrecht daher zumeist erst durch dessen Auslegung, die der EuGH vor allem im Rahmen von Vorabentscheidungsverfahren vornimmt. Dabei entscheidet er über die Auslegung des Unionsrechts vor dem Hintergrund eines bestimmten Sachverhalts.²⁰ Die Anwendung seiner Auslegungsentscheidung auf den konkreten

EuGH für das nicht harmonisierte Abgabenrecht scheint noch nicht abschließend geklärt und soll hier nicht weiter vertieft werden.

¹² EuGH, Rs. 14/83, Von Colson und Kamann, Slg. 1984, 1891 Rn. 26; Rs. 80/86, Kolpinghuis Nijmegen, Slg. 1987, 3969 Rn. 12; Rs. C-106/89, Marleasing, Slg. 1990, I-4135 Rn. 8; Rs. C-91/92, Faccini Dori, Slg. 1994, I-3325 Rn. 26; Rs. C-168/95, Arcaro, Slg. 1996, I-4705 Rn. 41; Rs. C-62/00, Marks & Spencer, Slg. 2002, I-6325 Rn. 24; Rs. C-94/00, Roquette Frères, Slg. 2002, I- 9011 Rn. 31; Kahl, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 4 EUV Rn. 76; von Bogdandy/Schill, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 4 EUV Rn. 58.

¹³ Vgl. dazu im Detail Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren, 69 ff.; dies., in: Holoubek/M. Lang, Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht, 129 ff.

¹⁴ Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 79 ff.; Raab, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, 163 ff.

¹⁵ Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (Fn. 13), 69 ff.; Madner, in: Holoubek/M. Lang (Fn. 13), 115.

¹⁶ Die Auseinandersetzung mit der Frage, ob es sich dabei um Regeln oder Prinzipien handelt, wird bewusst ausgeklammert.

¹⁷ Zur unmittelbaren Anwendbarkeit von EU-Recht als Voraussetzung für dessen Vorrangwirkung vgl. ganz allgemein Niedobitek, VerwArch 2001, 58 (67); vgl. auch Leible/Domröse, in: Riesenhuber, Europäische Methodenlehre, 184 (203 f.).

¹⁸ Vgl. Hey, StuW 2010, 301 (304).

¹⁹ Zur Rolle des EuGH als Motor der Integration vgl. z. B. Frenz, Handbuch Europarecht, Bd. 5, Rn. 2290.

²⁰ Borchardt (Fn. 6), Rn. 721.

Sachverhalt obliegt dem zuständigen nationalen Gericht.²¹ Insofern sind die Zuständigkeiten zur Sicherung der Wirksamkeit des Unionsrechts zwischen dem EuGH und den nationalen Gerichten (=Behörden) geteilt.²² Das deutsche Bundesverfassungsgericht spricht in seiner *Honeywell*-Entscheidung von einer Kooperation zwischen nationalen Gerichten und dem EuGH.²³ Die Entscheidung über den Sachverhalt, der Grundlage für ein Vorabentscheidungsverfahren war, und die Anwendung der vom EuGH ausgelegten Unionsrechtsvorschriften auf nationale Maßnahmen fallen daher in die ausschließliche Zuständigkeit der nationalen Gerichte.²⁴ Das Zusammenspiel zwischen EuGH und nationalen Gerichten ist daher subtil, denn es geht darum, dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung²⁵ und dem damit einhergehenden Subsidiaritätsprinzip²⁶ Rechnung tragend, die uniformisierenden Unionskompetenzen behutsam wahrzunehmen und dennoch eine einheitliche und wirksame Anwendung des Unionsrechts zu gewährleisten.

3 Steuerrechtsauslegung im Spannungsfeld zwischen unionsrechtlichen Vorgaben und nationalen Normen

3.1 Theoretische Grundlagen

3.1.1 Verpflichtung zur unionsrechtskonformen Auslegung

Aus dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung²⁷ ergibt sich, dass Unionsrecht nationales Recht immer nur insoweit zwingend beeinflussen kann, als die

²¹ EuGH, Rs. 36/79, Denkavit Futtermittel, Slg. 1979, 3439 Rn. 12; Rs. C-235/95, Dumon und Froment, Slg. 1998, I-4531 Rn. 25; Rs. C-175/98 und C-177/98, Lirussi und Bizzaro, Slg. 1999, I-6881 Rn. 37; Rs. C-282/00, RAR, Slg. 2003, I-4741 Rn. 46; Rs. C-253/03, CLT-UFA SA, Slg. 2006, I-1861 Rn. 35. – Vgl. Borchardt (Fn. 6), Rn. 722.

²² Z. B. EuGH, Rs. C-380/01, Gustav Schneider, Slg. I-2004, 1389 Rn. 2, unter Verweis auf EuGH, Rs. C-83/91, Meilicke, Slg. 1992, I-4871 Rn. 22; Rs. C-378/93, La Pyramide, Slg. 1994, I-3999 Rn. 10; Rs. C-361/97, Nour, Slg. 1998, I-3101 Rn. 10. – Vgl. auch Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (Fn. 13), 208 ff. In diesem Sinn auch Borchardt (Fn. 6), 149, der den nationalen Gerichten die Rolle als europäische Gerichte im Sinne von Sachwaltern für die korrekte Anwendung und Beachtung des Unionsrechts zuspricht (unter Verweis auf EuGH, Rs. C-378/07, Angelidaki, Slg. 2009, I-3071 Rn. 200; Rs. C-268/06, Impact, Slg. 2008, I-2483 Rn. 101; Rs. C-212/04, Adeneler, Slg. 2006, I-6057 Rn. 108–111; Rs. C-403/01, Pfeiffer, Slg. 2004, I-8855 Rn. 114); Schäffer, in: FS Rill, 69, (77 f.); Frenz (Fn. 19), Rn. 2211 f.

²³ BVerfGE 126, 286 ff.

²⁴ EuGH, Rs. 13/68, Salgoil, Slg. 1968, 680; Rs. 51/74, Van der Hulst, Slg. 1975, 79 Rn. 12; Rs. C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Slg. 1990, I-285 Rn. 11; Rs. C-175/98 und C-177/98, Lirussi und Bizzaro, Slg. 1999, I-6881 Rn. 47; Rs. C-253/03, CLT-UFA SA, Slg. 2006, I-1861 Rn. 37. – Vgl. dazu Hey, StuW 2010, 301 (303).

²⁵ Vgl. dazu Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht, Rn. 625 ff.

²⁶ Schweitzer/Hummer/Obwexer (Fn. 25), Rn. 639 ff.

²⁷ Vgl. dazu ausführlich von Danwitz, Verwaltungsrechtliches System und europäische Integration, 96 f.; Suerbaum, Die Kompetenzverteilung beim Verwaltungsvollzug des Europäischen Gemeinschaftsrechts in Deutschland, 92 ff.

Union überhaupt die Kompetenz dazu hat.²⁸ Auf das Steuerrecht bezogen bedeutet dies: In den harmonisierten Rechtsbereichen umfasst die Kompetenz der Union weite Bereiche des materiellen Steuerrechts mit konkreten Rechtsfolgenordnungen. Sie ist nur dort zurückgezogen, wo das normierende Sekundärrecht den Mitgliedstaaten Spielräume bietet (in der Umsatzsteuer etwa bei den Steuersätzen). Für die nicht harmonisierten Bereiche, wie etwa die direkten Steuern, ist der Befund umgekehrt: Das Unionsrecht erhebt nur sehr punktuelle Eingriffsansprüche, die zumeist nicht in der Regelung konkreter Sachverhalte und der damit zusammenhängenden Anordnung bestimmter Rechtsfolgen bestehen. Hier wirkt das Unionsrecht vielmehr über grundrechtsähnliche Handlungsanweisungen (etwa die Grundfreiheiten oder das Beihilfeverbot). Im Bereich des Verfahrensrechts sind die Einwirkungsmöglichkeiten noch beschränkter, denn die Mitgliedstaaten haben sich bei der nationalen Ausgestaltung desselben „nur“ an die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität zu halten.

Die Wirksamkeit des Unionsrechts (*effet utile*) verlangt dessen einheitliche Geltung, Auslegung und Anwendung sowie seine Eigenständigkeit und Effektivität.²⁹ Überall dort, wo EU-Recht nationales Steuerrecht prägt, hat es daher je nach Intensität dieser Prägung grundsätzlich Vorrang vor dem (entgegenstehenden) nationalen Recht.³⁰ Aus dem Vorrang des Unionsrechts einerseits und dem Loyalitätsgebot (Art. 4 Abs. 3 EUV) andererseits ergibt sich das an sämtliche Organe der Mitgliedstaaten gerichtete Gebot der unionsrechtskonformen Auslegung nationalen Rechts.³¹ Als unionsrechtskonforme Auslegung wird im Folgenden die Auslegung nationalen Rechts in Übereinstimmung mit Richtlinienrecht und mit unmittelbar anwendbarem (primären) Unionsrecht verstanden.³² Dadurch wird die Durchsetzung des Unionsrechts gewährleistet, ohne dass der nationale Gesetzgeber aktiv werden muss.

Das nationale Steuerrecht und das Unionsrecht bilden somit eine Einheit und einen Wirkungszusammenhang. Mit Schäffer bilden sie „zwei Rechtsordnungen in einer“³³. Die Anwendung des Unionsrechts im Gefüge seines Wirkungszusammenhanges mit dem nationalen Recht obliegt den Mitgliedstaaten.³⁴

²⁸ Vgl. dazu z. B. EuGH, Rs. C-617/10, Hans Akerberg Fransson, EuZW 2013, 302 (303), Rn 21.

²⁹ Vgl. Weiß, DÖV 2008, 477; Niedobitek, VerwArch 2001, 58 (60).

³⁰ Dies gilt seit der grundsätzlichen Leitentscheidung des EuGH, Rs. 6/64, Costa/ENEL, Slg. 10, 1251. – Vgl. dazu ausführlich Schäffer, in: FS Rill, 69 (73 ff.); zum Vorrang des Unionsrechts vgl. für viele Borchardt (Fn. 6), 99 ff.; Müller/Christensen, Juristische Methodik II, 454 ff.

³¹ Nur dadurch wird dem nationalen Gericht ermöglicht, im Rahmen seiner Zuständigkeit die volle Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten, wenn es über einen bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheidet (vgl. EuGH, Rs. C-160/01, Mau, Slg. 2003, I-4791 Rn. 34; Rs. C-397/01 bis C-403/01, Pfeiffer, Slg. 2004, I-8835 Rn. 114). Öhlinger/Potacs, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht, 84 ff.; vgl. auch Hahn, DStZ 2005, 433 (434 f.). – Zum Geltungsgrund der primärrechtskonformen Auslegung vgl. ausführlich Leible/Domröse, in: Riesenhuber (Fn. 17), 184 (204); Frenz (Fn. 19), Rn. 439 ff.

³² Müller/Christensen (Fn. 30), 144.

³³ Schäffer, in: Holoubek/M. Lang (Fn. 13), 33 (42); ders., in: FS Rill, 69 (71).

³⁴ Vgl. dazu für das Steuerrecht im Detail Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (Fn. 13), 32 ff.

3.1.2 Richtlinienkonforme Auslegung und ihre Grenzen

Einen Unterfall der unionsrechtskonformen Auslegung bildet die richtlinienkonforme Auslegung.³⁵ Danach sind die mitgliedstaatlichen Entscheidungsträger verpflichtet, innerstaatliche Vorschriften unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraumes, den ihnen das nationale Recht einräumt, in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Unionsrechts auszulegen und anzuwenden.³⁶ Bereits anhand der Definition der richtlinienkonformen Auslegung durch den EuGH ist zu erkennen, dass es sich dabei um eine Handlungsmaxime des Unionsrechts handelt, deren Reichweite vom nationalen Recht abhängt: Die richtlinienkonforme Auslegung hat unter Ausschöpfung des nationalen Beurteilungsspielraumes zu erfolgen.³⁷ Richtlinienkonforme Auslegung ist daher dort nicht mehr möglich, wo national ein Beurteilungsspielraum nicht gegeben ist oder der national gegebene Beurteilungsspielraum keine Handhabe mehr bietet.³⁸ Daraus ergeben sich zusammengefasst folgende Grundsätze³⁹:

1. Die richtlinienkonforme Interpretation steht in direktem Zusammenhang mit der Verpflichtung zur unmittelbaren Anwendung des Unionsrechts und dem Gebot zur unionsrechtskonformen Auslegung.⁴⁰
2. Die richtlinienkonforme Interpretation kommt zum Tragen, wenn unter Anwendung der nationalen Auslegungsregeln eine unionsrechtskonforme Lösung nicht erreicht werden kann. Das Gebot der richtlinienkonformen Interpretation ist daher mit *Canaris*⁴¹ als eine Vorrangregel zu verstehen, die die nationalen Auslegungsregeln – soweit sie ein unionsrechtskonformes Ergebnis nicht zulassen – verdrängt.⁴² Es handelt sich dabei aber jedenfalls nicht um eine Derogationsregel.⁴³

³⁵ Roth, in: Riesenhuber (Fn. 17), 308 (312); unter Verweis auf EuGH, Rs. C-397/01 bis C-403/01, Pfeiffer, Slg. 2004, I-8835 Rn. 114–115; Müller/Christensen (Fn. 30), 185. – Dogmatische Grundlage der richtlinienkonformen Auslegung bleiben Art. 288 Abs. 3 AEUV und Art. 4 Abs. 3 EUV (vgl. m. w. N. Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV Rn. 78; Borchardt (Fn. 6), Rn. 149).

³⁶ EuGH, Rs. 14/83, von Colson und Kamann, Slg. 1891 Rn. 28; Rs. 79/83, Harz, Slg. 1921 Rn. 15; Rs. C-621/10, Campsa, Rn. 54; Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV Rn. 77 ff.

³⁷ Vgl. Ehrke-Rabel, ÖStZ 2009, 189 (190 f.); Rüffler, ÖJZ 1997, 121 (126); Canaris, in: FS Bydlinski, 47 (78); a. A. Öhlinger/Potacs (Fn. 31), 100.

³⁸ Öhlinger/Potacs (Fn. 31), 101; vgl. auch Schäffer, in: Holoubek/M. Lang (Fn. 13), 33 (49); Jarass, EUR 1991, 211 (217).

³⁹ Vgl. im Detail für das Steuerrecht Schön, Die Auslegung des europäischen Steuerrechts, 35 ff.

⁴⁰ Öhlinger/Potacs (Fn. 31), 97; Borchardt (Fn. 6), 102f.

⁴¹ Canaris, in: FS Bydlinski, 47 (52 f.).

⁴² Zur primärrechtskonformen Auslegung auch Leible/Domröse, in: Riesenhuber (Fn. 17), 184 (207). – So im Ergebnis auch Schäffer, in: Holoubek/M. Lang (Fn. 13), 33 (52 f.); vgl. auch Klarmert, JBI 2008, 158 (165).

⁴³ So zur primärrechtskonformen Auslegung auch Leible/Domröse, in: Riesenhuber (Fn. 17), 184 (207).

3. Auslegung im unionsrechtlichen Sinn umfasst nicht nur die Rechtsauslegung im engeren Sinn des deutschen (und österreichischen) Sprachgebrauchs, sondern – innerhalb des national Zulässigen, also innerhalb des gesetzlichen Beurteilungsspielraumes⁴⁴ – auch die Rechtsfortbildung im Wege der Analogie,⁴⁵ der teleologischen Extension und der teleologischen Reduktion.⁴⁶ Daraus ergibt sich die Zulässigkeit der Rechtsauslegung über den äußerst möglichen Wortsinn hinaus, nämlich *praeter* und *extra legem*.⁴⁷
4. Der Grundsatz der konformen Auslegung darf nach der Rechtsprechung des EuGH nicht zu einer Auslegung *contra legem* führen. Er verlangt jedoch, dass das nationale Gericht gegebenenfalls das gesamte nationale Recht berücksichtigt, um zu beurteilen, inwieweit es so angewendet werden kann, dass kein dem Unionsrecht widersprechendes Ergebnis erzielt wird.⁴⁸ Grenze der richtlinienkonformen Interpretation ist daher die Rechtsauslegung *contra legem*.⁴⁹
5. Ist eine richtlinienkonforme Auslegung mangels Vorliegens eines entsprechenden Beurteilungsspielraumes und auf Grund des Verbots des *contra-legem*-Judizierens nicht mehr möglich, sind jene Vorschriften des innerstaatlichen Rechts, die dem Unionsrecht widersprechen, unangewandt zu lassen (Grundsatz des Anwendungsvorrangs⁵⁰).⁵¹ Die Mitgliedstaaten sind nämlich – ihrem innerstaatlichen

⁴⁴ Nach der st. Rspr. des EuGH haben die Gerichte das nationale Recht “soweit wie möglich” bzw. “unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraumes, den ihnen ihr nationales Recht einräumt” in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Unionsrechts auszulegen (EuGH, Rs. C-165/91, van Munster, Slg. 1994, I-4661 Rn. 34; Rs. C-270/97 und C-271/97, Deutsche Post, Slg. 2001, I-929 Rn. 62; Rs. C-262/97, Engelbrecht, Slg. 2001, I-7321 Rn. 39 f.; Rs. 157/86, Murphy, Slg. 1988, 673 Rn. 11; Rs. C-200/91, Colorell Pension Trustees, Slg. 1994, I-4389 Rn. 29; Rs. C-8/02, Leichtle, Slg. 2004, I-2641 Rn. 58). – Vgl. Klamert, JBl 2008, 158 (170); zur primärrechtskonformen Auslegung Leible/Domröse, in: Riesenhuber (Fn. 17), 184 (209).

⁴⁵ Inwieweit eine analoge Anwendung von Steuerbestimmungen im Rahmen der richtlinienkonformen Interpretation überhaupt in Betracht kommt, richtet sich freilich nach der innerstaatlichen verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen Auslegungsmethode, vgl. Schön (Fn. 39), 44.

⁴⁶ Vgl. Klamert, JBl 2008, 158 (161, 164); Roth, in: Riesenhuber (Fn. 17), 308 (316 f.); zur primärrechtskonformen Auslegung Leible/Domröse, in: Riesenhuber (Fn. 17), 184 (209); spezifisch im Steuerrecht Schön, DStJG 19 (1996), 167 (188); Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 207; Hey, StuW 2010, 301 (306).

⁴⁷ Canaris, in: FS Bydlinski, 47 (58 f.); Schäffer, in: Holoubek/M. Lang (Fn. 13), 33 (55).

⁴⁸ EuGH, Rs. C-397/01 bis C-403/01, Pfeiffer, Slg. 2004, I-8835 Rn. 115; Rs. C-105/03, Pupino, Slg. 2001, I-5285 Rn. 47.

⁴⁹ Nach der st. Rspr. des EuGH sind die Gerichte nur “im Rahmen ihrer Zuständigkeiten” zur richtlinienkonformen Auslegung verpflichtet (z. B. EuGH, Rs. 14/83, von Colson und Kamann, Slg. 1984, 1891; Rs. 79/83, Harz, Slg. 1984, 1921). Diese Aussage ist mit Canaris, in: FS Bydlinski, 47 (56), als kompetenzielle Verpflichtung zu sehen, die gewährleistet, dass die innerstaatliche Kompetenzverteilung und -abgrenzung zwischen Gesetzgebung und Rechtsprechung erhalten bleibt. – Vgl. dazu Schäffer, in: Holoubek/M. Lang (Fn. 13), 33 (52); Rüffler, ÖJZ 1997, 121 (126); Klamert, JBl 2008, 158 (160); zur primärrechtskonformen Auslegung Leible/Domröse, in: Riesenhuber (Fn. 17), 184 (212). – Vgl. auch VwGH RdU 1997, 3; ÖJZ 2003, 776; ZfV 2007, 198.

⁵⁰ Streinz, Europarecht, Rn. 203; Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 1 AEUV Rn. 16 ff.; Borchardt (Fn. 6), 101.

⁵¹ Nach der Rspr. des EuGH hat die innerstaatliche Stelle das nationale Recht “in Übereinstimmung mit den unionsrechtlichen Anforderungen anzuwenden und auszulegen; soweit eine solche

Recht zum Trotz – verpflichtet, das Unionsrecht jedenfalls im vollen Umfang anzuwenden.⁵² Nach der Rechtsprechung des EuGH⁵³ sind sowohl die nationalen Gerichte als auch die Verwaltungsbehörden zur Normverwerfung und damit zur Berücksichtigung des Anwendungsvorrangs verpflichtet.⁵⁴ Im Unterschied zum Grundsatz der unionsrechtskonformen Interpretation handelt es sich bei dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs um eine Derogationsregel.⁵⁵

Die zur richtlinienkonformen Interpretation dargelegten Grundsätze gelten für die allgemeine unionsrechtskonforme und damit auch für die primärrechtskonforme Interpretation entsprechend.⁵⁶ Sie sind daher auch für die unionsrechtskonforme Interpretation von nicht durch Unionssekundärrecht harmonisiertem nationalen Steuerrecht von Belang.

3.1.3 Anwendungsvorrang und Normverwerfungspflicht

Das BVerfG hat den Anwendungsvorrang des Unionsrechts für die deutsche Rechtsordnung zuletzt in seinem *Honeywell*-Beschluss bestätigt.⁵⁷ Art. 23 GG erlaube mit der Übertragung von Hoheitsrechten, soweit vertraglich vorgesehen und gefordert, zugleich deren unmittelbare Ausübung innerhalb der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen. Diese Bestimmung enthalte damit ein Wirksamkeits- und Durchsetzungs-

unionsrechtskonforme Auslegung nicht möglich ist, darf es entgegenstehende nationale Vorschriften nicht anwenden (EuGH, Rs. 157/86, *Murphy*, Slg. 1998, 673 Rn. 11; Rs. 106/77, *Simmenthal II*, Slg. 1978, 629 Rn. 21 und Rs. C-158/91, *Levy*, Slg. 1993, I-4287 Rn. 9; Rs. C-347/96, *Solred*, Slg. 1998, I-937 Rn. 30; Rs. C-10/97 bis C-22/97, *IN.CO.GE*, Slg. 1998, I-6307 Rn. 20; Rs. C-621/10 und C-129/11, *Balkan and Sea Properties ADSITS und Provadinvest OOD*, UR 2012, 435 Rn. 54. – Vgl. auch das „Schema zur Prüfung der Vereinbarkeit von nationalem Recht und Unionsrecht“ bei Borchardt (Fn. 6), 106; Schäffer, in: Holoubek/M. Lang (Fn. 13), 33 (45); Klamert, JBl 2008, 158 (164); Leible/Domröse, in: Riesenhuber (Fn. 17), 184 (212); Frenz (Fn. 19), Rn. 154 ff.; Müller/Christensen (Fn. 30), 577; Raab, *Spektrum der Rechtswissenschaft* 2011, 1 (12).

⁵² Vgl. für viele EuGH, Rs. C-115/08, *CEZ*, Slg. 2009, I-10265 Rn. 138.

⁵³ EuGH, Rs. 106/77, *Simmenthal II*, Slg. 1978, 629 Rn. 17 f.; Rs. 103/88, *Fratelli Costanzo*, Slg. 1989, 1839 Rn. 30.

⁵⁴ Vgl. Ehrke-Rabel, *Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren* (Fn. 13), 48 f.; Schweitzer/Hummer/Obwexer (Fn. 25), Rn. 197; Hey, *StuW* 2010, 301 (308 f.); M. Lang, in: FS J. Lang, 1003 (1005 f.). – Vgl. VfGH v. 12. Juni 2012, B 607/11, wo er ausdrücklich betont, dass sämtliche Gerichte – er selbst eingeschlossen – im Fall der Annahme entgegenstehenden Unionsrechts den Anwendungsvorrang zu berücksichtigen haben und, dass die Nichtanwendung gesetzlicher Bestimmungen wegen Unionsrechtswidrigkeit keiner dem Grundsatz der Gewaltentrennung gleichkommende gesetzgeberische Tätigkeit ist.

⁵⁵ Canaris, in: FS Bydlinki, 47 (78); Niedobitek, *VwArch* 2001, 58 (63); So zur primärrechtskonformen Auslegung auch Leible/Domröse, in: Riesenhuber (Fn. 17), 184 (207).

⁵⁶ Leible/Domröse, in: Riesenhuber (Fn. 17), 184 (200) unter Verweis auf EuGH, Rs. C-397/01 bis C-403/01 *Pfeiffer*, Slg. 2004, I-8835; Raab, *Spektrum der Rechtswissenschaft* 2011, 1 (9); in diesem Sinn auch Frenz (Fn. 19), Rn. 993.

⁵⁷ BVerfGE 126, 286; vgl. schon BVerfGE 31, 145 (174); 123, 267 (402).

versprechen, dem der unionsrechtliche Anwendungsvorrang entspricht. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG findet der unionsrechtliche Anwendungsvorrang jedoch dort seine Grenze, wo die Unionsorgane ihre Kompetenzen ersichtlich überschritten haben oder im nicht (auf supranationale Einrichtungen) übertragbaren Bereich der Verfassungsidentität – was im Wesentlichen beim Verlassen des Grundrechtsstandards des GG der Fall wäre – ausüben.⁵⁸ Das BVerfG erkennt dem EuGH auch ausdrücklich Rechtsfortbildungsbefugnis zu. Der Auftrag, bei der Auslegung und Anwendung der Verträge das Recht zu wahren (Art. 19 Abs. 1 UAbs. 1 S. 2 EUV), beschränkt den Gerichtshof nicht darauf, über die Einhaltung der Vertragsbestimmungen zu wachen. Ihm ist – so das BVerfG – auch die Rechtsfortbildung im Wege methodisch gebundener Rechtsprechung nicht verwehrt.⁵⁹

Der Grundsatz des Anwendungsvorrangs bewirkt nicht, dass die dem Unionsrecht entgegenstehende Vorschrift inexistent wird.⁶⁰ Er verpflichtet lediglich sämtliche mitgliedstaatlichen Instanzen (einschließlich der Gerichte)⁶¹, die Vorschrift erforderlichenfalls⁶² oder notfalls⁶³ unangewandt zu lassen, ohne dass es der vorherigen Beseitigung durch den Gesetzgeber bedarf.⁶⁴ Dem EuGH geht es dabei „nur“ um die Durchsetzung des Unionsrechts: Lassen die innerstaatlichen Auslegungsmethoden eine unionsrechtskonforme Anwendung des nationalen Rechts nicht zu, ist dem Unionsrecht dennoch zum Durchbruch zu verhelfen. Zu diesem Zweck ist erforderlichen- oder notfalls das entgegenstehende innerstaatliche Recht unangewandt zu lassen. Bei der Frage, wie sich die Unanwendbarkeit konkret gestalten soll, sind die Mitgliedstaaten aus unionsrechtlicher Sicht frei: Die Normverwerfungspflicht beschränkt nicht ihre Befugnis, unter mehreren nach der innerstaatlichen Rechtsordnung in Betracht kommenden Wegen denjenigen zu wählen, der

⁵⁸ BVerfGE 75, 223 (235, 242); 89, 155 (188); 113, 273 (296); 123, 267 (353 f.); vgl. auch BFH IStR 2006, 826 (828); IStR 2008, 775 (776), mit Anm. Meilicke hinsichtlich der im Verhältnis zum Inlandsfall erhöhten Beweisanforderungen und der damit weiterhin bestehenden unionsrechtlichen Bedenken betreffend das Sonderungsverbot.

⁵⁹ BVerfGE 126, 286. – Auch der österreichische Verfassungsgerichtshof akzeptiert den Anwendungsvorrang: VfGH VfSlg 14.886/1997; VfSlg 19.661/2012.

⁶⁰ Schweitzer/Hummer/Obwexer (Fn. 25), Rn. 187; Ruffert, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 1 AEUV Rn. 18; Borchardt (Fn. 6), 141; vgl. auch ausführlich m. w. N. Niedobitek, VerwArch 2001, 58 (62); EuGH, Rs. C-10/97 bis C-22/97, IN.CO.GE, Slg. 1998, I-6307 Rn. 21; VwGH ÖStZB 2013, 46.

⁶¹ EuGH, Rs. C-224/97, Ciola, Slg. 1999, I-2517 Rn. 30; Borchardt (Fn. 6), 151.

⁶² EuGH, Rs. 106/77, Simmenthal II, Slg. 1978, 629 Rn. 21–24; Rs. 130/78, Salumificio die Cornuda, Slg. 1979, 867 Rn. 23–27; Rs. C-213/89, Factortame u. a., Slg. 1990, I-2433 Rn. 19–21; Rs. C-314/08, Filipiak, Slg. 2009, I-11049 Rn. 82; Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2007, I-6199 Rn. 61; Rs. C-184/89, Nimz, Slg. 1991, I-297 Rn. 19.

⁶³ EuGH, Rs. C-115/08, CEZ, Slg. 2009, I-10265 Rn. 138; Rs. 157/86, Murphy, Slg. 1988, 673 Rn. 11; Rs. C-262/97, Engelbrecht, Slg. 2000, I-7321 Rn. 38–40.

⁶⁴ St. Rspr. seit EuGH, Rs. 106/77, Simmenthal II, Slg. 1978, 628 Rn. 17 f.; Rs. C-213/89, Factortame, Slg. 1990, I-2433 Rn. 20; Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2007, I-6199 Rn. 61; Rs. C-115/08, CEZ, Slg. 2009, I-10265 Rn. 138; Rs. C-555/07, Küçükdevici, Slg. 2010, I-365 Rn. 54.

Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II

Schön, W.; Röder, E. (Hrsg.)

2014, IX, 148 S. 7 Abb., Hardcover

ISBN: 978-3-642-45020-4