

Mendel Verlag

Schriftenreihe

des Europäischen Forums

für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.

an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 72

Missbrauch und Umgehung im Zollrecht
Stand, Erfordernis und Möglichkeiten einer Kodifikation

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch die
Rechtswissenschaftliche Fakultät der
Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von Cornelius Martin Johannes Herschbach
aus Aachen

Mendel Verlag

D 6

Dissertation der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Mendel Verlag GmbH & Co. KG

Wasserstr. 223, 44799 Bochum

Telefon: +49 2302 202930

Fax: +49 2302 2029311

E-Mail: info@mendel-verlag.de

Internet: www.mendel-verlag.de

ISBN: 978-3-943011-77-7

Alle Angaben ohne Gewähr. Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen jeglicher Art sind nur nach Genehmigung durch den Verlag erlaubt.

Herausgeber: Europäisches Forum für Außenwirtschaft e.V.
Königsstr. 46, 48143 Münster,
E-Mail: efa@uni-muenster.de

Einbandentwurf: KJM GmbH Werbeagentur, Hafengeweg 22, 48155 Münster,
Internet: www.KJM.de

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2023 von der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster als Dissertation angenommen. Rechtsentwicklung und Literatur konnten bis zum 29. Februar 2024 berücksichtigt werden.

Mein herzlicher Dank gilt zunächst meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Hans-Michael Wolfgang, der mich während meiner gesamten Zeit am Institut für Zoll- und Außenwirtschaftsrecht an der Universität Münster gefördert und unterstützt hat sowie den Anstoß für das Projekt der Dissertation gab. Seine stetige Unterstützung und Heranführung an das Zollrecht hat mein Interesse an diesem Rechtsgebiet geweckt und so die Arbeit ermöglicht. Weiterhin danke ich Herrn Professor Dr. Marcel Krumm für die Erstellung des Zweitgutachtens.

Herrn Dr. Lothar Harings möchte ich zudem für die Aufnahme der Arbeit in die EFA-Schriftenreihe danken.

Ein besonderer Dank gebührt auch meiner Kollegin Dr. Kerstin Harden, die mir mit ihrem stets offenen Ohr und wertvollen Diskussionen die wissenschaftliche Arbeit erleichtert hat.

Außerdem danke ich allen Freunden und Bekannten für ihre Unterstützung. Auch diese hat mir die Arbeit leicht gemacht und zu ihrem Erfolg beigetragen.

Besonders bedanke ich mich auch bei meiner Familie, insbesondere meinen Eltern Dr. Christof Herschbach und Lioba Mür-Herschbach. Ihre stets vorbehaltlose Förderung, Unterstützung und ihr Rückhalt während meiner gesamten Ausbildungszeit waren und sind der Grundstein für den großen Erfolg eines mit Dissertation beendeten juristischen Studiums.

Münster, 19. Juli 2024

Cornelius Herschbach

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	7
Literaturverzeichnis	19
Abkürzungsverzeichnis	57
A. Einleitung	65
I. Allgemeine Vorbemerkungen	65
II. Zielsetzung der Arbeit	67
III. Gang der Untersuchung	67
IV. Wortursprung und etymologische Herkunft	69
1. Der Begriff Missbrauch	69
a) Allgemeinsprachlicher Gebrauch und Etymologie	69
b) Begriffe und Definitionen in Rechtswörterbüchern	71
2. Der Begriff Umgehung	73
a) Allgemeinsprachlicher Gebrauch und Etymologie	73
b) Begriffe und Definitionen in Rechtswörterbüchern	74
3. Zusammenfassung zur Etymologie der Begriffe „Missbrauch“ und „Umgehung“	75
B. Unionsrechtliche Grundlagen: Die Begriffe Missbrauch und Umgehung	77
I. Der Begriff des Rechtsmissbrauchs im Unionsrecht	77
1. Geschriebenes Recht: Keine allgemeine Kodifikation im Primärrecht	77
a) Artikel 325 AEUV	77
b) Artikel 102 AEUV	79
c) Artikel 36 AEUV	81

d)	Artikel 54 GRCh	83
e)	Zwischenergebnis: Keine primärrechtliche Regelung eines allgemeinen Missbrauchsverbots	85
2.	Geschriebenes Recht: Art. 4 Abs. 3 VO (EG, EURATOM) Nr. 2988/95 vom 18.12.1995 (Sanktionenverordnung).....	85
a)	Objektiver Tatbestand	86
b)	Subjektiver Tatbestand	86
c)	Rechtsfolge der Missbrauchsfeststellung.....	87
3.	Geschriebenes Recht: Art. 15 Abs. 1 RL 2009/133/EG vom 19.10.2009 (Fusionsrichtlinie).....	87
a)	Objektiver Tatbestand	88
b)	Subjektiver Tatbestand	88
4.	Geschriebenes Recht: Art. 5 RL 2003/49/EG vom 03.06.2003 (Zins- und Lizenrichtlinie).....	89
5.	Geschriebenes Recht: Art. 1 RL 2011/96/EU vom 30.11.2011 (Mutter- Tochter-Richtlinie)	91
a)	Ursprüngliche Fassung: Ausformung des einheitlichen abstrakten Missbrauchsbegriffs des Unionsrechts	91
b)	Änderung durch RL (EU) 2015/121 vom 27.01.2015	93
6.	Die Rechtsprechung des EuGH im Hinblick auf Rechtsmissbrauch und Umgehung	95
a)	EuGH, Rs. C-33/74 – van Binsbergen	95
aa)	Sachverhalt	96
bb)	Entscheidung des EuGH.....	96
cc)	Anmerkung.....	97
b)	EuGH, Rs. C-125/76 – Cremer	97
aa)	Sachverhalt	97
bb)	Entscheidung des EuGH.....	98
cc)	Anmerkung.....	98
c)	EuGH, Rs. C-250/80 – Schumacher	99
aa)	Sachverhalt	99
bb)	Entscheidung des EuGH.....	99
cc)	Anmerkung.....	100
d)	EuGH, Rs. C-8/92 – General Milk Products.....	100
aa)	Sachverhalt	100
bb)	Entscheidung des EuGH.....	101
cc)	Anmerkung.....	101

e)	EuGH, Rs. C-28/95 – Leur-Bloem	102
	aa) Sachverhalt.....	102
	bb) Entscheidung des EuGH.....	102
	cc) Anmerkung.....	103
f)	EuGH, Rs. C-110/99 – Emsland-Stärke	104
	aa) Sachverhalt.....	104
	bb) Entscheidung des EuGH.....	107
	cc) Einordnung in die Entwicklung des Rechtsmissbrauchsbegriffs im europäischen Recht	108
g)	EuGH, Rs. C-487/01 – Gemeente Leusden und Holin Groep BV	111
	aa) Sachverhalt.....	111
	bb) Entscheidung des EuGH.....	112
	cc) Anmerkung.....	112
h)	EuGH, Rs. C-515/03 – Eichsfelder Schlachtbetrieb	114
	aa) Sachverhalt.....	114
	bb) Entscheidung des EuGH.....	114
	cc) Anmerkung.....	115
i)	EuGH, Rs. C-255/02 – Halifax.....	116
	aa) Sachverhalt.....	116
	bb) Entscheidung des EuGH.....	116
	cc) Anmerkung.....	118
j)	EuGH, Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes Overseas.....	122
	aa) Sachverhalt.....	122
	bb) Entscheidung des EuGH.....	123
	cc) Anmerkung.....	125
k)	EuGH, Rs. C-279/05 – Vonk Dairy Products	127
	aa) Sachverhalt.....	127
	bb) Entscheidung des EuGH.....	128
	cc) Anmerkung.....	128
l)	EuGH, Rs. C-321/05 – Kofoed.....	129
	aa) Sachverhalt.....	129
	bb) Entscheidung des EuGH.....	129
	cc) Anmerkung.....	130
m)	EuGH, Rs. C-230/09 und C-231/09 – Etling und Etling.....	132
	aa) Sachverhalt und Entscheidung des EuGH	132

bb) Anmerkung.....	132
n) EuGH, Rs. C-72/11 – Afrasiabi.....	132
aa) Entscheidung des EuGH.....	132
bb) Bewertung in der Literatur	133
o) EuGH, Rs. C-364/10 – Ungarn/Slowakei	134
aa) Sachverhalt.....	134
bb) Entscheidung des EuGH.....	135
cc) Anmerkung.....	136
p) EuGH, Rs. C-155/13 – SICES u. a.	136
aa) Sachverhalt.....	136
bb) Entscheidung des EuGH.....	137
cc) Anmerkung.....	137
q) EuGH, Rs. C-131/13 – Schoenimport Italmoda	138
aa) Sachverhalt.....	139
bb) Entscheidung des EuGH.....	139
cc) Anmerkung.....	140
r) EuGH, Rs. C-131/14 – Cervati und Malvi.....	141
aa) Sachverhalt.....	141
bb) Entscheidung des EuGH.....	142
cc) Anmerkung.....	142
s) EuGH, Rs. C-423/15 – Kratzer.....	142
aa) Sachverhalt.....	143
bb) Entscheidung des EuGH.....	143
cc) Anmerkung.....	144
t) EuGH, Rs. C-39/16 – Argenta Spaarbank NV.....	144
aa) Sachverhalt.....	145
bb) Entscheidung des EuGH.....	145
cc) Anmerkung.....	146
u) EuGH, Rs. C-251/16 – Cussens u. a.	146
aa) Sachverhalt.....	146
bb) Entscheidung des EuGH.....	147
cc) Einordnung: Missbrauchsverbot als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts mit Primärrechtsrang	148
v) EuGH, Rs. C-359/16 – Altun u. a.	151
aa) Sachverhalt.....	151

bb) Entscheidung des EuGH.....	152
cc) Anmerkung.....	153
w) EuGH, verbundene Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 – N Luxembourg 1	154
aa) Sachverhalt.....	154
bb) Entscheidung des EuGH.....	154
cc) Einordnende Anmerkung	157
x) Zusammenfassung: Kernaussagen der Rechtsprechung	158
II. Die Diskussion des Begriffs „Missbrauch“ im Schrifttum.....	160
1. Kritik des Schrifttums.....	160
2. Differenzierungen im Schrifttum.....	160
a) Primärrecht/Sekundärrecht	161
aa) Primärrecht.....	161
bb) Sekundärrecht.....	161
b) Fallgruppen.....	161
aa) Entziehungskonstellationen.....	162
bb) Erschleichungskonstellationen	162
cc) „U-Turn-Konstruktionen“	163
3. Stellungnahme	164
III. Der Begriff der Steuerumgehung im Unionsrecht.....	166
1. Keine klare Definition	166
2. Identität des Problems.....	166
IV. Abgrenzung zu Betrug und Steuerhinterziehung.....	167
1. Betrug	168
2. Steuerhinterziehung	171
3. Zusammenfassung zur Begriffsabgrenzung	171
V. Zusammenfassung	171
C. Nationale Grundlagen: § 42 AO.....	173
I. Begriffsbestimmungen	173
1. Gestaltungsmissbrauch	174
a) Unangemessene rechtliche Gestaltung	178

b) Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil.....	182
aa) Steuervorteil	182
bb) Gesetzlich nicht vorgesehen	183
cc) Der „Dritte“.....	184
c) Beachtliche außersteuerliche Gründe	184
d) Missbrauchsabsicht.....	186
e) Rechtsfolge der Feststellung des Missbrauchs.....	187
f) Zusammenfassung	187
2. Steuerumgehung	188
a) Tatbestandsvermeidung.....	189
b) Rechtsfolgenerschleichung.....	189
II. Abgrenzungen	190
1. Gesetzlich mögliche Steuervermeidung.....	190
2. Scheingeschäft gemäß § 41 Abs. 2 AO.....	191
3. Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO.....	193
a) Grundsätzliche Abgrenzung	193
b) Zum Umfang der Offenbarungspflicht	194
III. Anwendbarkeit im unionsrechtlichen Kontext	196
1. Anwendungsvorrang des Unionsrechts.....	196
2. Rückschlüsse für § 42 AO	197
3. Zwischenergebnis zur Anwendbarkeit des § 42 AO im Unionsrecht.....	200
IV. Zusammenfassung	200
D. Zollrecht: Übertragung der allgemeinen Begriffe	203
I. EuGH, Rs. C-158/08 – Pometon	203
1. Sachverhalt	203
2. Entscheidung des EuGH	204
3. Übertragbarkeit auf den UZK	205
4. Anmerkung	207
II. EuGH, Rs. C-116/12 – Christodoulou u. a.	212
1. Sachverhalt	212
2. Entscheidung des EuGH	213

3. Übertragbarkeit auf den UZK	215
4. Anmerkung	215
III. EuGH, Rs. C-75/20 – Lifosa	216
1. Sachverhalt	216
2. Entscheidung des EuGH	217
3. Anmerkung	218
IV. Zwischenergebnis zur Rechtsprechung des EuGH in Zollsachen	219
V. Nationale Rechtsprechung	220
1. Beschluss des FG München, 14 V 2121/18	220
a) Sachverhalt	220
b) Entscheidung des FG München	221
c) Übertragbarkeit auf den UZK	223
d) Anmerkung	223
2. Urteil des FG Hamburg, 4 K 55/17	223
a) Sachverhalt	223
b) Entscheidung des FG Hamburg	225
c) Übertragbarkeit auf den UZK	229
d) Anmerkung	229
VI. Zwischenergebnis zur nationalen Rechtsprechung in Zollsachen	230
VII. Abgrenzung zu Sanktionen und Strafrecht	230
VIII. Zusammenfassung	232
E. Ein Missbrauchstatbestand für das Zollrecht der Union	235
I. Ausgangspunkt: Unvollständigkeit des UZK: Keine Übernahme des Art. 25 ZK	235
1. Zweck der Regelung des Artikels 25 ZK	237
2. Besonderheit: Fokus auf dem subjektiven Element des Rechtsmissbrauchs	240
a) Struktur des allgemeinen Rechtsgrundsatzes des Missbrauchsverbots im Unionsrecht	240
aa) Objektives Element des Missbrauchs	240

bb) Subjektives Element des Missbrauchs.....	240
b) Vergleichend: Struktur des Art. 25 ZK.....	241
aa) Umgehungsabsicht	241
bb) Feststellung der Umgehungsabsicht	241
c) Gemeinsamkeiten und Unterschiede des allgemeinen Rechtsgrundsatzes und des Art. 25 ZK.....	242
3. Gründe für die Unterlassung der Übernahme des Artikels 25 ZK im Rahmen der Reform des Zollrechts.....	244
II. Fortbestehen der Problematik.....	245
1. Art. 33 UZK-DelVO.....	245
2. Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO.....	248
3. Unvollständigkeit des Art. 86 Abs. 4 UZK.....	249
4. Kein Rückgriff auf § 42 AO	251
5. Zwischenergebnis	253
III. Erfordernis einer Regelung im Unionszollrecht	253
1. Rechtssicherheit.....	253
2. Rechtsklarheit	255
3. Konkretisierung eines primärrechtlichen Grundsatzes des Unionsrechts.....	259
4. Zwischenergebnis: Das Kodifikationserfordernis aus der Warte der Rechtssicherheit.....	261
5. Demokratisch-legitimatorische Überlegungen.....	262
a) Demokratie nach dem Grundgesetz: Konzept der ununterbrochenen Legitimationskette und Gewaltenteilung	263
aa) Der Gedanke der Legitimationskette	263
bb) Stellung und Legitimation der Rechtsprechung.....	265
b) Unionsrechtliche Ausgestaltung der demokratischen Legitimation.....	268
aa) Unionspezifisches Demokratiekonzept der dualen Legitimation.....	268
bb) Stellung und demokratische Legitimation des EuGH.....	270
c) Besonders: Legitimation zur Rechtsfortbildung durch Herausbildung allgemeiner Rechtsgrundsätze	273
d) Rückschlüsse für das Erfordernis einer Kodifikation im Zollrecht.....	274
e) Ebenso besonders: Legitimation zur Rechtsfortbildung durch Frei- legung allgemeiner Grundsätze des Unionsrechts	277
ff) Rückschlüsse für das Erfordernis einer Kodifikation im Zollrecht.....	278
6. Entwicklungsoffenheit des Art. 86 Abs. 4 UZK bzw. Art. 76 UZK-DelVO.....	279

7. Regelungserfordernis aus wirtschaftsvölkerrechtlicher Perspektive	280
a) WTO-rechtliche Aspekte	281
aa) Die WTO – Überblick	281
bb) Ausnahmen von den Grundsätzen der WTO	283
(1) Art. XX GATT 94: Allgemeine Ausnahmen.....	283
(2) Ableitungen für das Zollrecht der Union aus Art. XX GATT 94...	284
cc) Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht im Licht der WTO	285
(1) Die Entwicklung unter dem GATT 47	285
(2) Die Uruguay-Runde	286
(3) WTO-Antidumpingausschuss	289
(4) Rechtsprechung des WTO Dispute Settlement Body	290
(5) Die Doha-Runde	291
(6) Nach der Doha-Runde.....	293
(7) Zusammenfassung.....	293
b) Zwischenergebnis: Keine bereits bestehende Regel auf WTO-Ebene	294
c) WCO-rechtliche Aspekte.....	295
aa) Die WCO – Überblick.....	295
bb) Die Arbeitsgruppe „Commercial Fraud“	296
d) Zwischenergebnis: Keine bestehende Regelung auf WCO-Ebene	297
8. Zusammenfassung	297

IV. „Bestimmte Fälle“: Art. 86 Abs. 4 UZK als Vorlage und Angriffspunkt eines allgemeinen zollrechtlichen Missbrauchstatbestands?298

1. Der Regelungsgehalt des Art. 86 Abs. 4 UZK als tauglicher Anknüpfungspunkt für einen <i>allgemeinen</i> Missbrauchstatbestand.....	299
2. Das Verhältnis von delegierter Verordnung und Grundverordnung im Unionsrecht.....	301
a) Der Begriff der „Komitologie“	301
b) Entwicklungsgeschichte der Komitologie	302
c) Gründe für die Neuregelung mit dem Vertrag von Lissabon.....	308
d) Primärrechtliche Verankerung.....	309
e) Delegationsvoraussetzungen nach Art. 290 AEUV	310
aa) Gesetzgebungsakt.....	311
bb) Delegierender und Delegatar	311
cc) Bestimmtheit	312
(1) Ziel, Inhalt und Geltungsbereich	313

(2) Zeitliche Geltung.....	313
f) Grenzen der Delegation.....	314
aa) Die zwei Wesentlichkeitsvorbehalte des Art. 290 AEUV	314
bb) Begriff der „Wesentlichkeit“	316
(1) Standpunkt des EuGH.....	317
(2) Diskussion in der Literatur.....	318
(3) Neuausrichtung der EuGH-Rechtsprechung?.....	319
cc) Ergänzungen und Änderungen	321
3. Art. 86 Abs. 4 UZK in Bezug auf diese Überlegungen.....	323
a) Delegationsvoraussetzungen nach Art. 290 AEUV	323
aa) Gesetzgebungsakt.....	323
bb) Delegierender und Delegatar	324
cc) Bestimmtheitsanforderungen.....	324
(1) Ziel	324
(2) Inhalt	324
(3) Geltungsbereich	324
(4) Zeitliche Geltung.....	324
dd) Grenzen der Delegation.....	325
(1) Wesentlichkeitsvorbehalte	325
(a) Erster Vorbehalt: Bereichswesentlichkeit	326
(b) Zweiter Vorbehalt: Delegation nicht wesentlicher Vor- schriften des Gesetzgebungsaktes	331
(2) Ergänzungen und Änderungen	332
b) Vereinbarkeit des Art. 76 UZK-DelVO mit den Voraussetzungen des Art. 290 Abs. 1 AEUV	334
c) Zwischenergebnis.....	335

V. Die Ergänzung des UZK um einen Missbrauchstatbestand.....336

1. Die Rechtsnatur des Missbrauchsverbots.....	336
a) Allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts.....	336
b) Schlussfolgerungen für die systematische Einordnung der Kodifikation ...	336
c) Zwischenergebnis	340
2. Bedeutung des und Bezug zum Wirtschaftszollgedanken.....	340
3. Zum Erfordernis eines subjektiven Elements des Rechtsmissbrauchs auch in einer allgemeinen Regel für das Zollrecht der Union	343
4. Die zu beachtenden vertraglichen Rahmenvorgaben	345

5. Ausgestaltung der Kodifikation: Missbrauchsgrundsatz durch Regelbeispiele konkretisiert	346
6. Der Tatbestand zum Missbrauchsverbot im Zollrecht der Union.....	353
7. Ausblick: Auswirkungen der Reformvorschläge der Kommission zum R-UZK auf den Kodifikationsvorschlag	354
a) Der Reformvorschlag im Überblick	355
b) Die Nachfolgeregelung des Art. 86 Abs. 4 UZK in Art. 168 Abs. 5 R-UZK	356
c) Titel XIV R-UZK: Sanktionen	357
d) Rückschlüsse für die Einordnung des Kodifikationsvorschlags eines Missbrauchsverbots im R-UZK.....	358

F. Schlussbetrachtung: Ergebnisse der Überlegungen in Thesen.....361

Literaturverzeichnis

- von Achenbach, Jelena*, Theoretische Aspekte des dualen Konzepts demokratischer Legitimation für die Europäische Union, In: Vöneky, Silja/Hagedorn, Cornelia/Clados, Miriam/von Achenbach, Jelena (Hg.) – Legitimation ethischer Entscheidungen im Recht, S. 191 – 208, 2008, (zit.: *v. Achenbach* in: Vöneky/Hagedorn/Clados/v. Achenbach, Legitimation ethischer Entscheidungen im Recht, 191).
- Ahmad, Rafik*, Aktuelle Entwicklungen bei den Embargos der EU und USA, In: Außenwirtschaftliche Praxis 2012, S. 129 – 133, 18. Jahrgang, 2012, (zit.: *Ahmad*, AW-Prax 2012, 129).
- Aigner, Susanne*, The Union Customs Code, In: Global Trade and Customs Journal 2017, S. 49 – 53, Volume 12, 2017, (zit.: *Aigner*, GTCJ 2017, 49).
- Aigner, Susanne*, Der Unionszollkodex – Änderungs- oder Ergänzungsbedarf?, In: Hoell, Franziska (Hg.), Der Unionszollkodex – Tagungsband des 28. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 23. Und 24. Juni 2016 in Köln, S. 15 – 20, 2017, (zit.: *Aigner* in: Hoell, UZK, 15).
- Albert, Markus*, Zur Abwehr von Steuerumgehungen aus deutscher und europäischer Sicht – IFSt-Schrift Nr. 455, 2009, (zit.: *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S.).
- Altemöller, Frank*, Handel und Umwelt im Recht der Welthandelsorganisation WTO, Dissertation, 1998, (zit.: *Altemöller*, Handel und Umwelt, S.).
- Asakura, Hironori*, World history of the customs and tariffs, 2003, (zit.: *Asakura*, World history of the customs and tariffs, S.).
- Axer, Georg*, Der Europäische Gerichtshof auf dem Weg zur „doppelten Kohärenz“ – Eine Zukunft der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Cadbury Schweppes-Urteil, In: Internationales Steuerrecht 2007, S. 162 – 169, 16. Jahrgang, 2007, (zit.: *Axer*, IStR 2007, 162).
- Baltes, Kathrin F.*, Die demokratische Legitimation und die Unabhängigkeit des EuGH und des EuG, Dissertation, 2011, (zit.: *Baltes*, EuGH, S.).
- Baudenbacher, Laura Melusine*, Überlegungen zum Verbot des Rechtsmissbrauchs im Europäischen Gemeinschaftsrecht, In: Zeitschrift für Europarecht,

- Internationales Privatrecht und Rechtsvergleichung 2008, S. 205 – 218, 49. Jahrgang, 2008, (zit.: *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205).
- Baudenbacher, Laura Melusine*, Vom gemeineuropäischen zum europäischen Rechtsmissbrauchsverbot, Dissertation, 1. Auflage, 2016, (zit.: *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S.).
- Beck, Lukas*, Gesetzesauslegung aus methodentheoretischer Sicht, In: Jura 2018, S. 330 – 338, 40. Jahrgang, 2018, (zit.: *Beck*, Jura 2018, 330).
- Beermann, Albert (Begr.)/Gosch, Dietmar/Hoyer, Andreas (Hg.)*, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: *Beermann/Gosch*, AO/FGO, § Rn (Stand)).
- Beier, Friedrich-Karl*, Objektive oder subjektive Marktabschottung? – Ein Beitrag zur Auslegung des Art. 36 Satz 2 EGV, In: Baur, Jürgen F. u. a. (Hg.) – Festschrift für Ralf Vieregge zum 70. Geburtstag am 6. November 1995, S. 43 – 59, 1995, (zit.: *Beier*, FS Vieregge, 43).
- Beise, Marc*, Die Welthandelsorganisation (WTO), Dissertation, 2001, (zit.: *Beise*, WTO, S.).
- Beiser, Reinhold*, Missbrauch in der Umsatzsteuer, In: Österreichische Steuer-Zeitung 2006, S. 322 – 325, 59. Jahrgang, 2006, (zit.: *Beiser*, ÖStZ 2006, 322).
- Bendlinger, Stefan*, Keine KEST-Entlastungen bei Durchlaufgesellschaften – Neue richtungweisende Entscheidungen des EuGH, In: Österreichische Steuer-Zeitung 2019, S. 140 – 145, 72. Jahrgang, 2019, (zit.: *Bendlinger*, ÖStZ 2019, 140).
- Benecke, Martina*, Gesetzesumgehung im Zivilrecht, Habilitation, 2004, (zit.: *Benecke*, Gesetzesumgehung im Zivilrecht, S.).
- Benecke, Martina*, Missbrauch europarechtlicher Schutzvorschriften: AGG-Hopper vor dem EuGH, In: Europäische Zeitschrift für Arbeitsrecht 2017, S. 47 – 56, 10. Jahrgang, 2017, (zit.: *Benecke*, EuZA 2017, 47).
- Bergmann, Sebastian*, Missbrauch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie, In: Steuer und Wirtschaft 2010, S. 246 – 261, 87. Jahrgang, 2010, (zit.: *Bergmann*, StuW 2010, 246).
- Bergmann, Sebastian*, Steuerhinterziehungs- und Missbrauchsterminologie im europäischen Steuerrecht, In: Steuer & Wirtschaft International 2010, S. 477 – 481, 20. Jahrgang, 2010, (zit.: *Bergmann*, SWI 2010, 477).
- Bergström, Carl Frederik*, Comitology, 2005, (zit.: *Bergström*, Comitology, S.).

- Bieber, Thomas*, Das GATT als Wegweiser des internationalen Zoll- und Umsatzsteuerrechts, In: Summersberger, Walter u. a. (Hg.), Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert: Festschrift für Hans-Michael Wolfgang, S. 9 – 40, 2018, (zit.: *Bieber*, FS Wolfgang, 9).
- Biebinger, Clemens*, Art. 6 ATAD I und das Institut des Gestaltungsmissbrauchs im deutschen und europäischen Steuerrecht, In: Die Unternehmensbesteuerung 2019, S. 421 – 432, 12. Jahrgang, 2019, (zit.: *Biebinger*, Ubg 2019, 421).
- Billig, Hildegard*, Missbräuchliche Praktiken im Bereich des Mehrwertsteuerrechts, In: Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 437 – 441, 55. Jahrgang, 2006, (zit.: *Billig*, UR 2006, 437).
- Birnbaum, Ralf/Matschke, Sebastian*, Gestaltungsmissbrauch und Steuerhinterziehung, In: Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht 2013, S. 446 – 453, 2. Jahrgang, 2013, (zit.: *Birnbaum/Matschke*, NZWiSt 2013, 446).
- Birnstiel, Alexander*, Die Abwehr der Umgehung von Antidumpingmaßnahmen im EG-Recht, Dissertation, 2000, (zit.: *Birnstiel*, Umgehung, S.).
- Bleckmann, Albert*, Das europäische Demokratieprinzip, In: JuristenZeitung 2001, S. 53 – 58, 56. Jahrgang, 2001, (zit.: *Bleckmann*, JZ 2001, 53).
- Blum, Daniel W./Spies, Karoline*, Die unionsrechtliche Missbrauchsdoktrin: Die Rechtssache *Egiom* und ihre Auswirkungen auf Österreich, In: Steuer & Wirtschaft International 2017, S. 574 – 588, 27. Jahrgang, 2017, (zit.: *Blum/Spies*, SWI 2017, 574).
- Böckenförde, Ernst-Wolfgang*, Verfassungsfragen der Richterwahl, Rechtsgutachten für den Justizausschuß des Landtags Nordrhein-Westfalen, 1974, (zit.: *Böckenförde*, Verfassungsfragen der Richterwahl, S.).
- Bolhöfer, Carolin*, Trade Facilitation – WTO-Recht und dessen Reform zur Erleichterung des internationalen Warenhandels, Dissertation, 2006, (zit.: *Bolhöfer*, Trade Facilitation, S.).
- Böing, Christian*, Der Begriff des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs im Gemeinschaftsrecht, In: Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht 2007, S. 55 – 64, 18. Jahrgang, 2007, (zit.: *Böing*, EWS 2007, 55).
- Böing, Christian*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, Dissertation, 2006, (zit.: *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S.).
- Brändel, Oliver C.*, Die Gemeinschaftsrechtlichen Mißbrauchstatbestände bei der Ausübung nationaler Schutzrechte (Art. 36 Satz 2 EWGV), In: Gewerblicher

- Rechtsschutz und Urheberrecht 1980, S. 512 – 515, 82. Jahrgang, 1980, (zit.: *Brändel*, GRUR 1980, 512).
- Bradley, Kieran St. Clair*, Comitology and the Law: Through a Glass, darkly, In: Common Market Law Review 1992, S. 693 – 721, Volume 29, 1992, (zit.: *Bradley*, CMLR 1992, 693).
- Bradley, Kieran St. Clair*, The European Parliament and Comitology: On the Road to Nowhere?, In: European Law Journal 1997, S. 230 – 254, Volume 3, 1997, (zit.: *Bradley*, ELJ 1997, 230).
- Brandner, Renate*, Das internationale Steuerrecht aus sprachphilosophischer Perspektive, In: Lang, Michael/Jirousek, Heinz (Hg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts – Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, S. 101 – 110, 2005, (zit.: *Brandner*, FS Loukota, 101).
- Braun, Christian*, Umgehungsverbote und Grenzen des Konzessionsrechts, In: Neue Zeitschrift für Baurecht und Vergaberecht 2018, S. 652 – 656, 19. Jahrgang, 2018, (zit.: *Braun*, NZBau 2018, 652).
- Bron, Jan Frederik*, Die Europarechtswidrigkeit des § 50 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung von Missbrauchsvorbehalten im Gemeinschaftsrecht, In: Der Betrieb 2007, S. 1273 – 1276, 60. Jahrgang, 2007, (zit.: *Bron*, DB 2007, 1273).
- Buckler, Julius*, Ein neuer allgemeiner Rechtsgrundsatz: Das unionsrechtliche Missbrauchsverbot – Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 22.11.2017, Rs. C-251/16 (Cussens u. a./Brosnan), In: Europarecht 2018, S. 371 – 380, 53. Jahrgang, 2018, (zit.: *Buckler*, EuR 2018, 371).
- Bueren, Eckart*, Grenzen der Durchführungsrechtsetzung – Neuerungen nach Lisbon?, In: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2012, S. 167 – 173, 23. Jahrgang, 2012, (zit.: *Bueren*, EuZW 2012, 167).
- Caillois, Roger*, Montesquieu, Oeuvres complètes, Band II, No d'édition: 2I626, 4e trimestre 1976, (zit.: *Montesquieu*, De l'Esprit de Loi, 1748, Livre XI, Chapitre 6, zit. nach: *Caillois*, Montesquieu, Oeuvres complètes, II, S.).
- Calliess, Christian*, Das Demokratieprinzip im europäischen Staats- und Verfassungsverbund, In: Bröhmer, Jürgen u. a. (Hg.), Internationale Gemeinschaft und Menschenrechte – Festschrift für Georg Ress zum 70. Geburtstag, 2005, (zit.: *Calliess*, FS Ress, S.).
- Calliess, Christian*, Grundlagen, Grenzen und Perspektiven europäischen Richterrechts, In: Neue juristische Wochenschrift 2005, S. 929 – 933, 58. Jahrgang, 2005, (zit.: *Calliess*, NJW 2005, 929).

- Calliess, Christian*, Optionen zur Demokratisierung der Europäischen Union, In: Bauer, Hartmut/Huber, Peter M./Sommermann, Karl-Peter (Hg.), Demokratie in Europa, S. 281 – 317, 2005, (zit.: *Calliess* in: Demokratie in Europa, 281).
- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hg.)*, Verfassung der Europäischen Union – Kommentar der Grundlagenbestimmungen (Teil 1), 2006, (zit.: *Bearbeiter* in: Calliess/Ruffert, VVE, Art., Rn.).
- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hg.)*, EUV/AEUV – Kommentar, 6. Auflage, 2022, (zit.: *Bearbeiter* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Vorschrift, Rn.).
- Carlé, Thomas*, Die Anwendung des neu gefassten § 42 AO aus Verwaltungssicht, In: Deutsche Steuer-Zeitung 2008, S. 653 – 656, 96. Jahrgang, 2008, (zit.: *Carlé*, DSStZ 2008, 653).
- Classen, Claus Dieter*, Gesetzesvorbehalt und Dritte Gewalt, In: JuristenZeitung 2003, S. 693 – 701, 58. Jahrgang, 2003, (zit.: *Classen*, JZ 2003, 693).
- Creifelds, Carl (Begr.)/Weber, Klaus (Hg.)*, Rechtswörterbuch, 24. Auflage, 2022, (zit.: *Weber*, Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff).
- Crezelius, Georg*, Kodifizierte und rechtsprechungstypisierte Umgehungen, In: Steuer und Wirtschaft 1995, S. 313 – 325, 72. Jahrgang, 1995, (zit.: *Crezelius*, StuW 1995, 313).
- Crezelius, Georg*, Neuregelung des § 42 AO? – Vom Missbrauch des Missbrauchs, In: Der Betrieb 2001, S. 2214 – 2215, 54. Jahrgang, 2001, (zit.: *Crezelius*, DB 2001, 2214).
- Danon, Robert/Glauser, Pierre-Marie*, Cross-border Dividends from the Perspective of Switzerland as the Source State – Selected Issues under Article 15 of the Swiss-EU Savings Agreement, In: Intertax 2005, S. 503 – 519, Volume 33, 2005, (zit.: *Danon/Glauser*, Intertax 2005, 503).
- Danzer, Jürgen*, Die Steuerumgehung, Dissertation, 1981, (zit.: *Danzer*, Die Steuerumgehung, S.).
- Dauses, Manfred A./Ludwigs, Markus (Hg.)*, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: Dauses/Ludwigs, Hdb. EU-Wirtschaftsrecht, Lieferung, Abschnitt Rn.).
- Demmeke, Christoph/Eberharter, Elisabeth/Schaefer, Guenther F./Türk, Alexander*, The History of Comitology, In: Pedler, Robin H./Schaefer, Guenther F. (Hg.): Shaping European Law and Policy, S. 61 – 82, 1996, (zit.:

- Demmeke/Eberharter/Schaefer/Türk* in: Pedler/Schaefer, Shaping European Law and Policy, 61).
- Demmeke, Christoph/Haibach, Georg*, Die Rolle der Komitologieausschüsse bei der Durchführung des Gemeinschaftsrechts und in der Rechtsprechung des EuGH, In: Die öffentliche Verwaltung 1997, S. 710 – 718, 50. Jahrgang, 1997, (zit.: *Demmeke/Haibach*, DöV 1997, 710).
- Doralt, Werner/Ruppe, Hans Georg (Hg.)*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II, 7. Auflage, 2014, (zit.: *Bearbeiter* in: Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Rn.).
- Dörr, Ingmar/Fehling, Daniel*, Änderung des § 42 AO, In: Neue Wirtschaftsbriefe 2008, Fach 2, S. 9671 – 9682, (zit.: *Dörr/Fehling*, NWB 2008, Fach 2, 9671).
- Dorsch, Eberhard*, Der Begriff „Zoll“ in seinen verschiedenen Wortkombinationen, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 1967, S. 257 – 263, 43. Jahrgang, 1967, (zit.: *Dorsch*, ZfZ 1967, 257).
- Dorsch, Eberhard (Begr.)/Rüsken, Reinhart (Hg.)*, Zollrecht, Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs – Kommentar, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Vorschrift, Rn. (Stand)).
- Duden*, Das Herkunftswörterbuch (Band 7), 5. Auflage, 2014, (zit.: *Duden*, Deutsches Herkunftswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff).
- Dreier, Horst (Hg.)*, Grundgesetz – Kommentar, Band II, 3. Auflage, 2015, (zit.: *Bearbeiter* in: Dreier, GG, II, Art. (Abschnitt) Rn.).
- Drüen, Klaus-Dieter*, Unternehmensumstrukturierung als Steuerumgehung? – Zum geplanten Missbrauchsvorbehalt im neuen Umwandlungssteuerrecht, In: Deutsche Steuer-Zeitung 2006, S. 539 – 547, 94. Jahrgang, 2006, (zit.: *Drüen*, DStZ 2006, 539).
- Drüen, Klaus-Dieter*, „Präzisierung“ und „Effektuiierung“ des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008?, In: Die Unternehmensbesteuerung 2008, S. 31 – 38, 1. Jahrgang, 2008, (zit.: *Drüen*, Ubg 2008, 31).
- Drüen, Klaus-Dieter*, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, In: Steuer und Wirtschaft 2008, S. 154 – 166, 85. Jahrgang, 2008, (zit.: *Drüen*, StuW 2008, 154).
- Drüen, Klaus-Dieter*, Der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten aus der Sicht der Finanzverwaltung, In: Der AO-Steuerberater 2009, S. 209 – 213, 9. Jahrgang, 2009, (zit.: *Drüen*, AO-StB 2009, 209).

- Drüen, Klaus-Dieter*, Ein neuer Missbrauchs begriff im deutschen Internationalen Steuerrecht?, In: Lüdicke, Jürgen/Frotscher, Gerrit/Hummel, Lars (Hg.), Steuerliche Gestaltungen im Kontext der Globalisierung, S. 121 – 150, 2020, (zit.: *Drüen* in: Lüdicke/Frotscher/Hummel, Steuerliche Gestaltungen im Kontext der Globalisierung, 121).
- Edenharter, Andrea*, Die Komitologie nach dem Vertrag von Lissabon: Verschiebung der Einflussmöglichkeiten zugunsten der EU-Kommission?, In: Die öffentliche Verwaltung 2011, S. 645 – 650, 64. Jahrgang, 2011, (zit.: *Edenharter*, DöV 2011, 645).
- Ehlers, Dirk*, Die Staatsgewalt in Ketten, In: Faber, Heiko/Frank, Götz (Hg.) – Demokratie in Staat und Wirtschaft – Festschrift für Ekkehart Stein zum 70. Geburtstag am 24.9.2002, 2002, (zit.: *Ehlers*, FS E. Stein, S.).
- Ehrke, Tina*, Gesetzesänderung: Vorsteuerkorrektur nach Art. 20 Abs. 2 der 6. MwSt-RL, In: European Law Reporter 2004, S. 218 – 223, 6. Jahrgang, 2004, (zit.: *Ehrke*, ELR 2004, 218).
- Ehrke-Rabel, Tina*, Missbrauch und Vorsteuerabzug, In: UmsatzsteuerForum e. V./Bundesministerium der Finanzen (Hg.): 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918 – 2018: Festschrift, S. 721 – 748, 2018, (zit.: *Ehrke-Rabel*, FS 100 Jahre Umsatzsteuer, 721).
- Eilers, Stephan*, Gemeinschaftsrechtliche Anwendungsrestriktionen für § 42 AO, In: Der Betrieb 1993, S. 1156 – 1160, 46. Jahrgang, 1993, (zit.: *Eilers*, DB 1993, 1156).
- Eilers, Stephan*, Substanzerfordernis an ausländische Finanzierungsgesellschaften, In: Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael (Hg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, S. 323 – 332, 2005, (zit.: *Eilers*, FS Wassermeyer, 323).
- Eisendle, David/Henze, Thomas*, Aktuelle Entwicklungen der EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern im Jahr 2019, In: Internationale Steuer-Rundschau 2020, S. 23 – 35, 9. Jahrgang, 2020, (zit.: *Eisendle/Henze*, ISR 2020, 23).
- Englisch, Joachim*, Verbot des Rechtsmissbrauchs – ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts?, In: Steuer und Wirtschaft 2009, S. 3 – 22, 86. Jahrgang, 2009, (zit.: *Englisch*, StuW 2009, 3).
- Pinney, Astrid*, Die Rechtsprechung des EuGH im Jahr 2018 – Unionsbürgerschaft, Diskriminierungsverbot, Grundfreiheiten und Gleichstellungsrecht, In:

- Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2019, S. 921 – 930, 38. Jahrgang, 2019, (zit.: *Epiney*, NVwZ 2019, 921).
- Erb, Volker/Schäfer, Jürgen (Hg.)*, Münchner Kommentar zum StGB, Band 8: Nebenstrafrecht II, 4. Auflage, 2023, (zit.: *Bearbeiter* in: Münchner Kommentar StGB, §, Rn.).
- Fabricius, Constantin*, Abgeleitete Rechtsetzung nach dem Vertrag von Lissabon – Überlegungen zu Delegierten Rechtsakten und Durchführungsrechtsakten, In: *Zeitschrift für europarechtliche Studien* 2011, S. 567 – 605, 14. Jahrgang, 2011, (zit.: *Fabricius*, ZEuS 2011, 567).
- Falke, Josef*, Comitology and Other Committees: A Preliminary Empirical Assessment, In: *Pedler, Robin H./Schaefer, Guenther, F. (Hg.): Shaping European Law and Policy*, S. 117 – 165, 1996, (zit.: *Falke* in: *Pedler/Schaefer, Shaping European Law and Policy*, 117).
- Felderhoff, Kai Henning*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, Dissertation, 2014, (zit.: *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S.).
- Felderhoff, Kai Henning*, Kriterien für Missbrauch und Umgehung im Zollrecht, In: *Außenwirtschaftliche Praxis* 2014, S. 88 – 91, 20. Jahrgang, 2014, (zit.: *Felderhoff*, AW-Prax 2014, 88).
- Felderhoff, Kai Henning*, Rechtsmissbrauch vs. Vertrauensschutz, In: *Außenwirtschaftliche Praxis* 2020, S. 293 – 297, 26. Jahrgang, 2020, (zit.: *Felderhoff*, AW-Prax 2020, 293).
- Fischer, Peter*, Steuergesetz und richterliche Wertung – Eine Studie zu teleologischen Lücken, Wertlücken und Anordnungslücken im Steuerrecht, In: *Steuer und Wirtschaft* 1979, S. 347 – 364, 56. Jahrgang, 1979, (zit.: *Fischer*, *StuW* 1979, 347).
- Fischer, Peter*, Innentheoretische Bemerkungen zur Bekämpfung der Steuerumgehung im Internationalen Steuerrecht, In: *Steuer & Wirtschaft International* 1999, S. 104 – 113, 9. Jahrgang, 1999, (zit.: *Fischer*, *SWI* 1999, 104).
- Fischer, Peter*, Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe“ – Zehn Thesen zum Meinungsstreit zwischen „Außen- und Innentheorie“, In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2001, S. 1212 – 1215, 83. Jahrgang, 2001, (zit.: *Fischer*, *FR* 2001, 1212).

- Fischer, Peter*, Aktuelle Entwicklungstendenzen zum Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechts, In: *Steuer & Wirtschaft International* 2006, S. 444 – 453, 16. Jahrgang, 2006, (zit.: *Fischer*, SWI 2006, 444).
- Fischer, Peter*, Überlegungen zu § 42 AO i. d. F. des JStG 2008, In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2008, S. 306 – 312, 90. Jahrgang, 2008, (zit.: *Fischer*, FR 2008, S.).
- Fischer, Peter*, Überlegung zum *fraus-legis*-Gedanken nach deutschem und europäischem Recht, In: Kirchof, Paul (Hg.): *Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag*, S. 621 – 644, 2008, (zit.: *Fischer*, FS Reiß, 621).
- Fischer, Peter*, Plus est in re quam in existimatione: „Es gilt, was ist, nicht was geschwätzt wird“ (Enno Becker), In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2014, S. 146 – 152, 96. Jahrgang, 2014, (zit.: *Fischer*, FR 2014, 146).
- Fischer, Peter*, Grundsatz des Verbots rechtsmissbräuchlicher Gestaltungen; Anwendbarkeit bei Fehlen nationaler Bestimmungen zur Umsetzung („Cussen u. a.“), In: *jurisPraxisReport/Steuerrecht* 3/2018, Anmerkung 5, S. 1 – 7, (zit.: *Fischer*, *jurisPR-SteuerR* 3/2018, Anm. 5 S.).
- Fischer, Peter*, Zu den Begriffen des Nutzungsberechtigten und des Rechtsmissbrauchs im Sinne der RL 2003/49/EG (Zins- und Lizenzrichtlinie), In: *jurisPraxisReport/Steuerrecht* 18/2019, Anmerkung 1, S. 1 – 6, (zit.: *Fischer*, *jurisPR-SteuerR* 18/2019, Anm. 1 S.).
- Fleischer, Holger*, Der Rechtsmißbrauch zwischen Gemeineuropäischem Privatrecht und Gemeinschaftsprivatrecht, In: *JuristenZeitung* 2003, S. 865 – 874, 58. Jahrgang, 2003, (zit.: *Fleischer*, JZ 2003, 865).
- Flick, Hans*, Mißbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung, In: Kirchof, Paul/Offenhaus, Klaus/Schöberle, Horst (Hg.): *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik – Festschrift für Franz Klein*, S. 329 – 346, 1994, (zit.: *Flick*, FS Klein, 329).
- Florstedt, Tim*, Die Grenzen der Gestaltungsfreiheit beim verschmelzungsrechtlichen Squeeze-out – Zugleich zur Bedeutung der Rechtsmissbrauchslehre des EuGH für das Gesellschaftsrecht, In: *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht* 2015, S. 1212 – 1219, 18. Jahrgang, 2015, (zit.: *Florstedt*, NZG 2015, 1212).
- Focke, Annegret*, Das Verhältnis des UZK zur AO, In: Hoell, Franziska (Hg.), *Der Unionszollkodex – Tagungsband des 28. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 23. Und 24. Juni 2016 in Köln*, S. 69 – 75, 2017, (zit.: *Focke* in: Hoell, UZK, 69).

- Frank-Fahle, Constantin*, Made in Germany – Herkunftsbezeichnung und Ursprungserzeugnis im Lichte des Auslandsgeschäfts, In: Recht der Internationalen Wirtschaft 2020, S. 12 – 17, 66. Jahrgang, 2020, (zit.: *Frank-Fahle*, RIW 2020, 12).
- Franzen, Martin/Gallner, Inken/Oetker, Hartmut (Hg.)*, Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, 5. Auflage, 2024, (zit.: *Bearbeiter* in: Franzen/Gallner/Oetker, Europäisches Arbeitsrecht, Vorschrift, Rn.).
- Frenz, Walter*, Handbuch Europarecht – Band 6: Institutionen und Politiken, 2011, (zit.: *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 6, S.).
- Fuchs, Bastian/Grieger, Winfried*, Handbuch Internationales Baurecht, 1. Auflage, 2021, (zit.: *Bearbeiter* in: Fuchs/Grieger, Internationales Baurecht, Kap. Rn.).
- Fuchs, Maximilian*, NZS-Jahresrevue 2018: Die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union zum Sozialrecht, In: Neue Zeitschrift für Sozialrecht 2019, S. 81 – 88, 28. Jahrgang, 2019, (zit.: *Fuchs*, NZS 2019, 81).
- Fuhrmann, Monica*, Neues zum Komitologieverfahren, In: Die Öffentliche Verwaltung 2007, S. 464 – 469, 60. Jahrgang, 2007, (zit.: *Fuhrmann*, DÖV 2007, 464).
- Gabel, Monika G.*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe spezieller Missbrauchsnormen im Steuerrecht, Dissertation, 2011, (zit.: *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S.).
- Gaitzsch, Paul*, Tertiärnormsetzung in der Europäischen Union, Dissertation, 2015, (zit.: *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S.).
- Galetta, Diana-Urania*, Inhalt und Bedeutung des europäischen Rechts auf eine gute Verwaltung, in: Europarecht 2007, S. 57 – 81, 42. Jahrgang, 2007, (zit.: *Galetta*, EuR 2007, 57).
- Geerling, Tobias/Gorbauch, Marc*, Keine Angst vor § 42 AO-E, In: Deutsches Steuerrecht 2007, S. 1703 – 1706, 45. Jahrgang, 2007, (zit.: *Geerling/Gorbauch*, DStR 2007, 1703).
- Gellert, Lothar*, Zollkodex und Abgabenordnung – Analyse über das Verhältnis der Vorschriften der Abgabenordnung zu den Vorschriften des Zollkodex der Europäischen Gemeinschaft – Dissertation, 2003, (zit.: *Gellert*, Zollkodex und Abgabenordnung, S.).

- Gellert, Lothar*, Nichtpräferenzielles Ursprungsrecht, In: Außenwirtschaftliche Praxis 2008, S. 480 – 481, 14. Jahrgang, 2008, (zit.: *Gellert*, AW-Prax 2008, 480).
- Gemmel, Heiko*, Kontrollen des OLAF in Deutschland, Dissertation, 2002, (zit.: *Gemmel*, Kontrollen des OLAF in Deutschland, S.).
- Gericke, Jan*, Iran-Embargo – Vorlage an den EuGH, In: Außenwirtschaftliche Praxis 2012, S. 213 – 217, 18. Jahrgang, 2012, (zit.: *Gericke*, AW-Prax 2012, 213).
- Gerloff, Wilhelm/Neumark, Fritz (Hg.)*, Handbuch der Finanzwissenschaft, Zweiter Band, 2. Auflage, 1956, (zit.: *Bearbeiter* in: Gerloff/Neumark, Hdb. Finanzwissenschaft, S.).
- Görisch, Christoph*, Im Namen des Volkes!? – Über den Beitrag der Rechtsprechung zur Stärkung der Demokratie, In: Recht und Politik 2006, S. 86 – 96, 42. Jahrgang, 2006, (zit.: *Görisch*, Recht und Politik 2006, 86).
- Görtz, Heinz-Gerd*, Die Bemessung der Zollschuld in Folge der aktiven Veredelung, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2019, S. 66 – 72, 95. Jahrgang, 2019, (zit.: *Görtz*, ZfZ 2019, 66).
- Gössel, Karl Heinz*, Über die sog. Regelbeispieltechnik und die Abgrenzung zwischen Straftat und Strafzumessung, In: Weigend, Thomas/Küpper, Georg (Hg.) - Festschrift für Hans Joachim Hirsch zum 70. Geburtstag am 11. April 1999, S. 183 – 206, 1999, (zit.: *Gössel*, FS Hirsch, 183).
- Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin (Hg.)*, Das Recht der Europäischen Union – Kommentar, Band I: EUV/AEUV, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, EL, Art., Rn.).
- Grande, Edgar*, Demokratische Legitimation und europäische Integration, In: Leviathan: Berliner Zeitschrift für Sozialwissenschaft 1996, S. 339 – 360, 24. Jahrgang, 1996, (zit.: *Grande*, Leviathan 1996, 339).
- Greiner, Jakob*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, Dissertation, 2018, (zit.: *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S.).
- Greszcick, Bernd*, Das Grundrecht auf eine gute Verwaltung – Strukturen und Perspektiven des Charta-Grundrechts auf eine gute Verwaltung, in: Europarecht 2006, S. 161 – 181, 41. Jahrgang, 2006, (zit.: *Greszcick*, EuR 2006, 161).

- Grimm, Jacob/Grimm, Wilhelm*, Deutsches Wörterbuch, Band 12, 1885, (zit.: *J. Grimm/W. Grimm*, Deutsches Wörterbuch, Band, Spalte, Glossareintrag zum Begriff).
- von der Groeben, Hans/Schwarze, Jürgen/Hatje, Armin (Hg.)*, Europäisches Unionsrecht, 7. Auflage, 2015, (zit.: *Bearbeiter* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Vorschrift, Rn.).
- Gundel, Jörg*, Die „gespaltene Harmonisierung“ von Produktionsnormen durch den Gemeinschaftsgesetzgeber: Ein Fall für die Warenverkehrsfreiheit?, In: *Europarecht* 2008, S. 248 – 256, 43. Jahrgang, 2008, (zit.: *Gundel*, *EuR* 2008, 248).
- Haarhuis, Andree*, Ein Zollgesetz für den Staat Palästina, Dissertation, 2004, (zit.: *Haarhuis*, Ein Zollgesetz für den Staat Palästina, S.).
- Hagemann, Tobias/Kahlenberg, Christian*, Sekundärrechtliche Reaktionen auf aggressive Steuerplanungsaktivitäten – Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie, In: *Internationales Steuerrecht* 2014, S. 840 – 846, 23. Jahrgang, 2014, (zit.: *Hagemann/Kahlenberg*, *IStR* 2014, 840).
- Hahn, Hartmut*, § 42 AO und Steuerkultur – zu einem unbekanntem Standortfaktor, In: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2005, S. 183 – 190, 93. Jahrgang, 2005, (zit.: *Hahn*, *DStZ* 2005, 183).
- Hahn, Hartmut*, „Gestaltungsmisbrauch“ im Sinne des § 42 AO, In: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2006, S. 431 – 441, 94. Jahrgang, 2006, (zit.: *Hahn*, *DStZ* 2006, 431).
- Hahn, Hartmut*, Kein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Missbrauchs- bzw. Umgehungsverbots, In: *jurisPraxisReport/Steuerrecht* 15/2006, Anmerkung, S. 1 – 8, (zit.: *Hahn*, *jurisPR-SteuerR* 15/2006, Anm. 1, S.).
- Hahn, Hartmut*, Bemerkungen zum EuGH-Urteil „Cadbury Schweppes“, In: *Internationales Steuerrecht* 2006, S. 667 – 670, 15. Jahrgang, 2006, (zit.: *Hahn*, *IStR* 2006, 667).
- Hahn, Hartmut*, Erläuterungen und legislatorische Überlegungen zur EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Cadbury Schweppes, In: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2007, S. 201 – 216, (zit.: *Hahn*, *DStZ* 2007, 201).
- Hahn, Hartmut*, Wie effizient ist § 42 AO neuer Fassung?, In: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2008, S. 483 – 494, 96. Jahrgang, 2008, (zit.: *Hahn*, *DStZ* 2008, 483).

- Hahn, Hartmut*, Zur Gemeinschaftsrechtskonformität der Missbrauchsklausel in § 50 Abs. 4 EStG – zugleich ein Beitrag zur Auslegung der Zins-/Lizenzgebühren-Richtlinie, In: Internationales Steuerrecht 2010, S. 638 – 644, 19. Jahrgang, 2010, (zit.: *Hahn*, IStR 2010, 638).
- Halla-Heißen, Isabell*, Subventionsbetrug bei Agrarexporten, Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben zum Schutz der finanziellen Interessen der EG und deren Umsetzung durch § 264 StGB im Bereich der Ausfuhrerstattungen, Dissertation, 2004, (zit.: *Halla-Heißen*, Subventionsbetrug, S.).
- Hanstein, Dennis F.*, Subsidiarität und die demokratische Legitimation europäischer Legislativakte, Dissertation, 2019, (zit.: *Hanstein*, Subsidiarität und demokratische Legitimation, S.).
- Harden, Kerstin*, Zollschuldrechtliche Entstehungs- und Erlöschentatbestände nach dem Unionszollkodex und der Wirtschaftszollgedanke, Dissertation, 2020, (zit.: *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S.).
- Harden, Kerstin/Herschbach, Cornelius*, Zum Verhältnis von delegierter Verordnung und Grundverordnung im Unionsrecht – Dargestellt am Beispiel der Befugnisübertragung des Art. 126 UZK und seiner Ausgestaltung in Art. 103 UZK-DA, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2021, S. 70 – 75, 97. Jahrgang, 2021, (zit.: *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70).
- Harmann, Lena Simone*, Die Regelungen zur Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht der EU und der USA im Lichte der WTO – Eine rechtsvergleichende Studie, Dissertation, 2018, (zit.: *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S.).
- Harnischmacher, Nils*, Der Abtretungsempfänger im Ausfuhrerstattungsrecht, Zur Abwicklung und Rückabwicklung von Ausfuhrerstattungen sowie Rechtmäßigkeit von Sanktionen, Dissertation, 2008, (zit.: *Harnischmacher*, Abtretungsempfänger, S.).
- Härtel, Ines (Hg.)*, Handbuch Föderalismus, Band IV: Föderalismus in Europa und der Welt, 2012, (zit.: *Bearbeiter* in: Härtel, Hdb. Föderalismus, IV, § Rn.).
- Hatje, Armin*, Der Grundrechtsmissbrauch im Unionsrecht – Zum Anwendungsbereich und der praktischen Bedeutung des Art. 54 der Grundrechte-Charta der Europäischen Union, In: Zeitschrift für öffentliches Recht 2018, S. 583 – 601, 73. Jahrgang, 2018, (zit.: *Hatje*, ZöR 2018, 583).
- Heiderhoff, Bettina (Hg.)*, Europäisches Privatrecht, 6. Auflage, 2023, (zit.: *Bearbeiter* in: Heiderhoff, Europäisches Privatrecht, §, Teil, Kapitel, Rn.).

- Hell, Ilse (Chefredaktion)*, Großwörterbuch deutsche Rechtschreibung, 2001, (zit.: Großwörterbuch deutsche Rechtschreibung, S.).
- Henke, Reginhard*, UZK und Steuerrecht – Abgabenordnung, In: Hoell, Franziska (Hg.), Der Unionszollkodex – Tagungsband des 28. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 23. Und 24. Juni 2016 in Köln, S. 67, 2017, (zit.: *Henke* in: Hoell, UZK, 67).
- Hennigfeld, Michael*, Rechtsmissbrauch im Bereich des Unionsrechts, In: Der Betrieb 2018, S. 544 – 545, 71. Jahrgang, 2018, (zit.: *Hennigfeld*, DB 2018, 544).
- Hensel, Albert*, Steuerrecht, 3. Auflage, 1933, (zit.: *Hensel*, Steuerrecht, S.).
- Hensel, Albert*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerungsumgehung“ – Sonderdruck aus der Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, 1923, (zit.: *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerungsumgehung“, S.).
- Heuermann, Bernd*, Mit *Italmoda* auf den Schultern von Larenz, In: Deutsches Steuerrecht 2015, S. 1416 – 1420, 53. Jahrgang, 2015, (zit.: *Heuermann*, DStR 2015, 1416).
- Heuermann, Bernd*, Prinzipiengeleitete Umsetzung des Unionsrechts in das harmonisierte nationale Recht, In: Steuer und Wirtschaft 2018, S. 123 – 135, 95. Jahrgang, 2018, (zit.: *Heuermann*, StuW 2018, 123).
- Herdegen, Matthias*, Europarecht, 24. Auflage, 2023, (zit.: *Herdegen*, Europarecht, § Rn.).
- Hey, Johanna*, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, In: Steuern und Wirtschaft 2008, S. 167 – 182, 85. Jahrgang, 2008, (zit.: *Hey*, StuW 2008, 167).
- Hey, Johanna*, Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht nach der Neufassung des § 42 AO und dem dazu ergangenen BMF-Erlass, In: Betriebs-Berater 2009, S. 1044 – 1048, 64. Jahrgang, 2009, (zit.: *Hey*, BB 2009, 1044).
- Hilf, Meinhard/Oeter, Stefan (Hg.)*, WTO-Recht, 2. Auflage, 2010, (zit.: *Bearbeiter*, in: *Hilf/Oeter*, WTO-Recht, § Rn.).
- Hochhuth, Martin*, Schwächung der Demokratie durch verselbstständigte Mehrebenensysteme, In: Appel, Ivo/Hermes, Georg/Schönberger, Christoph (Hg.), Öffentliches Recht im offenen Staat – Festschrift für Rainer Wahl zum 70. Geburtstag, S. 723 – 740, 2011, (zit.: *Hochhuth*, FS Wahl, 723).

- Hoffmann, Jochen*, Theorie des internationalen Wirtschaftsrechts, Habilitation (auszugsweise), 2009, (zit.: *Hoffmann*, Theorie des internationalen Wirtschaftsrechts, S.).
- Holmes, Simon*, Anti-Circumvention under the European Union's new Anti-Dumping Rules, In: *Journal of World Trade* 1995, S. 161 – 180, 29. Jahrgang, 1995, (zit.: *Holmes*, *JWT* 1995, 161).
- Höppner, Horst-Dieter*, Deutsche steuerrechtliche Mißbrauchsvorschriften und das Gemeinschaftsrecht – § 42 AO und § 50d Abs. 1a EStG aus EG-rechtlicher Sicht –, In: Breuninger, Gottfried E./Müller, Welf/Strobl-Haarmann, Elisabeth (Hg.), *Steuerrecht und Europäische Integration – Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag*, S. 305 – 341, 1999, (zit.: *Höppner*, *FS Rädler*, 305).
- Hübschmann, Walter/Hepp, Ernst/Spitaler, Armin* (Hg.), *Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar*, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: *HHSp*, *AO/FGO*, Lieferung, Vorschrift, Rn.).
- Hummer, Waldemar*, Von der „Verstaatlichung“ der EU durch den Verfassungsvertrag (2004) zu ihrer „Entstaatlichung“ durch den Vertrag von Lissabon (2007) – Das Scheitern des „Verfassungs-Konzepts“, In: *Hummer, Waldemar/Obwexer, Walter* (Hg.), *Der Vertrag von Lissabon*, S. 19 – 68, 1. Auflage, 2009, (zit.: *Hummer* in: *Hummer/Obwexer*, *Vertrag von Lissabon*, S. 19).
- Huschens, Ferdinand*, Rechtsmissbrauch zur Erlangung des Vorsteuerabzugs?, In: *EU-Umsatzsteuer-Berater* 2006, S. 3 – 5, 2. Jahrgang, 2006, (zit.: *Huschens*, *EU-UStB* 2006, 3).
- Hüttemann, Rainer*, Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, In: *Deutsches Steuerrecht* 2015, S. 1146 – 1152, 53. Jahrgang, 2015, (zit.: *Hüttemann*, *DStR* 2015, 1146).
- Ilgner, Theresa*, Die Durchführung der Rechtsakte des europäischen Gesetzgebers durch die Europäische Kommission – Art. 290 und 291 AEUV und deren Auswirkungen auf die Komitologie, Dissertation, 2014, (zit.: *Ilgner*, *Die Durchführung der Rechtsakte des europäischen Gesetzgebers durch die Europäische Kommission*, S.).
- Jahn, Ralf*, Bei missbräuchlicher Steuergestaltung entfällt der Vorsteuerabzug, In: *Praxis Internationale Steuergestaltung* 2006, S. 109 – 112, 8. Jahrgang, 2006, (zit.: *Jahn*, *PIStB* 2006, 109).

- Jarass, Hans D.*, Zum Verhältnis von Grundrechtecharta und sonstigem Recht, In: *Europarecht* 2013, S. 29 – 45, 48. Jahrgang, 2013, (zit.: *Jarass*, *EuR* 2013, 29).
- Jarass, Hans D.*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Kommentar, 4. Auflage, 2021, (zit.: *Jarass*, *GRCh*, Art., Rn.).
- Jarass, Hans D./Beljin, Sasa*, Unmittelbare Anwendung des EG-Rechts und EG-rechtskonforme Auslegung, In: *JuristenZeitung* 2003, S. 768 – 777, 58. Jahrgang, 2003, (zit.: *Jarass/Beljin*, *JZ* 2003, 768).
- Jarass, Hans D./Pieroth, Bodo*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland – Kommentar, 15. Auflage, 2018, (zit.: *Bearbeiter* in: *Jarass/Pieroth* 15, *GG*, Art., Rn.).
- Jarass, Hans D./Pieroth, Bodo*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland – Kommentar, 17. Auflage, 2022, (zit.: *Bearbeiter* in: *Jarass/Pieroth* 17, *GG*, Art., Rn.).
- Jestaedt, Matthias*, Luxemburger Richterrecht – Kognitive Dissonanzen im Diskurs über Selbstverständnis und Praxis des EuGH –, In: *Hilgruber, Christian* (Hg.), *Gouvernement des juges – Fluch oder Segen*, S. 21 – 43, 2014, (zit.: *Jestaedt* in: *Hilgruber, Gouvernement des juges*, S.).
- Joecks, Wolfgang/Jäger, Markus/Randt, Karsten* (Hg.), *Steuerstrafrecht – Kommentar*, 9. Auflage, 2023, (zit.: *Bearbeiter* in: *Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht*, §, Rn.).
- Kaeding, Michael/Hardcare, Alan*, The European Parliament and the Future of Comitology after Lisbon, In: *European Law Journal* 2013, S. 382 – 403, 19. Jahrgang, 2013, (zit.: *Kaeding/Hardcare*, *ELJ* 2013, 382).
- Kamanabrou, Sudabeh*, Rechtsmissbrauch im europäischen Arbeitsrecht, *Europäische Zeitschrift für Arbeitsrecht* 2018, S. 18 – 50, 11. Jahrgang, 2018, (zit.: *Kamanabrou*, *EuZA* 2018, 18).
- Kappler, Katrin*, AGG-Hopping rechtsmissbräuchlich, In: *Arbeit und Recht* 2017, S. 33 – 35, 65. Jahrgang, 2017, (zit.: *Kappler*, *AuR* 2017, 33).
- Kaufmann, Donatus Bernhard*, *Ursprungsregeln*, Dissertation, 1996, (zit.: *Kaufmann, Ursprungsregeln*, S.).
- Kielmansegg, Peter Graf*, Lässt sich Europa demokratisch verfassen?, In: *Decker, Frank/Höreth, Marcus* (Hg.), *Die Verfassung Europas*, S. 219 – 236, 1. Auflage, 2009, (zit.: *Kielmansegg* in: *Decker/Höreth, Die Verfassung Europas*, S.).

- Killmann, Bernd-Roland*, Missbrauch und Umgehung im Zollrecht, In: Außenwirtschaftliche Praxis 2009, S. 334 – 339, 15. Jahrgang, 2009, (zit.: *Killmann*, AW-Prax 2009, 334).
- Killmann, Bernd-Roland/Glaser, Severin*, Verordnung (EG, EURATOM) Nr. 2988/95 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften – Kommentar, 2011, (zit.: *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG, EURATOM) Nr. 2988/95, Art. Rn.).
- Kirch-Heim, Claudio*, Handeln auf Weisung einer gelisteten Einrichtung, In: Neue Zeitschrift für Strafrecht 2019, S. 736 – 739, 39. Jahrgang, 2019, (zit.: *Kirch-Heim*, NStZ 2019, 736).
- Kjellgren, Anders*, On the Border of Abuse – The Jurisprudence of the European Court of Justice on Circumvention, Fraud and Other Misuses of Community Law, In: European Business Law Review 2000, S. 179 – 194, 11. Jahrgang, 2000, (zit.: *Kjellgren*, EBLR 2000, 179).
- Klein, Franz/Orlopp, Gerd (Begr.)*, Abgabenordnung – Kommentar, 17. Auflage, 2024, (zit.: *Bearbeiter* in: Klein, AO, §, Rn.).
- Klein, Stefanie*, Urteil des EuGH vom 6.2.2018 Rs. C-359/16 (Hof van Cassatie ./. Ömer Altun u. a.) – Anmerkung von Stefanie Klein LL. M., Duisburg, In: Zeitschrift für europäisches Sozial- und Arbeitsrecht 2018, S. 433 – 444, 17. Jahrgang, 2018, (zit.: *Klein*, ZESAR 2018, 433).
- Klenk, Friedrich*, Anmerkung zu EuGH, Rs. C-487/01 (Gemeente Leusden und Holin Groep BV), In: Internationales Steuerrecht 2004, S. 416, 13. Jahrgang, 2004, (zit.: *Klenk*, IStR 2004, 416).
- Klenk, Friedrich*, Anmerkung zu EuGH, Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), In: Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung des Bundesfinanzhofs, Bundesverfassungsgerichts, anderer oberster Gerichtshöfe des Bundes, des Gerichtshofs der Europäischen Union 2018, S. 84, 58. Jahrgang, 2018, (zit.: *Klenk*, HFR 2018, 84).
- Kloepfer, Michael*, Verfassungsrecht I, 2011, (zit.: *Kloepfer*, Verfassungsrecht I, § Rn.).
- Kluge, Friedrich (Begr.)*, Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache, 18. Auflage, 1960, (zit.: *Kluge*, Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache, Glossareintrag zum Begriff).

- Knemeyer, Simone*, Das Europäische Parlament und die gemeinschaftliche Durchführungsrechtsetzung, Dissertation, 2003, (zit.: *Knemeyer*, Das Europäische Parlament und die gemeinschaftliche Durchführungsrechtsetzung, S.).
- Knobbe-Keuk, Brigitte*, Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, In: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 1992, S. 336 – 343, 3. Jahrgang, 1992, (zit.: *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336).
- Köbler, Gerhard*, Etymologisches Rechtswörterbuch, 1995, (zit.: *Köbler*, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff).
- Koenig, Ulrich*, Abgabenordnung – Kommentar, 5. Auflage, 2024, (zit.: *Bearbeiter* in: Koenig, AO, §, Rn.).
- Kofler, Georg*, Steuergestaltung im Europäischen und Internationalen Steuerrecht, In: Hüttemann, Rainer (Hg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht: 33. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, S. 213 – 241, 2010, (zit.: *Kofler* in: DStJG, Bd. 33 (2010), 213).
- Kofler, Georg/Tumpel, Michael*, „Abuse“ in Direct and Indirect Community Tax Law: A Convergence of Standards?, In: Lang, Michael/Melz, Peter/Kristoffersson, Eleonor (Hg.), Value Added Tax and Direct Taxation, S. 471 – 482, 2009, (zit.: *Kofler/Tumpel* in: Lang/Melz/Kristoffersson, VAT, 471).
- Kohlmann, Günther (Begr.)*, Steuerstrafrecht – Kommentar, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, Lieferung, §, Rn.).
- Kokott, Juliane*, Vorgaben des Gemeinschaftsrechts für die Missbrauchsbekämpfung im Steuerrecht, In: Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht 2008, S. 1041 – 1042, 90. Jahrgang, 2008, (zit.: *Kokott*, FR 2008, 1041).
- Kokott, Juliane*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, Monographie, 2018, (zit.: *Kokott*, Steuerrecht der EU, §, Rn.).
- Kokott, Juliane*, Grundrechte des Steuerzahlers im Kontext der Streitbeilegungs-RL, In: Internationale Steuer-Rundschau 2019, S. 429 – 433, 8. Jahrgang, 2019, (zit.: *Kokott*, ISR 2019, 429).
- Kollmeyer, Daniel*, Delegierte Rechtssetzung in der EU, Dissertation, 2015, (zit.: *Kollmeyer*, Delegierte Rechtssetzung in der EU, S.).
- Konar, Selma*, Energieregulierung auf Unionsebene – Die Rolle der Europäischen Kommission und der ACER nach der REMIT-VO, In: Zeitschrift für neues Energierecht 2015, S. 7 – 11, 19. Jahrgang, 2015, (zit.: *Konar*, ZNER 2015, 7).

- Kreier, Jesse/Coskun, Seref/Yano, Hiromi*, Anti-Circumvention in the Multilateral System: Plus ça Change, In: *Global Trade and Customs Journal* 2016, S. 461 – 472, 11. Jahrgang, 2016, (zit.: *Kreier/Coskun/Yano*, *GTCJ* 2016, 461).
- Krenzler, Horst Günter/Herrmann, Christoph/Niestedt, Marian (Hg.)*, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht – Kommentar, Loseblatt, (zit.: *Krenzler/Herrmann/Niestedt*, *EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht*, EL, Abschnitt, Kapitel, Vorschrift, Rn.).
- Krieger, Steffen*, Rechtsmissbrauch durch „AGG-Hopping“, In: *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2016, S. 696 – 698, 27. Jahrgang, 2016, (zit.: *Krieger*, *EuZW* 2016, 696).
- Krüger, Ulrich*, Neues Zollrecht nach dem Unionszollkodex, In: *Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hg.)*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof, S. 1671 – 1689, 2018, (zit.: *Krüger*, *FS BFH*, 1671).
- Krumm, Marcel*, Besondere Verbrauchsteuern im Lichte des verfassungs- und unionsrechtlichen Gleichheitssatzes, In: *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern* 2014, S. 281 – 289, 90. Jahrgang, 2014, (zit.: *Krumm*, *ZfZ* 2014, 281).
- von Lackum, Jens*, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, Dissertation, 2009, (zit.: v. *Lackum*, *Die Gesetzesumgehung im Europarecht*, S.).
- Lamp, Karl*, Zollpolitik und Rechtstechnik, In: *Zeitschrift für das Gesamte Staatswesen* 1915, S. 505 – 555, 71. Jahrgang, 1915, (zit.: *Lamp*, *ZgS* 1915, 505).
- Lamp, Karl*, Zollschild und Zollschildner im geltenden deutschen und österreichischen Recht, In: *Zeitschrift für das Gesamte Staatswesen* 1953, S. 152 – 176, 109. Jahrgang, 1953, (zit.: *Lamp*, *ZgS* 1953, 152).
- Lampert, Steffen*, Zu den Voraussetzungen eines „Missbrauchs“ i. S. d. Mutter-Tochter-Richtlinien und Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie, In: *Internationale Steuer-Rundschau* 2018, S. 207 – 211, 7. Jahrgang, 2018, (zit.: *Lampert*, *ISR* 2018, 207).
- Lampert, Steffen*, Zur Vereinbarkeit der Quellenbesteuerung von Zinsen und Dividenden mit dem Unionsrecht in den „Dänemark“-Urteilen des EuGH (Rs. C-115/16 bis 119/16 und 299/16), In: *Internationale Steuer-Rundschau* 2019, S. 260 – 267, 8. Jahrgang, 2019, (zit.: *Lampert*, *ISR* 2019, 260).
- Lang, Michael*, VGH zu Treaty Shopping, In: *Steuer & Wirtschaft International* 1998, S. 216 – 224, 8. Jahrgang, 1998, (zit.: *Lang*, *SWI* 1998, 216).

- Lang, Michael*, Rechtsmissbrauch und Gemeinschaftsrecht im Lichte von *Halifax* und *Cadbury Schweppes*, In: *Steuer & Wirtschaft International* 2006, S. 273 – 285, 16. Jahrgang, 2006, (zit.: *Lang*, SWI 2006, 273).
- Lange, Felix*, Exekutive Rechtssetzung in der Europäischen Union, In: *Juristische Schulung* 2019, S. 759 – 763, 59. Jahrgang, 2019, (zit.: *Lange*, JuS 2019, 759).
- Lange, Hans-Friedrich*, Rechtsmissbrauch im Mehrwertsteuerrecht, In: *Der Betrieb* 2006, S. 519 – 522, 59. Jahrgang, 2006, (zit.: *Lange*, DB 2006, 519).
- Larenz, Karl*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 6. Auflage, 1991, (zit.: *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, S.).
- Lasinski-Sulecki, Krzysztof*, Will the Court of Justice apply its anti-abuse doctrine in customs valuation cases?, In: *World Customs Journal* 2015, Volume 9 Number 2, S. 3 – 11, Volume 9, Number 2, 2015, (zit.: *Lasinski-Sulecki*, WCJ 2015, Vol. 9 No. 2, 3).
- Lehner, Moris*, Neue Regelungsebenen und Kompetenzen im Internationalen Steuerrecht, In: *Internationales Steuerrecht* 2019, S. 277 – 286, 28. Jahrgang, 2019, (zit.: *Lehner*, IStR 2019, 277).
- Leisner-Egensperger, Anna*, Das Verbot der Steuerumgehung nach der Reform des § 42 AO, Kein Freibrief für ein mangelhaftes Steuerrecht, In: *Deutsche Steuer-Zeitung* 2008, S. 358 – 365, 96. Jahrgang, 2008, (zit.: *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 358).
- Leitner, Werner/Rosenau, Henning (Hg.)*, *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht – Kommentar*, 2. Auflage, 2022, (zit.: *Bearbeiter*, in: *Leitner/Rosenau*, WSS, *Vorschrift Rn.*).
- Lenkewitz*, Zu den Begriffen „Einfuhr“ und „Ausfuhr“ im Zollrecht, In: *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern* 1956, S. 1 – 3, 32. Jahrgang, 1956, (zit.: *Lenkewitz*, ZfZ 1956, 1).
- Lenz, Carl Otto/Borchardt, Klaus-Dieter (Hg.)*, *EU-Verträge – Kommentar*, 6. Auflage, 2013, (zit.: *Bearbeiter* in: *Lenz/Borchardt*, *EU-Verträge*, Art., Rn.).
- Lieber, Bettina*, Kommentar zu EuGH, Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), In: *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2006, S. 993 – 995, 88. Jahrgang, 2006, (zit.: *Lieber*, FR 2006, 993).
- Lindermann, Florian*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, Dissertation, 2019, (zit.: *Lindermann*, *Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot*, S.).

- Lindermann, Florian*, Gestaltungsgrenzen des Dividendenstripings nach § 42 AO im Lichte des europäischen Missbrauchsverbots, In: Deutsches Steuerrecht 2019, S. 1549 – 1558, 57. Jahrgang, 2019, (zit.: *Lindermann*, DStR 2019, 1549).
- Linn, Alexander*, Missbrauchsverhinderungsnormen und Standortwahl – Eine rechtsvergleichende und modelltheoretische Analyse des Einflusses von CFC-Regeln auf Unterkapitalisierungsregeln, Dissertation, 1. Auflage, 2007, (zit.: *Linn*, Missbrauchsverhinderungsnormen und Standortwahl, S.).
- List, Heinrich*, Der Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts aus der Sicht des § 42 AO und des Gemeinschaftsrechts, In: Der Betrieb 2007, S. 131 – 133, 60. Jahrgang 2007, (zit.: *List*, DB 2007, 131).
- Lohse, W. Christian*, Verwirrende Begriffsvielfalt im Gemeinschaftsrecht – am Beispiel von Steuerbetrug, -umgehung und -missbrauch sowie ähnlichen Begriffen, In: Kirchof, Paul (Hg.), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 645 – 664, 2008, (zit.: *Lohse*, FS Reiß, 645).
- Looschelders, Dirk/Roth, Wolfgang*, Juristische Methodik im Prozeß der Rechtsanwendung, 1996, (zit.: *Looschelders/Roth*, Juristische Methodik im Prozeß der Rechtsanwendung, S.).
- Lux, Michael*, Der Zolltarif, In: Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, S. 154 – 215, 1988, (zit. *Lux* in: Kruse, S.).
- Lux, Michael*, Der Modernisierte Zollkodex, In: ZfZ-Sonderheft, 200, (zit.: *Lux*, ZfZ-Sonderheft, S.).
- Lux, Michael*, Einführung in den Zollkodex der Union (UZK) – Teil 1, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2014, S. 178 – 190, 90. Jahrgang, 2014, (zit.: *Lux*, ZfZ 2014, 178).
- Lux, Michael*, Die Reform des UZK – Ehrgeizige und weit reichende Vorschläge der EU-Kommission, In: AW-Prax 2023, S. 302 – 306, 27. Jahrgang, 2023, (zit.: *Lux*, AW-Prax 2023, 302).
- Lux, Michael/Larrieu, Pierre-Jacques*, Der Vorschlag für einen modernisierten Zollkodex – Teil I, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2006, S. 301 – 306, 82. Jahrgang, 2006, (zit.: *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 301).
- Lux, Michael/Larrieu, Pierre-Jacques*, Der Vorschlag für einen modernisierten Zollkodex – Teil II, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2006, S. 329 – 341, 82. Jahrgang, 2006, (zit.: *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 329).

- Lux, Michael/Pickett, Eric*, Nacherhebung von Antidumpingzöllen bei Waren, die mit einem anderen Ursprung angemeldet wurden, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2015, S. 250 – 260, 91. Jahrgang, 2015, (zit.: *Lux/Pickett*, ZfZ 2015, 250).
- Lyons, Timothy*, EC Customs Law, Second Edition, 2008, (zit.: *Lyons*, EC Customs Law, S.).
- Lyons, Timothy*, EU Customs Law, Third Edition, 2018, (zit.: *Lyons*, EU Customs Law (2018), S.).
- Mack, Alexandra/Wollweber, Markus*, § 42 AO – viel Lärm um nichts?, In: Deutsches Steuerrecht 2008, S. 182 – 186, 46. Jahrgang, 2008, (zit.: *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182).
- Madauß, Norbert*, Fragestellungen im Zusammenhang mit § 25f UStG, In: Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht 2020, S. 235 – 241, 9. Jahrgang, 2020, (zit.: *Madauß*, NZWiSt 2020, 235).
- Mähner, Tobias*, Der Europäische Gerichtshof als Gericht, Dissertation, 2005, (zit.: *Mähner*, Gerichtshof, S.).
- von *Mangoldt, Hermann/Klein, Friedrich/Starck, Christian (Hg.)*, Grundgesetz – Kommentar, Band II, 7. Auflage, 2018, (zit.: *Bearbeiter*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art., Rn.).
- Mankowski, Peter*, Formelle Selbstständige und Bescheinigung A 1 (früher: E 101): Vorsicht, Gestaltungskünstler – Die Realität bricht doch durch!, In: Europäische Zeitschrift für Arbeitsrecht 2018, S. 473 – 483, 11. Jahrgang, 2018, (zit.: *Mankowski*, EuZA 2018, 473).
- Marschall von Bieberstein-Messerschmidt, Elisabeth Freifrau*, Zollschuldner oder nicht? Das ist hier die Frage!, In: Summersberger, Walter u. a. (Hg.), Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert: Festschrift für Hans-Michael Wolfgang, S. 345 – 367, 2018, (zit.: *Marschall v. Bieberstein-Messerschmidt*, FS Wolfgang, 345).
- Masuch, Andreas*, EuGH: Unmittelbare Anwendbarkeit des Grundsatzes des Rechtsmissbrauchsverbots – Cussens u. a., In: Mehrwertsteuerrecht 2018, S. 217 – 226, 6. Jahrgang, 2018, (zit.: *Masuch*, MwStR 2018, 217).
- McCarthy, Hui Ling*, Abuse of Rights: The Effect of the Doctrine on VAT Planning, In: British Tax Review, 2007, S. 160 – 174, (zit.: *McCarthy*, BTR 2007, 160).

- Mellinghoff, Rudolf*, Anforderungen an ein zukunftsfähiges Steuerrecht, In: Die Steuerberatung 2007, S. 549 – 559, 50. Jahrgang, 2007, (zit.: *Mellinghoff*, Stbg 2007, 549).
- Merten, Detlef/Papier, Hans-Jürgen (Hg.)*, Handbuch der Grundrechte, Band VI/1: Europäische Grundrechte I, 2010, (zit.: *Bearbeiter* in: Merten/Papier, Hdb. GR VI/1, § Rn.).
- Mestmäcker, Ernst-Joachim*, Rechtsstellung und Marktstellung der Inhaber gewerblichen und kommerziellen Eigentums im europäischen Gemeinschaftsrecht – Zum Verhältnis von Art. 36 und Art. 86 EGV, In: Becker, Jürgen/Lerche, Peter/Mestmäcker, Ernst-Joachim (Hg.), Wanderer zwischen Musik, Politik und Recht – Festschrift für Reinhold Kreile zu seinem 65. Geburtstag, S. 419 – 428, 1. Auflage, 1994, (zit.: *Mestmäcker*, FS Kreile, 419).
- Meyer, Jürgen/Hölscheidt, Sven (Hg.)*, Nomos Kommentar – Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 5. Auflage, 2019, (zit.: *Bearbeiter* in: Meyer/Hölscheidt, GRCh, Art., Rn.).
- Michaelis, Gustav Eberhard*, Die besonderen Zollverfahren und ihre wirtschaftlichen Grundlagen – eine Übersicht, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 1981, S. 354 – 359, 57. Jahrgang, 1981, (zit.: *Michaelis*, ZfZ 1981, 354).
- Möller, Thomas*, Zollschuldrechtliche Erlöschenstatbestände versus Sanktionen nach dem Unionszollkodex, In: Koszinowski, Gerda (Hg.), Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel – Tagungsband des 26. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 26. Und 27. Juni 2014 in Esslingen, S. 25 – 28, 2014, (zit.: *Möller* in: Koszinowski, Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, 25).
- Möller, Thomas/Retemeyer, Alexander*, Artikel 42 Unionszollkodex – Eine neue Epoche für das Zollstrafrecht?, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2016, S. 236 – 240, 92. Jahrgang, 2016, (zit.: *Möller/Retemeyer*, ZfZ 2016, 236).
- Möller, Thomas/Retemeyer, Alexander*, Im Banne des Bannbruchs – Europäische Sanktionspflicht und nationales Zollstrafrecht, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2018, S. 253 – 255, 94. Jahrgang, 2018, (zit.: *Möller/Retemeyer*, ZfZ 2018, 253).
- Möllers, Christoph/von Achenbach, Jelena*, Die Mitwirkung des Europäischen Parlaments an der abgeleiteten Rechtsetzung des Europäischen Parlaments

- nach dem Lissabonner Vertrag, In: *Europarecht* 2011, S. 39 – 61, 46. Jahrgang, 2011, (zit.: *Möllers/v. Achenbach*, *EuR* 2011, 39).
- Moreiro González, Carlos J.*, Änderungen des normativen Rahmens der Komitologie, In: *Zeitschrift für europarechtliche Studien* 2003, S. 561 – 588, 6. Jahrgang, 2003, (zit.: *Moreiro González*, *ZEuS* 2003, 561).
- Mosler, Ralf/Münzner, Matthias/Schulze, Michael*, § 42 AO idF des Jahressteuergesetzes 2008, In: *Deutsches Steuerrecht* 2021, S. 193 – 201, 59. Jahrgang, 2021, (zit.: *Mosler/Münzner/Schulze*, *DStR* 2021, 193).
- Müller, Arnold*, § 42 AO – eine schwierige Verfahrensvorschrift, In: *Der AO-Steuerberater* 2016, S. 50 – 55, 16. Jahrgang, 2016, (zit.: *Müller*, *AO-StB* 2016, 50).
- Müller-Eiselt, Klaus Peter*, Probleme bei der Umsetzung der jüngeren EuGH-Rechtsprechung zum Zollschuldrecht, In: *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern* 2006, S. 218 – 223, 82. Jahrgang, 2006, (zit.: *Müller-Eiselt*, *ZfZ* 2006, 218).
- Musil, Andreas*, Richterliche Rechtsfortbildung und Rechtsprechungsinnovationen, In: *Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf* (Hg.), *100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof*, S. 151 – 180, 2018, (zit.: *Musil*, *FS BFH*, 151).
- Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich*, *Europäisches Steuerrecht – Kommentar*, 2. Auflage, 2022, (zit.: *Bearbeiter*, in: *Musil/Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht, Vorschrift, Rn.*).
- Nestler, Nina*, „Umgehungshandlungen“ – Überlegungen zum Umgang mit Verweisungen von Blankettstrafgesetzen auf Unionsrecht am Beispiel des § 34 IV AWG, In: *Neue Zeitschrift für Strafrecht* 2012, S. 672 – 679, 32. Jahrgang, 2012, (zit.: *Nestler*, *NStZ* 2012, 672).
- Nettesheim, Martin*, Demokratische Legitimation und Vertrauenskultur – Zu den Grenzen majoritären Entscheidens in der EU, In: *Die Europäische Union als Wertegemeinschaft – Forschungssymposium zu Ehren von Siegfried Magiera*, S. 39 – 56, 2013, (zit.: *Nettesheim*, in: *Die Europäische Union als Wertegemeinschaft*, S.).
- Neyer, Jürgen*, Administrative Supranationalität in der Verwaltung des Binnenmarktes: Zur Legitimität der Komitologie, In: *Integration* 1997, S. 24 – 37, 20. Jahrgang, 1997, (zit.: *Neyer*, *Integration* 1997, 24).

- Niemann, Alice*, Der allgemeine Missbrauchsvorbehalt nach der Rechtsprechung des EuGH und seine Auswirkungen auf die Anwendung des § 42 AO, Dissertation, 2012, (zit.: *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S.).
- Nieskens, Hans*, Grundsatz vom Verbot rechtsmissbräuchlicher Gestaltungen, In: EU-Umsatzsteuer-Berater 2018, S. 5 – 7, 13. Jahrgang, 2018, (zit.: *Nieskens*, EU-UStB 2018, 5).
- Nordkämper, Hans-Joachim*, Zollunion – einst und jetzt, In: Industrie-Anzeiger 1968, S. 1158 – 1159, 90. Jahrgang, 1968, (zit.: *Nordkämper*, Industrie-Anzeiger 1968, 1158).
- Oberheide, Ralf*, Die Bekämpfung der Steuerumgehung, Dissertation, 1998, (zit.: *Oberheide*, Bekämpfung der Steuerumgehung, S.).
- Olbertz, Frank Florian*, Grundsätze des Wirtschaftszollrechts, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 1972, S. 198 – 201, 48. Jahrgang, 1972, (zit.: *Olbertz*, ZfZ 1972, 198).
- Osterloh-Konrad, Christine*, Die Steuerumgehung, Habilitation, 2018, (zit.: *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S.).
- Pache, Eckhard*, Organgefüge und Handlungsträger der EU nach Lissabon, In: Pache, Eckhard/Schorkopf, Frank (Hg.) – Die Europäische Union nach Lissabon, S. 19 - 32, 1. Auflage, 2009, (zit.: *Pache*, in: Pache/Schorkopf, EU nach Lissabon, S.).
- Papier, Hans-Jürgen*, Zur Selbstverwaltung der Dritten Gewalt, In: Neue juristische Wochenschrift 2002, S. 2585 – 2593, 55. Jahrgang, 2002, (zit.: *Papier*, NJW 2002, 2585).
- Papier, Hans-Jürgen*, Die Rezeption allgemeiner Rechtsgrundsätze aus den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, In: Europäische Grundrechte Zeitschrift 2007, S. 133 – 134, 34. Jahrgang, 2007, (zit.: *Papier*, EuGRZ 2007, 133).
- Pechstein, Matthias/Nowak, Carsten/Häde, Ulrich*, Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV, 1. Auflage, 2017, (zit.: *Bearbeiter* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Vorschrift, Rn.).
- Pernegger, Robert/Stöger, Reinhard*, Umsatzsteuerbetrug und Missbrauch in der Rechtsprechung des EuGH, In: Quantschigg, Peter/Wiesner, Werner/Mayr, Gunter (Hg.), Steuern im Gemeinschaftsrecht – Festschrift für Wolfgang Nolz, S. 285 – 304, 2008, (zit.: *Pernegger/Stöger*, FS Nolz, 285).

- Pestalozza, Christian*, „Formenmißbrauch“ des Staates, Habilitation, 1973, (zit.: *Pestalozza*, „Formenmißbrauch“ des Staates, S.).
- Peteva, Jenia*, Abuse under EC Tax Law and the Standard of Review if the European Court of Justice, In: Lang, Michael/Melz, Peter/Kristoffersson, Eleonor (Hg.), Value Added Tax and Direct Taxation, S. 483 – 500, 2009, (zit.: *Peteva* in: Lang/Melz/Kristoffersson, VAT, 483).
- Pieroth, Bodo/Aubel, Tobias*, Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zu den Grenzen richterlicher Entscheidungsfindung, In: JuristenZeitung 2003, S.- 504 – 510, 58. Jahrgang, 2003, (zit.: *Pieroth/Aubel*, JZ 2003, 504).
- Pohl, Rolf*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, Dissertation, 1990, (zit.: *Pohl*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, S.).
- Potacs, Michael*, Wertkonforme Auslegung des Unionsrechts?, In: Europarecht 2016, S. 164 – 175, 51. Jahrgang, 2016, (zit.: *Potacs*, EuR 2016, 164).
- Poulakos, Christos P.*, Der Missbrauch von steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO und das Europäische Gemeinschaftsrecht, Dissertation, 2013, (zit.: *Poulakos*, Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, S.).
- Prieß, Hans-Joachim/Berrisch, Georg M. (Hg.)*, WTO-Handbuch, 2003, (zit.: *Bearbeiter*, in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil Rn.).
- Rehm, Helmut/Nagler, Jürgen*, Ausländische GmbH: Besteuerung einer kurz nach Anteilstausch erfolgten Gewinnausschüttung, In: GmbHRundschau 2007, S. 880 – 885, 98. Jahrgang, 2007, (zit.: *Rehm/Nagler*, GmbHR 2007, 880).
- Reinhardt, Michael*, Konsistente Jurisdiktion, Habilitation, 1997, (zit.: *Reinhardt*, Konsistente Jurisdiktion, S.).
- Reuter, Andrea*, Modernisierung des MZK, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2012, S. 147 – 150, 88. Jahrgang, 2012, (zit.: *Reuter*, ZfZ 2012, 147).
- Rieckhoff, Henning*, Der Vorbehalt des Gesetzes im Europarecht, Dissertation, 2007, (zit.: *Rieckhoff*, Der Vorbehalt des Gesetzes im Europarecht, S.).
- Rinnert, Sandra*, Einführung in die geplante Reform des europäischen Zollrechts, In: AW-Prax 2023, S. 549 – 552, 27. Jahrgang, 2023, (zit.: *Rinnert*, AW-Prax 2023, 549).
- Röder, Sonja*, Der Gesetzesvorbehalt der Charta der Grundrechte der Union im Lichte einer europäischen Wesentlichkeitstheorie, Dissertation, 1. Auflage,

- 2007, (zit.: Röder, Der Gesetzesvorbehalt der Charta der Grundrechte der Union im Lichte einer europäischen Wesentlichkeitstheorie, S.).
- Roderburg, Georg*, Wesentliche steuerliche Entwicklungen auf EU-Ebene seit Ende 2013, In: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2015, S. 940 – 946, 26. Jahrgang, 2015, (zit.: *Roderburg*, EuZW 2015, 940).
- Rogmann, Achim/Klötzer, Antje*, Quotenumgehung und ihre Konsequenzen, In: AW-Prax 2006, S. 155 – 159, 12. Jahrgang, 2006, (zit.: *Rogmann/Klötzer*, AW-Prax 2006, 155).
- Rollecke, Gerd*, Zur demokratischen Legitimation der rechtsprechenden Gewalt, In: Isensee, Josef/Lecheler, Helmut (Hg.), Freiheit und Eigentum – Festschrift für Walter Leisner zum 70. Geburtstag, S. 553 – 568, 1999, (zit.: *Rollecke* in: FS Leisner, S.).
- Rovetta, Davide*, If It's What It Says, Then That's What It Says: Recent ECJ Rulings in Customs Matters, In: Global Trade and Customs Journal 2009, S. 303 – 304, 4. Jahrgang, 2009, (zit.: *Rovetta*, GTCJ 2009, 303).
- Rovetta, Davide/Tack, Filip*, Creative or Artificial, That's the Question!, In: Global Trade and Customs Journal 2010, S. 71 – 78, 5. Jahrgang, 2010, (zit.: *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71).
- Rudolf, Michael*, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch, Dissertation, 2012, (zit.: *Rudolf*, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch, S.).
- Ruffert, Matthias*, Schlüsselfragen der Europäischen Verfassung der Zukunft, Grundrechte – Institutionen – Kompetenzen – Ratifizierung, In: Europarecht 2004, S. 165 – 201, 39. Jahrgang, 2004, (zit.: *Ruffert*, EuR 2004, 165).
- Ruhmannseder, Felix*, Missbräuchliche Rechtsgestaltungen zur Erlangung des Vorsteuerabzugs aufgrund des sog. Bankenmodells, In: Unternehmenssteuern und Bilanzen 2007, S. 348 – 350, (zit.: *Ruhmannseder*, StuB 2007, 348).
- Schade, Filip/van Lüeck, Nicola*, Das Missbrauchskonzept des EuGH als EU-Leitprinzip, In: Steuer und Wirtschaft 2020, S. 347 – 367, 97. Jahrgang, 2020, (zit.: *Schade/van Lüeck*, StuW 2020, 347).
- Schaumburg, Harald (Hg.)*, Internationales Steuerrecht, 4. Auflage, 2017, (zit.: *Bearbeiter* in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht4, Rn.).
- Schaumburg, Harald (Hg.)*, Internationales Steuerrecht, 5. Auflage, 2023, (zit.: *Bearbeiter* in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht5, Rn.).

- Schaumburg, Harald/Englisch, Joachim*, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage, 2020, (zit.: *Bearbeiter* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn.).
- Scheel, Benedikt*, Die Neuregelungen der Komitologie und das europäische Demokratiedefizit, In: Zeitschrift für Europarechtliche Studien 2006, S. 521 – 554, 9. Jahrgang, 2006, (zit.: *Scheel*, ZEuS 2006, 521).
- Schlacke, Sabine*, Komitologie nach dem Vertrag von Lissabon, In: Jahrbuch des öffentlichen Rechts 2013, S. 293 – 327, Band 61, 2013, (zit.: *Schlacke*, JöR 2013, 293).
- Schmidt, Gesine*, Die Ursprungsregeln im Außenwirtschaftsrecht der EG, Dissertation, 1996, (zit.: *Schmidt*, Die Ursprungsregeln im Außenwirtschaftsrecht der EG, S.).
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno/Hofmann, Hans/Henneke, Hans-Günter (Hg.)*, GG – Kommentar zum Grundgesetz, 15. Auflage, 2022, (zit.: *Bearbeiter* in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG, Art., Rn.).
- Schnitger, Arne*, Entscheidungen des EuGH zum Begriff des Nutzungsberechtigten und Missbrauch, In: Internationales Steuerrecht 2019, S. 304 – 307, 28. Jahrgang, 2019, (zit.: *Schnitger*, IStR 2019, 304).
- Schön, Wolfgang*, Gestaltungsmissbrauch im europäischen Steuerrecht, In: Internationales Steuerrecht 1996, Beihefter zu Heft 2, S. 1 – 16, 5. Jahrgang, 1996, (zit.: *Schön*, IStR 1996, Beihefter 2, 1).
- Schön, Wolfgang*, Der „Rechtsmissbrauch“ im europäischen Gesellschaftsrecht, In: Wank, Rolf u. a. (Hg.), Festschrift für Herbert Wiedemann zum 70. Geburtstag, S. 1271 – 1295, 2002, (zit.: *Schön* in: FS Wiedemann, S.).
- Schön, Wolfgang*, Rechtsmissbrauch und Europäisches Steuerrecht, In: Kirchof, Paul (Hg.), Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, S. 571 – 596, 2008, (zit.: *Schön* in: FS Reiß, S.).
- Schön, Wolfgang*, Rechtsmissbrauch im europäischen (Steuer-) Recht – Teil 1, In: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2020, S. 637 – 646, 31. Jahrgang, 2020, (zit.: *Schön*, EuZW 2020, 637).
- Schön, Wolfgang*, Rechtsmissbrauch im europäischen (Steuer-) Recht – Teil 2, In: Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2020, S. 685 – 689, 31. Jahrgang, 2020, (zit.: *Schön*, EuZW 2020, 685).

- Schönfeld, Jens*, Nationale Regelungen zur Vermeidung missbräuchlicher Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, In: Baumhoff, Hubertus/Schönfeld, Jens (Hg.), Doppelbesteuerungsabkommen – Nationale und internationale Entwicklungen, Forum der internationalen Besteuerung, Band 41, S. 137 – 162, 2012, (zit.: *Schönfeld* in: Baumhoff/Schönfeld, DBA, 137).
- Schönfeld, Jens*, Missbrauchsverhinderung und Steuervergünstigungen im Lichte des Europarechts – dargestellt anhand von Fallbeispielen –, In: Internationales Steuerrecht 2012, S. 215 – 222, 21. Jahrgang, 2012, (zit.: *Schönfeld*, IStR 2012, 215).
- Schröder, Thomas*, Zum Begriff der Gesetzesumgehung im materiellen Strafrecht und seiner Bedeutung für die praktische Anwendung des Rechts, Dissertation, 2013, (zit.: *Schröder*, Begriff der Gesetzesumgehung, S.).
- Schrömbges, Ulrich*, Zur Zulässigkeit von sog. Erstattungskarussellen, In: Außenwirtschaftliche Praxis 2004, S. 70 – 75, 10. Jahrgang, 2004, (zit.: *Schrömbges*, AW-Prax 2004, 70).
- Schrömbges, Ulrich*, Differenzierte Erstattung und aktive Veredelung – zugleich eine Besprechung des Eichsfelder-Urteils des EuGH, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2005, S. 398 – 406, 81. Jahrgang, 2005, (zit.: *Schrömbges*, ZfZ 2005, 398).
- Schrömbges, Ulrich*, Ist eine Ausfuhrerstattung eine Subvention im Sinne des § 264 StGB?, In: Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht 2009, S. 249 – 254, 28. Jahrgang, 2009, (zit.: *Schrömbges*, Wistra 2009, 249).
- Schrömbges, Ulrich*, Zur Rückforderungsvorschrift des Art. 20 Abs. 4 AEVO, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2010, S. 173 – 187, 86. Jahrgang, 2010, (zit.: *Schrömbges*, ZfZ 2010, 173).
- Schultze, Jochen/Zitzmann, Monika*, EG-Zollgesetzgebung im Widerspruch zum Wirtschaftszollgedanken? – Verzollung nachweislich wiederausgeführter Drittlandswaren entspricht nicht dem Wesen des Wirtschaftszolls, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2002, S. 151 – 153, 78. Jahrgang, 2002, (zit.: *Schultze/Zitzmann*, ZfZ 2002, 151).
- Schulze, Reiner/Jansen, André/Kadelbach, Stefan* (Hg.), Europarecht – Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 4. Auflage, 2020, (zit.: *Bearbeiter* in: Schulze/Jansen/Kadelbach, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, § Rn.).
- Schütze, Robert*, ‚Delegated‘ Legislation in the (new) European Union: A Constitutional Analysis, In: The Modern Law Review 2011, S. 661 – 693, Volume 74, 2011, (zit.: *Schütze*, MLR 2011, 661).

- Schwarz, Otfried/Wockenforth, Kurt (Hg.)*, Zollrecht – Kommentar, Texte und Entscheidungssammlung, 3. Auflage, 1994, (zit.: *Bearbeiter* in: Schwarz/Wockenfoth, Art., Rn.).
- Schwarze, Jürgen*, EU-Kommentar, 1. Auflage, 2000, (zit.: *Bearbeiter* in: Schwarze, EU-Kommentar (2000), Art., Rn.).
- Schwarze, Jürgen*, Zwischen Tradition und Zukunft: Die Rolle allgemeiner Rechtsgrundsätze im Recht der Europäischen Union, In: Deutsches Verwaltungsblatt 2011, S. 721 – 727, (zit.: *Schwarze*, DVBl 2011, 721).
- Schwarze, Jürgen/Becker, Ulrich/Hatje, Armin/Schoo, Johann (Hg.)*, EU-Kommentar, 4. Auflage, 2019, (zit.: *Bearbeiter* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art., Rn.).
- Sellnick, Paul*, Was der Kaufmann vom Zoll wissen muß, 1. Auflage, 1957, (zit.: *Sellnick*, Was der Kaufmann vom Zoll wissen muss, S.).
- Shamasastri, Rudrapatna*, Kautilya's Arthasastra – translated by Dr. R. Shamasastri, B.A., Ph.D., M.A.R.S., Third Edition, 1929, (zit.: *Shamasastri*, Kautilya's Arthasastra, S.).
- Sieker, Susanne*, Umgehungsgeschäfte, Habilitation, 2001, (zit.: *Sieker*, Umgehungsgeschäfte, S.).
- Sieker, Susanne*, Missbrauchsabwehr, In: Drüen, Klaus-Dieter/Hey, Johanna/Mellinghoff, Rudolf (Hg.), 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018 – Festschrift für den Bundesfinanzhof, S. 385 – 398, 2018, (zit.: *Sieker*, FS BFH, 385).
- Sørensen, Karsten Engsig*, Abuse of rights in Community Law: A principle of substance or merely rethoric?, In: Common Market Law Review 2006, S. 423 – 459, Volume 43, 2006, (zit.: *Sørensen*, CMLR 2006, 423).
- Spindler, Wolfgang*, Der „Gesamtplan“ in der Rechtsprechung des BFH, In: Deutsches Steuerrecht 2005, S. 1 – 5, 43. Jahrgang, 2005, (zit.: *Spindler*, DStR 2005, 1).
- Spindler, Wolfgang*, § 42 AO n. F. – was hat sich geändert?, In: Piltz, Detlev J./Güinkel, Manfred/Niemann, Ursula (Hg.), Steuerberater-Jahrbuch 2008/2009, S. 39 – 61, 2009, (zit.: *Spindler*, StbJb 2008/09, 39).
- Staringer, Claus*, Die Umsetzung der ATAD in Österreich durch das Jahressteuergesetz 2018, In: Steuer & Wirtschaft International 2018, S. 574 – 585, 28. Jahrgang, 2018, (zit.: *Staringer*, SWI 2018, 574).

- Steiger, Heinhard*, Mehr Demokratie in der EU – aber wie?, In: Zeitschrift für Rechtspolitik 2012, S. 13 – 15, 45. Jahrgang, 2012, (zit.: *Steiger*, ZRP 2012, 13).
- Stelkens, Paul/Bonk, Heinz Joachim/Sachs, Michael*, Verwaltungsverfahrensgesetz – Kommentar, 10. Auflage, 2023, (zit.: *Bearbeiter* in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, §, Rn.).
- Stern, Klaus/Sachs, Michael*, Europäische Grundrechte-Charta GRCh – Kommentar, 1. Auflage, 2016, (zit.: *Bearbeiter*, in: Stern/Sachs, GRCh, Art. Rn.).
- Stiebert, Tom*, Kein europarechtlicher Schutz für Scheinbewerbungen – Rechtsmissbrauch, In: Neue juristische Wochenschrift 2016, S. 2796 – 2798, 69. Jahrgang, 2016, (zit.: *Stiebert*, NJW 2016, 2796).
- Strauß, Fritz H.*, Steuerumgehung und Steuerstrafrecht., In: Juristische Wochenschrift 1931, S. 275 – 277, 60. Jahrgang, 1931, (zit.: *Strauß*, JW 1931, 275).
- Streinz, Rudolf (Hg.)*, EUV/AEUV – Kommentar, 3. Auflage, 2018, (zit.: *Bearbeiter* in: Streinz, EUV/AEUV, Art., Rn.).
- von Streit, Georg/Korf, Ralph*, Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten in der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zum Mehrwertsteuerrecht, In: Umsatzsteuer-Rundschau 2009, S. 509 – 524, 58. Jahrgang, 2009, (zit.: von Streit/Korf, UR 2009, 509).
- von Streit, Georg/Streit, Thomas*, Der BFH und die Missbrauchsbekämpfung: Was bleibt von der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft?, In: Deutsches Steuerrecht 2016, S. 1448 – 1455, 54. Jahrgang, 2016, (zit.: *von Streit/Streit*, DStR 201, 1448).
- Summersberger, Walter*, Missbrauch im Zollrecht, In: Koran, Birgitt U./Moser, Daniela (Hg.), Die BAO im Zentrum der Finanzverwaltung – Festschrift für Christoph Ritz, S. 289 – 307, 2015, (zit.: *Summersberger*, FS Ritz, 289).
- Teichmann, Arndt*, Die Gesetzesumgehung, 1962, (zit.: *Teichmann*, Gesetzesumgehung, S.).
- Teichmann, Arndt*, Die „Gesetzesumgehung“ im Spiegel der Rechtsprechung, In: JuristenZeitung 2003, S. 761 – 768, 58. Jahrgang, 2003, (zit.: *Teichmann*, JZ 2003, 761).
- Tettinger, Peter J./Stern, Klaus (Hg.)*, Kölner Gemeinschaftskommentar zur Europäischen Grundrechte-Charta, 1. Auflage, 2006, (zit.: *Bearbeiter* in: Tettinger/Stern, GRCh, Art., Rn.).

- Thiele, Katja*, Der unionsrechtliche Missbrauchs begriff im Bereich der direkten Steuern, In: Internationales Steuerrecht 2011, S. 452 – 457, 20. Jahrgang, 2011, (zit.: *Thiele*, ISr 2011, 452).
- Thömmes, Otmар*, II. Deutsche Mißbrauchsvorschriften im Lichte der neuesten EuGH-Rechtsprechung – Fall 2: Directive Shopping, In: Deutsches Anwaltsinstitut e. V. (Hg.): Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1998/99, S. 94 – 105, 1999, (zit.: *Thömmes*, JFfSt 1998/99, S. 94).
- Thömmes, Otmар*, Missbrauch und Missbrauchsverhütung aus EG-rechtlicher Sicht, In: Gocke, Rudolf/Gosch, Dietmar/Lang, Michael (Hg.): Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, S. 207 – 240, 2005, (zit.: *Thömmes*, FS Wassermeyer, 207).
- Tichy, Lubos*, Die Verhinderung von Rechtsmissbrauch im Prozess am Beispiel der Brüssel I-Verordnung, In: Witzleb, Normann u. a. (Hg.) – Festschrift für Dieter Martiny zum 70. Geburtstag, S. 851 – 863, 2014, (zit.: *Tichy*, FS Martiny, S.).
- Tipke, Klaus*, An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung, In: Steuerberater-Jahrbuch 1972/73 S. 509 – 532, (zit.: *Tipke*, StbJb 1972/1973, 509).
- Tipke, Klaus*, Die Steuerrechtsordnung, Band III, 2. Auflage, 2012, (zit.: *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012), S.).
- Tipke, Klaus/Kruse, Heinz Wilhelm* (Hg.), Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung – Kommentar zur AO und FGO inkl. Steuerstrafrecht, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Lieferung, §, Rn.).
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim* (Hg.), Steuerrecht, 24. Auflage, 2021, (zit.: *Bearbeiter* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Kap., Rn.).
- Tschentscher, Axel*, Demokratische Legitimation der dritten Gewalt, Habilitation, 2005, (zit.: *Tschentscher*, Demokratische Legitimation, S.).
- Tumpel, Michael/Prechtl, Barbette*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltung in der Rechtsprechung des EuGH zum Sekundärrecht, In: Lang, Michael/Schuch, Josef/Staringer, Claus (Hg.): Die Grenzen steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, S. 67 – 90, 2009, (zit.: *Tumpel/Prechtl* in: *Lang/Schuch/Staringer*, Die Grenzen steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 67).

- Vander Schueren, Paulette*, Case C-26/28, Brother International GmbH v. Hauptzollamt Giessen, reference for a preliminary ruling, Judgement of 13 December 1989, In: Common Market Law Review 1990, S. 341 – 354, Volume 27, 1990, (zit.: *Vander Schueren*, CMLR 1990, 341).
- Vanistendael, Frans, Halifax and Cadbury Schweppes*: one single European theory of abuse in tax law?, In: EC Tax Review 2006, S. 192 – 195, Volume 15, 2006, (zit.: *Vanistendael*, EC Tax Review 2006, 192).
- Vedder, Christoph/Heintschel von Heinegg, Wolf (Hg.)*, Europäischer Verfassungsvertrag – Handkommentar, 1. Auflage, 2007, (zit.: *Bearbeiter* in: *Vedder/Heintschel v. Heinegg*, HK-VVE, Art. Rn.).
- Vedder, Christoph/Heintschel von Heinegg, Wolf (Hg.)*, Europäisches Unionsrecht – Handkommentar, 2. Auflage, 2018, (zit.: *Bearbeiter* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, Europäisches Unionsrecht, Art. Rn.).
- Vetsch, Jakob*, Die Umgehung des Gesetzes (in fraudem legis agere), 1917, (zit.: *Vetsch*, Umgehung, S.).
- Vogenauer, Stefan*, The Prohibition of Abuse of Law: An Emerging General Principle of EU Law, In: de la Feria, Rita/Vogenauer, Stefan (Hg.), Prohibition of Abuse of Law, S. 521 – 571, 2011, (zit.: *Vogenauer* in: de la Feria/Vogenauer, 521).
- Volmer, Christian*, Verhinderung von Rechtsmissbrauch bei der Anerkennung von Entscheidungen im Europäischen Zivilprozessrecht, Dissertation, 2016, (zit.: *Volmer*, Verhinderung von Rechtsmissbrauch, S.).
- Vonderbank, Stefan/Müller-Eiselt, Klaus-Peter (Hg.)*, EU-Zollrecht – Kommentar, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: *Vonderbank/Müller-Eiselt*, EU-Zollrecht, Lfg., Ordnungsziffer, Vorschrift, Rn.).
- Voßkuhle, Andreas/Kaiser, Anna-Bettina*, Grundwissen – Öffentliches Recht: Demokratische Legitimation, In: Juristische Schulung 2009, S. 803 – 805, 49. Jahrgang, 2009, (zit.: *Voßkuhle/Kaiser*, JuS 2009, 803).
- Voßkuhle, Andreas/Sydow, Gernot*, Die demokratische Legitimation des Richters, In: JuristenZeitung 2002, S. 673 – 682, 57. Jahrgang, 2002, (zit.: *Voßkuhle/Sydow*, JZ 2002, 673).
- Wäger, Christoph*, EuGH, Rs. C-255/02 (Halifax) – Anmerkung, In: Umsatzsteuer-Rundschau 2006, S. 240 – 242, 55. Jahrgang, 2006, (zit.: *Wäger*, UR 2006, 240).

- Wäger, Christoph*, Der Kampf gegen die Steuerhinterziehung, In: Umsatzsteuer-Rundschau 2015, S. 81 – 99, 64. Jahrgang, 2015, (zit.: *Wäger*, UR 2015, 81).
- Wahrig, Gerhard/Krämer, Hildegard/Zimmermann, Harald (Hg.)*, Brockhaus/Wahrig – Deutsches Wörterbuch, Viertes Band: K – OZ, 1982, (zit.: Brockhaus/Wahrig, Deutsches Wörterbuch, IV (1982), Glossareintrag zum Begriff, S.).
- Wank, Rolf*, Die Auslegung von Gesetzen, 6. Auflage, 2015, (zit.: *Wank*, Die Auslegung von Gesetzen, S.).
- Wassermann, Rudolf*, Der politische Richter, 1972, (zit.: *Wassermann*, Der politische Richter, S.).
- Weber, Dennis*, A closer look at the general anti-abuse clause in the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive, In: EC Tax Review 1996, S. 63 – 69, Volume 5, 1996, (zit.: *Weber*, EC Tax Review 1996, 63).
- Weber, Dennis*, The proposed EC Interest and Royalty Directive, In: EC Tax Review 2000, S. 15 – 30, Volume 9, 2000, (zit.: *Weber*, EC Tax Review 2000, 15).
- Weber, Dennis*, Abuse of Law – European Court of Justice, 14 December 2000, Case C-110/99, *Emsland-Stärke*, In: Legal Issues of Economic Integration 2004, S. 43 – 55, 31. Jahrgang, 2004, (zit.: *Weber*, LIEI 2004, 43).
- Weber, Verena*, Kontrollen des OLAF in Italien, Dissertation, 2004, (zit.: *Weber*, Kontrollen des OLAF in Italien, S.).
- Weber-Grellet, Heinrich*, Europäisches Steuerrecht, 2. Auflage, 2016, (zit.: *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, §, Rn.).
- von Wedelstädt, Alexander*, Die Änderungen der Abgabenordnung durch das Jahressteuergesetz 2008, In: Der Betrieb 2007, S. 2558 – 2561, 60. Jahrgang, 2007, (zit.: *v. Wedelstädt*, DB 2007, 2558).
- Weerth, Carsten*, Der Reformvorschlag für eine große datengesteuerte UZK-Reform – die Kernelemente und Hauptideen vorgestellt, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2023, S. 365 – 369, 99. Jahrgang, 2023, (zit.: *Weerth*, ZfZ 2023, 365).
- Wehmeier, Sally*, Oxford Advanced Learner’s Dictionary of Current English, 6th Edition, 2000, (zit.: *Wehmeier*, Oxford Advanced Learner’s Dictionary, Glossareintrag zum Begriff, S.).

- Weiß, Wolfgang*, Das Leitlinien(un)wesen der Kommission verletzt den Vertrag von Lissabon, In: Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht 2010, S. 257 – 261, 21. Jahrgang, 2010, (zit.: *Weiß*, EWS 2010, 257).
- Weiß, Wolfgang*, Umsetzung von CETA in der EU: Herausforderungen für Demokratie und institutionelles Gleichgewicht, In: Europarecht 2020, S. 407 – 431, 55. Jahrgang, 2020, (zit.: *Weiß*, EuR 2020, 407).
- Wemmer, Benedikt*, Forschungskosten als geistige Beistellungen im Sinne des Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK?, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2020, S. 331 – 334, 96. Jahrgang, 2020, (zit.: *Wemmer*, ZfZ 2020, 331).
- Wemmer, Benedikt*, Keine zusätzliche Hinzurechnung von im Kaufpreis enthaltenen Beförderungskosten, In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2021, S. 186 – 189, 97. Jahrgang, 2021, (zit.: *Wemmer*, ZfZ 2021, 186).
- Wendt, Michael*, § 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung, In: Hüttemann, Rainer (Hg.), Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht: 33. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft, S. 117 – 138, 2010, (zit.: *Wendt* in: DSStJG Bd. 33 (2010), 117).
- Wengler, Stefan*, Vertrauensschutz des Importeurs, In: Außenwirtschaftliche Praxis 1996, S. 343 – 345, 2. Jahrgang, 1996, (zit.: *Wengler*, AW-Prax 1996, 343).
- Wiedmann, Elke*, Der Rechtsmissbrauch im Markenrecht, Dissertation, 2002, (zit.: *Wiedmann*, Rechtsmissbrauch im Markenrecht, S.).
- Wilke, Ulrich*, Fraus legis europea – § 42 AO im Unionsrecht, In: Umsatzsteuer-Rundschau 2011, S. 925 – 931, 60. Jahrgang, 2011, (zit.: *Wilke*, UR 2011, 925).
- Witte, Peter (Hg.)*, UZK, Zollkodex der Union – Kommentar, 7. Auflage, 2018, (zit.: *Bearbeiter* in: *Witte*, UZK7, Art., Rn.).
- Witte, Peter (Hg.)*, UZK, Zollkodex der Union – Kommentar, 8. Auflage, 2022, (zit.: *Bearbeiter* in: *Witte*, UZK, Art., Rn.).
- Witte, Peter (Hg.)*, ZK, Zollkodex mit Durchführungsverordnung und Zollbefreiungsverordnung – Kommentar, 4. Auflage, 2006, (zit.: *Bearbeiter* in: *Witte*, ZK⁴, Art., Rn.).
- Witte, Peter (Hg.)*, ZK, Zollkodex der Gemeinschaften – Kommentar, 6. Auflage, 2013, (zit.: *Bearbeiter* in: *Witte*, ZK⁶, Art., Rn.).

- Witte, Peter*, Sagen was Recht ist, In: Außenwirtschaftliche Praxis 2016, S. 301, 22. Jahrgang, 2016, (zit.: *Witte*, AW-Prax 2016, 301).
- Witte, Peter/Halla-Heißen, Isabell*, Zollverfahren und sonstige zollrechtliche Bestimmungen, Ein systematischer Überblick über die zollrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (Teil I), In: Außenwirtschaftliche Praxis 1996, S. 431 – 434, 2. Jahrgang, 1996, (zit.: *Witte/Halla-Heißen*, AW-Prax 1996, 431).
- Witte, Peter/Henke, Reginhard/Kammerzell, Nadja*, Der Unionszollkodex (UZK), 3. Auflage, 2017, (zit.: *Witte/Henke/Kammerzell*, UZK, S.).
- Witte, Peter/Wolffgang, Hans-Michael (Hg.)*, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 10. Auflage, 2021, (zit.: *Bearbeiter* in: *Witte/Wolffgang*, Rn.).
- Wittreck, Fabian*, Die Verwaltung der Dritten Gewalt, Habilitation, 2006, (zit.: *Wittreck*, Die Verwaltung der Dritten Gewalt, S.).
- Wolff, Udo*, EG-Zollkodex mit Durchführungsvorschriften, Anhängen sowie ergänzenden nationalen Vorschriften, Loseblatt, (zit.: *Wolff*, EG-Zollkodex, EL, Art.).
- Wolffgang, Hans-Michael*, Emerging Issues in European Customs Law, In: World Customs Journal, Volume 1, Number 1 (March 2007), S. 3 – 10, 1. Jahrgang, 2007, (zit.: *Wolffgang*, WCJ, Vol 1 No. 1 (2007), 3).
- Wolffgang, Hans-Michael*, Das neue Zollrecht der EU: Enttäuschung und Hoffnung, In: Der Betrieb, Heft 36/2015, S. M 5, 68. Jahrgang, 2015, (zit.: *Wolffgang*, DB 36/2015, M 5).
- Wolffgang, Hans-Michael*, Freihandel und Zölle – Ein Beitrag zu aktuellen Entwicklungen auf europäischer und internationaler Ebene, In: Ad Legendum 2019, S. 297 – 306, 16. Jahrgang, 2019, (zit.: *Wolffgang*, AL 2019, 297).
- Wolffgang, Hans-Michael/Harden, Kerstin*, The new European customs law, In: World Customs Journal 2016, Volume 10 No. 1, S. 3 – 16, 10. Jahrgang, 2016, (zit.: *Wolffgang/Harden*, WCJ 2016, Vol. 10 No. 1, 3).
- Wolffgang, Hans-Michael/Harden, Kerstin/Verhorst, Annika*, Bisherige Zollrechtsprechung des EuGH im Licht des UZK – Eine Analyse ausgewählter EuGH-Entscheidungen zum Zollkodex in Bezug auf ihre Übertragbarkeit auf den Unionszollkodex (Teil 1), In: Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2018, S. 2 – 14, 94. Jahrgang, 2018, (zit.: *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2).
- Wolffgang, Hans-Michael/Jatzke, Harald (Hg.)*, Unionszollkodex – Kommentar, 2021, (zit.: *Bearbeiter* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Art., Rn).

- Wolffgang, Hans-Michael/Rogmann, Achim/Harden, Kerstin*, Why the future Revised Kyoto Convention should contain comprehensive rules of customs debt, In: *World Customs Journal* 2020, Volume 14 No. 2, S. 23 – 38, 14. Jahrgang, 2020, (zit.: *Wolffgang/Rogmann/Harden*, WCJ 2020, Vol 14. No. 2, 23).
- Wolffgang, Hans-Michael/Rogmann, Achim/Pietsch, Georg (Hg.)*, AWR-Kommentar – Kommentar für das gesamte Außenwirtschaftsrecht, Band I – Rechtsrahmen, Sicherheitsrecht, EU-Handelspolitik, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: *Wolffgang/Rogmann/Pietsch*, AWR-Kommentar, I, Lieferung, Ordnungsziffer, Rn.).
- Wolffgang, Hans-Michael/Rogmann, Achim/Pietsch, Georg (Hg.)*, AWR-Kommentar – Kommentar für das gesamte Außenwirtschaftsrecht, Band III – Unionszollkodex, Loseblatt, (zit.: *Bearbeiter* in: *Wolffgang/Rogmann/Pietsch*, AWR-Kommentar, III, Lieferung, Art., Rn.).
- Wolffgang, Hans-Michael/Ulrich, Stephan*, Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften, Bekämpfung von Unregelmäßigkeiten und Betrug im Agrarrecht und anderen finanzrelevanten Bereichen, In: *Europarecht* 1998, S. 616 – 647, 33. Jahrgang, 1998, (zit.: *Wolffgang/Ulrich*, *EuR* 1998, 616).
- Wolfrum, Rüdiger/Stoll, Peter-Tobias/Hestermeyer, Holger (Hg.)*, WTO – Trade in Goods, 2011, (zit.: *Bearbeiter* in: *Wolfrum/Stoll/Hestermeyer*, *WTO – Trade in Goods*, S.).
- Yu, Yanning*, Circumvention and anti-circumvention measures, 2008, (zit.: *Yu*, *Circumvention*, S.).
- Zalasinski, Adam*, Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice, In: *Intertax* 2008, S. 156 – 167, 36. Jahrgang, 2008, (zit.: *Zalasinski*, *Intertax* 2008, 156).
- Zorn, Nikolaus*, Umsatzsteuer und Missbrauch, In: *Pülzl, Peter/Partl, Rainer (Hg.)*, *Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft – Festschrift für Alois Pircher zum 60. Geburtstag*, S. 217 – 235, 2007, (zit.: *Zorn*, *FS Pircher*, 217).
- Züger, Mario*, Missbrauch im europäischen Unternehmenssteuerrecht, In: *Gassner, Wolfgang/Lang, Michael (Hg.)*, *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen*, S. 549 – 567, 1998, (zit.: *Züger*, in: *Gassner/Lang*, *Besteuerung*, 549).

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere(r) Ansicht
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur AO
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AGG	Allgemeines Gleichbehandlungsgesetz
AL	Ad Legendum (Zeitschrift)
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AO-StB	Der AO-Steuerberater (Zeitschrift)
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
Art.	Artikel
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive/Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken
AuR	Arbeit und Recht (Zeitschrift)
AW-Prax	Außenwirtschaftliche Praxis (Zeitschrift)
BAO	Bundesabgabenordnung (Österreich)
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Begr.	Begründer
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BTR	British Tax Review (Zeitschrift)
Buchst.	Buchstabe

BV	Besloten ennootschap met beperkte aansprakelijkheid/Niederländische Gesellschaft mit beschränkter Haftung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BWNotZ	Zeitschrift für das Notariat in Baden-Württemberg (Zeitschrift)
bzw.	beziehungsweise
CMLR	Common Market Law Review (Zeitschrift)
COM	Legislativvorschläge und sonstige Mitteilungen der Europäischen Kommission
CONV	Dokumente des Europäischen Verfassungskonvents
DAF	Delivered at Frontier/frei Grenze (INCOTERMS 2000)
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
dies.	dieselbe/dieselben
DöV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVBl	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
DV Z	Dienstvorschrift Zoll
ebd.	ebenda
EBLR	European Business Law Review (Zeitschrift)
ECLI	European Case Law Identifier
EFA	Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EFTA	European Free Trade Association/Europäische Freihandelsassoziation
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EL	Ergänzungslieferung
ELJ	European Law Journal (Zeitschrift)
ELR	European Law Reporter (Zeitschrift)
EP	Europäisches Parlament

EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
EuGRZ	Europäische Grundrechte Zeitschrift (Zeitschrift)
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EURATOM	Europäische Atomgemeinschaft
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EU-UStB	EU-Umsatzsteuer-Berater (Zeitschrift)
EuZA	Europäische Zeitschrift für Arbeitsrecht (Zeitschrift)
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
e. V.	eingetragener Verein
E-VSF	Elektronische Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f., ff.	folgende(r)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FusionsRL	Fusionsrichtlinie
GA	Generalanwalt/Generalanwältin
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade/Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen
GATT 47	General Agreement on Tariffs and Trade/Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen 1947
GATT 94	General Agreement on Tariffs and Trade/Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen 1994
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbHRundschau (Zeitschrift)
GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht (Zeitschrift)
GTCJ	Global Trade and Customs Journal (Zeitschrift)

GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
GZD	Generalzolldirektion
Hdb.	Handbuch
Hdb. GR	Handbuch der Grundrechte
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
Hg.	Herausgeber
HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO (Kommentar)
HK	Handkommentar
HK-VVE	Europäischer Verfassungsvertrag – Handkommentar
Hs.	Halbsatz
HZA	Hauptzollamt
i. d. F.	in der Fassung
IFSt	Institut „Finanzen und Steuern“ e. V.
insbes.	insbesondere
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
ITO	International Trade Organization
i. V. m.	in Verbindung mit
JfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JöR	Jahrbuch des öffentlichen Rechts
JStG	Jahressteuergesetz
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
JW	Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
JWT	Journal of World Trade (Zeitschrift)
JZ	JuristenZeitung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KESt	Kapitalertragsteuer (Österreich)
KOM	Legislativvorschläge und sonstige Mitteilungen der Europäischen Kommission
Lfg.	Lieferung
LIEI	Legal Issues of Economic Integration (Zeitschrift)
lit.	litera/Buchstabe
LL. M.	Master of Laws
mbH	mit beschränkter Haftung
MLR	The Modern Law Review (Zeitschrift)
MTLR	Mutter-Tochter-Richtlinie

m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
MZK	Modernisierter Zollkodex
NJW	Neue juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
No.	Number/Nummer
N°	Numéro/Nummer
Nr.	Nummer
NStZ	Neue Zeitschrift für Strafrecht (Zeitschrift)
NStZ-RR	Neue Zeitschrift für Strafrecht – Rechtsprechungs-Report (Zeitschrift)
NV	Naamloze vennootschap/Belgische Aktiengesellschaft
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
NZBau	Neue Zeitschrift für Baurecht und Vergaberecht (Zeitschrift)
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (Zeitschrift)
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht (Zeitschrift)
NZWiSt	Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer- und Unternehmensstrafrecht (Zeitschrift)
OLAF	Office Européen de Lutte Anti-Fraude/Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
RAO	Reichsabgabenordnung
RAO 1919	Reichsabgabenordnung 1919
RAO 1931	Reichsabgabenordnung 1931
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Reichssteuerblatt
R-UZK	Dokument der Kommission COM(2023) 258 final
RZZ	Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens
S.	Satz/Seite
s.	siehe
SanktionenVO	Sanktionenverordnung (Verordnung Nummer 2988/95)
SCE	Societas Cooperativa Europea/Europäische Genossenschaft

Slg.	Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StuB	Unternehmenssteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer & Wirtschaft International (Zeitschrift)
t	Tonne(n)
u. a.	unter anderem/und andere
UAbs.	Unterabsatz
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
Urt.	Urteil
USA	United States of America/Vereinigte Staaten von Amerika
UStG	Umsatzsteuergesetz
UZK	Zollkodex der Union
UZK-DelVO	Delegierte Verordnung zum Zollkodex der Union
v.	von/vom
VAT	Value Added Tax and Direct Taxation (Sammelband)
verb.	verbunden(e)
Verf.	Verfasser
vgl.	vergleiche
v. H.	von Hundert
VO	Verordnung
Vol.	Volume/Jahrgang
Vor.	Vorbemerkungen
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
WCJ	World Customs Journal (Zeitschrift)
WCO	World Customs Organization/Weltzollorganisation
Wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
WSS	Wirtschafts- und Steuerstrafrecht (Kommentar)
WTO	World Trade Organization/Welthandelsorganisation
z. B.	zum Beispiel

ZESAR	Zeitschrift für europäisches Sozial- und Arbeitsrecht (Zeitschrift)
ZEuS	Zeitschrift für europarechtliche Studien (Zeitschrift)
ZfRV	Zeitschrift für Europarecht, Internationales Privatrecht und Rechtsvergleichung (Zeitschrift)
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (Zeitschrift)
ZgS	Zeitschrift für das Gesamte Staatswesen (Zeitschrift)
zit.	zitiert
ZK	Zollkodex der Gemeinschaften
ZK-DVO	Durchführungsverordnung zum Zollkodex der Gemeinschaften
ZLRL	Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie
ZNER	Zeitschrift für neues Energierecht (Zeitschrift)
ZöR	Zeitschrift für öffentliches Recht (Zeitschrift)
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik (Zeitschrift)

A. Einleitung

I. Allgemeine Vorbemerkungen

Bereits im alten Griechenland gab es Hafenanlagen in militärischen Häfen, die dem Warenhandel vorbehalten waren¹ und in denen ein Zoll erhoben werden konnte, der bis zu 20 Prozent des jeweiligen Warenwertes betrug. Diese Abgaben wurden auf einem Warenumschiagsplatz erhoben, der mit einer Mauer umgrenzt war, an deren Ausgang sich das Zollamt befand.² Ein Händler, der die Abgaben umgehen wollte, indem er die Zollstelle verließ, ohne die Ware zu stellen, konnte dafür mit einer Strafe belegt werden, die bis zu zehnmal so viel wie der eigentliche Zollsatz betrug.³ Auch in der antiken indischen Staatsrechtsliteratur finden sich Überlieferungen, nach denen derjenige, der eine Zollgrenze überschritt, ohne die entsprechende Abgabe zu entrichten, mit einer Strafe belegt werden konnte, die bis zum Achtfachen der zu entrichtenden Abgabe betrug.⁴

Die Existenz solcher (Straf-) Tatbestände zeigt, dass dem Problem der (Zoll-) Gesetzesumgehung bzw. der Vermeidung des Zahlens von Abgaben für die Wareneinfuhr schon seit Langem begegnet werden muss.⁵ Gleichzeitig ist jedoch festzustellen, dass sowohl Begriffe als auch Folgen einer missbräuchlichen bzw. das Gesetz umgehenden Gestaltung nach wie vor⁶ hoch umstritten und unklar⁷ sowie

1 *Asakura*, World History of the Customs and Tariffs, S. 37 m. w. N.; *Haarhuis*, Ein Zollgesetz für den Staat Palästina, S. 7.

2 *Asakura*, World History of the Customs and Tariffs, S. 38; *Haarhuis*, Ein Zollgesetz für den Staat Palästina, S. 7.

3 *Asakura*, World History of the Customs and Tariffs, S. 39; *Haarhuis*, Ein Zollgesetz für den Staat Palästina, S. 7.

4 *Shamasastri*, Kautilya's Arthasastra, S. 121 f.; *Asakura*, World History of the Customs and Tariffs, S. 49 verweisend auf *Kautilyas* Arthasatra, ein antikes indisches Staatsrechtslehrbuch, das der indische Wissenschaftler *Rudrapatna Shamasastri* auffand und erstmals 1909 veröffentlichte, vgl. dazu die Introductory Note von *Fleet* in: *Shamasastri*, a. a. O., S. vi.

5 Vgl. auch *Pohl*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, S. 9 allgemein im Bezug auf die Steuerumgehung.

6 *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (421); *Hahn*, DStZ 2005, 183 (183); s. bereits zu § 5 RAO 1919 *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, S. 219 ff. (a. a. O. insbes. S. 222).

7 Eine Auflistung aller Streitigkeiten und Unklarheiten erscheint an dieser Stelle zu weitgehend. Vgl. daher vor allem die Anmerkungen zu verschiedenen Missbrauchstatbeständen und zur Rechtsprechung des EuGH in Teil B. und Teil D. dieser Arbeit hinsichtlich des europäischen Rechts und in Teil C. dieser Arbeit zur nationalen allgemeinen Missbrauchsbekämpfungsnorm des Steuerrechts in § 42 AO.

die Begriffe schwer allgemein zu fassen sind⁸. Ebenso muss die Frage gestellt werden, ob, wie es in der Antike scheint, Missbrauch und Umgehung eines Gesetzes mit strafbarem Verhalten gleichzusetzen sind.⁹ Das Problem ist also allenthalben ungelöst. Auf der einen Seite steht der den Zoll erhebende Staat, der seine fiskalischen Interessen verfolgt und ein Interesse daran hat, den eigenen Wirtschaftsraum vor (zu) günstiger Konkurrenz zu schützen.¹⁰ Auf der anderen Seite steht der Wirtschaftsbeteiligte¹¹, der daran interessiert ist, seine Abgaben möglichst gering zu halten und sein Handeln so auszurichten, dass er möglichst genau absehen kann, was darauf staatlicherseits folgt. Diesen Grundkonflikt gilt es, im Verlauf der Arbeit stets zu bedenken.

Weiter ist festzustellen, dass es eine allgemeine Norm zum Vorliegen und zu den Folgen einer rechtsmissbräuchlichen bzw. den Zollkodex der Union umgehenden Gestaltung nicht gibt.¹² Sie ist nicht im Rahmen der Reformen des unionalen Zollrechts vom ZK¹³ über den MZK¹⁴ bis hin zum UZK¹⁵ eingepflegt worden.

8 So etwa auch *Volmer*, Verhinderung von Rechtsmissbrauch, S. 2, der darauf hinweist, dass das Prinzip, obwohl sprachlich eindeutig, nur schwer zu fassen sei, unter Verweis auf den Definitionsversuch von *Tichy*, FS Martiny, S. 852 f. *Tichy* selbst a. a. O. weist darauf hin, dass seine Definition keinen Anspruch erhebe, erschöpfend zu sein; ferner *Kofler* in: DSJG, Bd. 33 (2010), 213 (213) und *Thiele*, IStR 2011, 452 (452) im Bezug auf den unionsrechtlichen Missbrauchsbegriff; vgl. auch *Lohse*, FS Reiß, 645 (647) zu englischsprachigen Begriffen.

9 Es wird bereits an dieser Stelle deutlich, dass die Begriffe im Begriffsfeld des Missbrauchs und der Umgehung einerseits sowie der Steuerhinterziehung andererseits genau voneinander abgegrenzt werden müssen. Zumindest hinsichtlich *Kautilya's Arthashastra* dürfte sich die Frage stellen, ob der bei *Shamasastry*, Kautilya's Arthashastra, S. 121 f. geregelte Fall heutzutage tatsächlich als Missbrauch oder nicht viel eher als Steuerhinterziehung einzuordnen wäre; zur Abgrenzung dieser Begriffe s. unten B. IV. und C. II.

10 *Wolfgang/Harden*, WCJ 2016, Vol. 10 No. 1, 3 (4); *Nordkämper*, Industrie-Anzeiger 1968, 1158 (1158) in Bezug auf die damals unmittelbar bevorstehende Zollunion in der EWG und mögliche Skepsis gegenüber einem Beitritt.

11 Wirtschaftsbeteiligter im Sinne des Art. 5 Nr. 5 des Unionszollkodex ist eine Person, die im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit mit Tätigkeiten befasst ist, die durch die zollrechtlichen Vorschriften abgedeckt sind. Der Begriff soll im Folgenden im Sinne dieser Definition verstanden werden.

12 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 247.

13 Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. (EWG) Nr. L 302 v. 19.10.1992, S. 1.

14 Verordnung (EG) Nr. 450/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex), ABl. (EG) Nr. L 145 v. 04.06.2008, S. 1.

15 Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (Neufassung), ABl. (EU) Nr. L 269 v. 10.10.2013, S. 1.

II. Zielsetzung der Arbeit

Ziel der Arbeit ist die Entwicklung eines Kodifikationsvorschlags für das Verbot des Rechtsmissbrauchs und der Umgehung im Zollrecht der Union, sofern die Kodifikation des Verbots nach den Forschungen dieser Arbeit erforderlich ist. Diese Kodifikation soll die sich gegenüberstehenden Interessen ebenso berücksichtigen, wie die Anforderungen, die das europäische (Primär-) Recht an eine solche Rechtsnorm stellt.

Insofern ist im Rahmen dieser Arbeit zu erörtern, wie der derzeitige Stand der Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots im europäischen (Zoll-) Recht ist, warum es erforderlich ist, das Verbot im Zollrecht zu kodifizieren und wie ein konkreter Kodifikationsvorschlag unter Berücksichtigung der in den vorgenannten Schritten herausgearbeiteten Anforderungen an die Rechtsnorm formuliert sein müsste.

III. Gang der Untersuchung

Ziel der Arbeit ist die Erörterung des Standes, der Erfordernisse und der Möglichkeiten der Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch und Umgehung im Zollrecht der Union, wobei alle Rahmenbedingungen berücksichtigt werden müssen.

Die Untersuchung dieser Fragestellung erfolgt in sechs Teilen. Der erste Teil (A.) dieser Untersuchung ist die Einleitung in die Thematik, in der sowohl Zielsetzung der Arbeit wie auch die einzelnen Untersuchungsschritte erläutert werden. Im Hinblick auf die Hinwendung zur rechtlichen Problematik und die begriffliche Einordnung des Themas enthält die Einleitung zudem abschließend eine kurze Betrachtung des Wortursprungs und der etymologischen Bedeutung der für die Arbeit zentralen Begriffe des Missbrauchs und der Umgehung die auch im allgemeinen sprachlichen Gebrauch geläufig sind.

Anschließend legt die Arbeit im Teil B. die unionsrechtlichen Grundlagen für die rechtliche Einordnung der Begriffe des Rechtsmissbrauchs und der Umgehung. Ziel dessen ist es, die unionsrechtliche Bedeutung und Entwicklung der Begriffe herauszuarbeiten, um so eine Grundlage zu entwickeln, die die Probleme in der Anwendung der Begriffe berücksichtigt, aber auch aufzeigt, was in unionsrechtlicher Hinsicht darunter verstanden wird. Ebenso wird das Institut von verwandten Rechtsbegriffen abgegrenzt. Diskussionspunkte werden aufgezeigt und wo notwendig eingeordnet, sodass der Untersuchungsbegriff eingegrenzt, das allge-

meine unionsrechtliche Verständnis von Rechtsmissbrauch und Umgehung verdeutlicht und in die Entwicklung des Kodifikationsvorschlages einbezogen werden kann.

Um den Blick zu vervollständigen und dem Zusammenspiel des nationalen und europäischen Rechts sowie der nationalen und europäischen Behörden und Gerichte gerecht zu werden, wird in Teil C. die deutsche Sicht auf die Missbrauchs- und Umgehungsproblematik im Steuerrecht beleuchtet. Auch hierbei werden zunächst die rechtlichen Bedeutungen der Begriffe Missbrauch und Umgehung geklärt sowie die Institute von verwandten Rechtsinstituten abgegrenzt. Darauf folgend erörtert die Arbeit das Anwendungsverhältnis von nationalem Recht in Anwendungs- bzw. Kollisionssituationen mit Vorschriften des Unionsrechts. Dieser Teil stellt zugleich den Abschluss der Bestandsaufnahme des allgemeinen (Unions-) Rechts im Hinblick auf Rechtsmissbrauch und Umgehung dar.

In Teil D. erfolgt die Hinwendung zum Zollrecht der Union. Einleitend wird auch hier zunächst betrachtet, welche rechtliche Grundlage das Verbot des Rechtsmissbrauchs bzw. der Umgehung im europäischen Zollrecht hat. Hierzu wird die Rechtsprechung des EuGH und nationaler Gerichte betrachtet, die sich mit Fragen des Rechtsmissbrauchs und der Umgehung in diesem Rechtsgebiet befasst. Abschließend klärt die Arbeit in diesem Teil, zu welchen verwandten Begriffen, die im UZK zu finden sind, Rechtsmissbrauch und Umgehung abgegrenzt werden müssen.

Teil E. schließt hieran an, indem er zunächst insbesondere das Erfordernis sowie die rechtlichen Rahmenbedingungen der Kodifikation erörtert. Dazu wird in diesem Teil der Arbeit erstens die Unvollständigkeit des UZK im Hinblick auf Rechtsmissbrauch und Umgehung detailliert aufgezeigt. Zweitens wird, unter Rückgriff auf die Betrachtungen des europäischen und des nationalen Rechts in den Teilen B. und C. erörtert, warum nicht nur die Reform zum UZK das Problem nicht gelöst hat, sondern die sonstigen bestehenden Regeln allgemeinerrechtlicher Natur nicht ausreichen bzw. im Zollrecht nicht zur vollständigen Lösung der Problematik angewendet werden können. In einem dritten Schritt wird dargestellt, welche (primär-) rechtlichen Rahmenbedingungen es erfordern, eine geschriebene Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch und Umgehung im Zollrecht der Union zu implementieren. Dabei berücksichtigt die Arbeit sowohl das Unionsrecht wie auch Erfordernisse des Wirtschaftsvölkerrechts. Ferner werden bereits erste Schlussfolgerungen bezüglich der Grenzen einer Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots gezogen. Auf der Grundlage dessen sucht die Arbeit sodann im vierten Schritt nach einem tauglichen Anknüpfungspunkt für die Kodifikation des allgemeinen Verbots von Rechtsmissbrauch und beleuchtet hierbei auch das Verhältnis des Sekundärrechts zum Tertiärrecht unter Berücksichtigung

der grundlegenden primärrechtlichen Anforderungen an die Rechtssetzung in der Europäischen Union. Auf dieser Basis kann die Arbeit im fünften Schritt die Anforderungen aufzeigen, die die Kodifikation des allgemeinen Verbots von Rechtsmissbrauch und Umgehung erfüllen muss und den Tatbestand in das Rechtsregime des UZK einordnen, bevor ein konkreter Formulierungsvorschlag für eine Rechtsnorm unterbreitet wird, die das allgemeine Verbot von Rechtsmissbrauch und Umgehung im Zollrecht der Union kodifiziert.

Teil F. bildet den Abschluss der Arbeit. Hier werden die gefundenen Ergebnisse in Thesen zusammengefasst.

IV. Wortursprung und etymologische Herkunft

Die Begriffe Missbrauch und Umgehung werden auch im allgemeinen Sprachgebrauch verwendet. Es erscheint daher sinnvoll, einleitend ihren Wortursprung bzw. ihre etymologische Herkunft kurz zu ergründen. Angesichts dessen, dass die Rechtsakte der Europäischen Union häufig in englischsprachiger Fassung erscheinen und daran anschließend in die übrigen Amtssprachen übersetzt werden, ergibt es ebenso Sinn, die englischen Begriffe etymologisch zu betrachten. Zudem soll ein allgemeiner Blick auf Rechtswörterbücher bzw. rechtliche Definitionen geworfen werden, um zu den relevanten Begriffen hinzuführen.

1. Der Begriff Missbrauch

a) Allgemeinsprachlicher Gebrauch und Etymologie

Unter Missbrauch versteht die moderne deutsche Sprache eine „übertriebene und unechte Verwendung von Sachen“¹⁶, bzw. den „vernünftigen allgemein anerkannten Regeln widersprechenden Gebrauch eines Gegenstands“.¹⁷ Synonym können die Worte „Maßlosigkeit“ und „Verschwendung“ verwendet werden.¹⁸ Der Begriff geht zurück auf das althochdeutsche „misbrühhan“ aus dem siebten bis elften Jahrhundert bzw. das spätmittelhochdeutsche Wort „missebrüch“ aus dem sechzehnten Jahrhundert, mit dem eine „Handlung gegen den guten Brauch,

16 Großwörterbuch deutsche Rechtschreibung, 2001, Glossareintrag zum Begriff „Missbrauch“, S. 604; ähnlich Brockhaus/Wahrig, Deutsches Wörterbuch, IV (1982), Glossareintrag zum Begriff „Mißbrauch“, S. 688: „übertriebener, übermäßiger Gebrauch, Abusus“.

17 Köbler, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Mißbrauch“.

18 Großwörterbuch deutsche Rechtschreibung, 2001, Glossareintrag zum Begriff „Missbrauch“, S. 604.

Mißbrauch“¹⁹ gemeint war.²⁰ Mißbrauch bzw. Missbrauch setzt sich seinerseits aus den Bestandteilen „Brauch“ und dem Präfix „miß“ bzw. „miss“ zusammen.

„Brauch“ ist dabei das „tatsächlich in einer Personenmehrheit geübte Verhalten“²¹ und geht auf das althochdeutsche um das Jahr 1000 nachgewiesene „brüh“ und mittelhochdeutsche „brüch“ zurück, das sich aus der germanischen Wendung „brüki“ bzw. „brükiz“ für „Gebrauch“ ableitet. Diese geht wiederum auf das indogermanische Wort „bhrug“ für „gebrauchen“ oder „genießen“ zurück.²²

Das Präfix „miß“ bzw. „miss“ leitet sich ab vom mittelhochdeutschen „misse“ sowie vom althochdeutschen „missa“ bzw. „missi“.²³ Diese Begriffe entstammen der germanischen Vorsilbe „missa“, „missaz“ bzw. „missja“ mit der „vertauscht“ oder „wechselseitig“ bzw. „verwechselt“ gemeint sein konnte.²⁴ Durch diese Silbe wird ausgedrückt, dass der Missbrauch etwas Verkehrtes beinhaltet.²⁵ Dementsprechend fand sich im *Grimm'schen* Deutschen Wörterbuch der Hinweis, dass Missbrauch den „falschen, bösen oder verkehrten Gebrauch von etwas“

19 Köbler, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Mißbrauch“; *Driuen* in: Lüdicke/Frotscher/Hummel, Steuerliche Gestaltungen im Kontext der Globalisierung, 121 (124).

20 Köbler, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Mißbrauch“; *Duden*, Deutsches Herkunftswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „brauchen“; *Wiedmann*, Rechtsmissbrauch im Markenrecht, S. 28.

21 Köbler, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Brauch“; ähnlich *Duden*, Deutsches Herkunftswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „brauchen“.

22 Köbler, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Brauch“.

23 *Wiedmann*, Rechtsmissbrauch im Markenrecht, S. 28; *Kluge*, Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache, Glossareintrag zum Begriff „miß“.

24 Köbler, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „miß“; *Duden*, Deutsches Herkunftswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „miss...“; *Kluge*, Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache, Glossareintrag zum Begriff „miß“; *Wiedmann*, Rechtsmissbrauch im Markenrecht, S. 28.

25 *Wiedmann*, Rechtsmissbrauch im Markenrecht, S. 28; *Kluge*, Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache, Glossareintrag zum Begriff „miß“; *Duden*, Deutsches Herkunftswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „miss...“.

meint.²⁶ Auch heute noch wird mit der Vorsilbe „miss“ ausgedrückt, dass ein Fehler, Mangel oder das Gegenteil eines Gebrauchs vorliegt bzw. etwas nicht gut getan wird.²⁷

Der im Englischen für Missbrauch benutzte Begriff „abuse“ wird, dem ähnlich, als „the use of something in a way that is wrong or harmful“ umschrieben.²⁸ „To abuse something“ meint dementsprechend „to make bad use of something“.²⁹ Auch hier lässt sich erkennen, dass der Missbrauch (abuse) etwas Verkehrtes (wrong or harmful) beinhaltet und durch eine Handlung bzw. einen (Ge-) Brauch geschieht (make bad use).

b) Begriffe und Definitionen in Rechtswörterbüchern

In Rechtswörterbüchern werden unter dem Oberbegriff des Missbrauchs mehrere verschiedene Begrifflichkeiten gefasst.

So findet sich etwa der Begriff des „Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten“. Bürgerlich-rechtliche Gestaltungen sind danach für die Besteuerung unbeachtlich, wenn Steuerersparnis durch außergewöhnliche Gestaltung einziger Zweck ist. Dieser Missbrauch soll vorliegen, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies soll nicht gelten, wenn der Steuerpflichtige außersteuerliche Gründe für die Gestaltung nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.³⁰

Dagegen, so ist unter dem Begriff des „Missbrauchsverbots“ zu lesen, gebe es im Kartellrecht ein allgemeines Verbot des Missbrauchs einer marktbeherrschenden

26 J. Grimm/W. Grimm, Deutsches Wörterbuch, Bd. 12, Spalte 2279, Glossareintrag zum Begriff „miszbrauchen“; hierauf beziehend Wiedmann, Rechtsmissbrauch im Markenrecht, S. 28; s. auch Duden, Deutsches Herkunftswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „brauchen“.

27 Driien in: Lüdicke/Frotscher/Hummel, Steuerliche Gestaltungen im Kontext der Globalisierung, 121 (124) beziehend auf Duden, Onlinewörterbuch https://www.duden.de/rechtschreibung/miss_ (Zugriff: 29.02.2024); s. auch Brockhaus/Wahrig, Deutsches Wörterbuch, IV (1982), Glossareintrag zum Begriff „mißbrauchen“, S. 688.

28 Wehmeier, Oxford Advanced Learner's Dictionary, Glossareintrag zum Begriff „abuse“, S. 5; s. zur Übersetzung des Begriffs des Missbrauchs ins Englische auch Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. III (2012), S. 1683.

29 Wehmeier, Oxford Advanced Learner's Dictionary, Glossareintrag zum Begriff „abuse“, S. 5.

30 Weber, Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten“ unter Hinweis auf § 42 AO.

Stellung. Dieses wird beispielhaft als die Beeinträchtigung der Wettbewerbsmöglichkeiten anderer Unternehmen, Forderung von Entgelten oder Geschäftsbedingungen, die sich bei wesentlichem Wettbewerb nicht ergeben würden, unterschiedliche Behandlung der Marktgegenseite ohne sachliche Rechtfertigung und Zugangsverweigerung zu Infrastruktureinrichtungen beschrieben.³¹

Die Ausübung eines subjektiven Rechts definiert das Rechtswörterbuch dagegen als „Rechtsmissbrauch“ bzw. „missbräuchliche Rechtsausübung“, wenn sie zwar formell dem Gesetz entspricht, die Geltendmachung jedoch wegen der besonderen Umstände des Einzelfalls treuwidrig ist. Welche Anforderungen sich aus Treu und Glauben ergeben, soll danach unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen sein.³²

Hier zeigt sich bereits ohne näheres Hinsehen eine erhebliche Bandbreite der Begriffe unter dem Schlagwort des Missbrauchs, insbesondere auch in rechtlicher Hinsicht.³³ Der Begriff des Missbrauchs bzw. Rechtsmissbrauchs wird in verschiedenen rechtlichen Zusammenhängen bzw. Rechtsgebieten genutzt. So findet sich der Begriff im Zusammenhang mit dem öffentlich-rechtlichen Bereich des Steuerrechts. Ebenso gibt es zivilrechtliche Anknüpfungspunkte wie die Bezugnahme auf die Generalklausel des § 242 BGB zeigt. Eine einheitliche Definition lässt sich jedoch nicht klar fassen.³⁴ Setzt man diese unterschiedlichen rechtlichen

31 *Weber*, Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Missbrauchsverbot“ unter Verweis auf Art. 102 AEUV und § 19 GWB.

32 *Weber*, Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Rechtsmissbrauch“ unter Verweis auf § 242 BGB; ähnlich *Schönfeld* in: Baumhoff/Schönfeld, DBA, 137 (137 f.) und *ders.*, ISTR 2012, 215 (215) jeweils unter Verweis auf Brockhaus/Wahrig, Deutsches Wörterbuch, IV (1982), Glossareintrag zum Begriff „mißbräuchlich“, S. 688; vgl. auch *Drüen* in: Lüdicke/Frotscher/Hummel, Steuerliche Entwicklungen im Kontext der Globalisierung, 121 (123).

33 Im Sinne der Schwerpunktsetzung sei an dieser Stelle auf die weiteren, mit der Thematik dieser Arbeit nicht näher verbundenen Missbrauchsbegriffe in *Weber*, Rechtswörterbuch, Glossareinträge zu den Begriffen „Missbrauch Abhängiger“; „Missbrauch der Befehlsbefugnis“; „Missbrauch der Vertretungsmacht“; „Missbrauch geschützter Daten“; „Missbrauch von Ausweispapieren“; „Missbrauch von Grundrechten“; „Missbrauch von Hoheitszeichen“; „Missbrauch von Kreditkarten“; „Missbrauch von Notrufen“; „Missbrauch von Sozialleistungen“; „Missbrauch von Wegstreckenzählern und Geschwindigkeitsbegrenzern“ sowie „Missbrauch zu sexuellen Handlungen“ verwiesen.

34 Entsprechend stellt *Drüen* in: Lüdicke/Frotscher/Hummel, Steuerliche Entwicklungen im Kontext der Globalisierung, 121 (123) die These auf, Missbrauch lasse sich nicht abstrakt und losgelöst vom positiven Recht begreifen, sondern sei immer von den jeweiligen Vorschriften abhängig, die Missbrauch verhindern sollten und verweist dazu auf *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 149. Lieferung 2017, Vor. § 42 AO, Rn. 9, 15, 17 f.; *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 208. Lieferung 2010, § 42 AO, Rn. 64 und *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 49; s. auch *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 40

Bedeutungen in Bezug zum allgemeinsprachlichen Ursprung des Wortes Missbrauch, kann man eine Parallelität erkennen: Auch hier geht es letztendlich um ein Handeln, das sich von der üblichen bzw. geübten Praxis abhebt.³⁵

Insgesamt ist der unbestimmte Begriff des Missbrauchs aber nur schwer zu fassen.³⁶ Dies scheint auch für die englischen Begriffe zu gelten. Besonders im Gemeinschafts- bzw. Unionsrecht werden im Zusammenhang mit Missbrauch verschiedene Begriffe genutzt, die zumindest einer weiteren Auslegung bedürfen, um ihre (parallele) Bedeutung zu erschließen.³⁷

2. Der Begriff Umgehung

a) Allgemeinsprachlicher Gebrauch und Etymologie

Umgehung meint dagegen im modernen Sprachgebrauch das „Vermeiden“ (von etwas Unangenehmem)³⁸ bzw. so vorzugehen, dass etwas, das eigentlich beachtet werden müsste, vermieden wird.³⁹ Synonym können die Begriffe „meiden“, „ausweichen“, „außer Acht lassen“, „sich entziehen“ verwendet werden.⁴⁰

Das Verb umgehen kann auf das mittelhochdeutsche „umbegän“ für das heutige „umgehen“ bzw. „gehen um“ zurückgeführt werden.⁴¹ Dieser Begriff hat seine

und *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung, 2022, § 42 AO, Rn. 41, der in seiner Abschnittsüberschrift von einem „Paradigmenwechsel: indiziengestützte Methode statt Legaldefinition“ schreibt.

35 *Schönfeld* in: Baumhoff/Schönfeld, DBA, 137 (138); *ders.*, IStR 2012, 215 (215).

36 So etwa auch *Volmer*, Verhinderung von Rechtsmissbrauch, S. 2, der darauf hinweist, dass das Prinzip, obwohl sprachlich eindeutig, nur schwer zu fassen sei, unter Verweis auf den Definitionsversuch von *Tichy*, FS Martiny, S. 852 f. *Tichy* selbst a. a. O. weist darauf hin, dass seine Definition keinen Anspruch erhebe, erschöpfend zu sein; ferner *Kofler* in: DSUG, Bd. 33 (2010), 213 (213) und *Thiele*, IStR 2011, 452 (452) im Bezug auf den unionsrechtlichen Missbrauchs begriff.

37 *Lohse*, FS Reiß, 645 (647); *Vogenauer* in: de la Feria/Vogenauer, 521 (524 f.).

38 Duden Onlinewörterbuch: https://www.duden.de/rechtschreibung/umgehen_ausweichen_herumgehen#Bedeutung-b (Zugriff: 29.02.2024).

39 Großwörterbuch deutsche Rechtschreibung, 2001, Glossareintrag zum Begriff „umgehen“, S. 960; Duden Onlinewörterbuch: https://www.duden.de/rechtschreibung/umgehen_ausweichen_herumgehen#Bedeutung-b (Zugriff: 29.02.2024); *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 14.

40 *Yu*, Circumvention, S. 14; *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 14.

41 *Köbler*, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „umgehen“; Duden Onlinewörterbuch: https://www.duden.de/rechtschreibung/umgehen_ausweichen_herumgehen#Bedeutung-b (Zugriff: 29.02.2024).

Wurzeln seinerseits im althochdeutschen Begriff „umbigän“, der heute mit „umhergehen“ oder „umlaufen“ übersetzt werden kann.⁴² Das Wort meint so schon in seiner allgemeinsprachlichen Bedeutung und Herkunft, dass damit etwas gemeint ist, was einem Ziel im Wege stehen kann und deshalb durch Gestaltung des eigenen Handelns vermieden werden kann bzw. muss.

Der englische Begriff „circumvention“ wird dementsprechend mit „to find a way of avoiding a difficulty or a rule“ beschrieben.⁴³

b) Begriffe und Definitionen in Rechtswörterbüchern

Der Begriff der Umgehung selbst findet sich im Rechtswörterbuch nicht. Das „Umgehungsgeschäft“ wird teilweise als „Geschäft, durch welches die Beteiligten einen Zweck zu erreichen suchen, den sie wegen des Verbots oder den Folgen eines anderen Geschäftes mit diesem nicht, oder nicht in dieser Weise erreichen können“⁴⁴ definiert. Auch unter dem Begriff des „Umgehungsgeschäfts“ finden sich in anderen Rechtswörterbüchern keine Definitionen. Stattdessen finden sich nur Verweise auf andere Begriffe, die mit dem Umgehungsgeschäft in Verbindung stehen.⁴⁵ Allgemeinsprachliche Wörterbücher behelfen sich zum Teil mit einem Hinweis darauf, dass es sich bei dem Wort „Umgehungsgeschäft“ um Rechtssprache handelt und erläutern wie folgt: Das Umgehungsgeschäft ist ein „Rechtsgeschäft, bei dem bestimmte Rechtsfolgen umgangen werden.“⁴⁶ Dies zeigt, dass die Definition des Begriffs nur schwerlich allgemein und abstrakt gefasst werden kann. Auch hinsichtlich der Umgehung ist damit eine erhebliche Bandbreite der Begriffsnutzung zu verzeichnen.

So wird auf das „Scheingeschäft“ verwiesen, das insbesondere aus steuerlichen Gründen dazu genutzt werden könne, den erstrebten Erfolg auf Umwegen zu erzielen.⁴⁷ Ein Rechtsgeschäft, durch das ein Verbotsgesetz umgangen werden soll, indem der gleiche Erfolg auf andere Weise erreicht wird, ist nach dem Eintrag zu

42 Köbler, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „umgehen“; s. auch Duden, Deutsches Herkunftswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „umgehen“ und Duden Onlinewörterbuch: https://www.duden.de/rechtschreibung/umgehen_ausweichen_herumgehen#Bedeutung-b (Zugriff: 29.02.2024).

43 Yu, Circumvention, S. 14 bezugnehmend auf Wehmeier, Oxford Advanced Learner's Dictionary, Glossareintrag zum Begriff „circumvent“, S. 210.

44 Köbler, Etymologisches Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Umgehungsgeschäft“.

45 Weber, Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Umgehungsgeschäft“.

46 Duden, Onlinewörterbuch: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Umgehungsgeschaeft> (Zugriff: 29.02.2024).

47 Weber, Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Scheingeschäft“.

„Gesetzeswidrigkeit von Rechtsgeschäften“ dann wirksam, wenn das Verbotsgesetz nur eine bestimmte Form des Rechtsgeschäfts missbilligt. Jedoch kann die Steuerpflicht durch ein solches Geschäft nicht gemindert werden.⁴⁸

3. Zusammenfassung zur Etymologie der Begriffe „Missbrauch“ und „Umgehung“

Insgesamt zeigt sich, dass beide Begriffe nur schwer allgemein zu fassen sind.⁴⁹ Das gilt für das Deutsche wie für das Englische. Teils findet sich dementsprechend keine Definition bzw. nur Definitionsansätze. Es handelt sich vielmehr um offene Begriffe, die im jeweiligen Zusammenhang zu betrachten sind und eine weite Bandbreite von Bedeutungen bzw. eine zusammenhangsspezifische Bedeutung haben können.⁵⁰ Dies gilt gleichermaßen für den allgemeinsprachlichen Gebrauch⁵¹ wie auch für rechtliche Zusammenhänge⁵².

48 *Weber*, Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Gesetzeswidrigkeit von Rechtsgeschäften“.

49 *Volmer*, Verhinderung von Rechtsmissbrauch, S. 2; *Tichy*, FS Martiny, S. 852 f.

50 Drüen in: *Lüdicke/Frotscher/Hummel*, Steuerliche Entwicklungen im Kontext der Globalisierung, 121 (123).

51 Duden, Onlinewörterbuch: <https://www.duden.de/rechtschreibung/Umgehungsgeschaef> (Zugriff: 29.02.2024).

52 Vgl. oben Fn. 33 und Fn. 45.

B. Unionsrechtliche Grundlagen: Die Begriffe Missbrauch und Umgehung

Missbrauch und Umgehung sind Begriffe, die auch im allgemeinen Sprachgebrauch genutzt werden. Darüber hinaus zeigt sich in der rechtlichen Bedeutung bzw. in rechtlichen Zusammenhängen eine erhebliche Bandbreite der Nutzung beider Begriffe.⁵³ Für diese Arbeit muss aber geklärt werden, was das europäische Recht darunter versteht. Es soll daher zunächst betrachtet werden, wie im europäischen Recht der Missbrauchsverbotsgedanke ausgeformt ist (I.). Im weiteren Verlauf setzt sich die Arbeit dann mit der Diskussion dieses Begriffs durch das Schrifttum auseinander (II.), bevor vor diesem Hintergrund der Begriff der Umgehung definiert wird (III.). Teil B. über die unionsrechtlichen Grundlagen des Rechtsmissbrauchs wird mit der Abgrenzung des Begriffs des Rechtsmissbrauchs von verwandten Rechtsinstituten abgeschlossen (IV.).

I. Der Begriff des Rechtsmissbrauchs im Unionsrecht

1. Geschriebenes Recht: Keine allgemeine Kodifikation im Primärrecht

Klarzustellen ist zuallererst, dass eine Kodifikation eines Rechtsmissbrauchsverbots im Sinne einer allgemeinen Regelung im europäischen Primärrecht bisher nicht zu finden ist.

a) Artikel 325 AEUV

Zwar existiert Art. 325 Abs. 1 AEUV⁵⁴ der lautet:

„Die Union und die Mitgliedstaaten bekämpfen Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteten rechtswidrigen Handlungen mit Maßnahmen nach diesem Artikel, die abschreckend sind und in den Mitgliedstaaten, sowie in den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union einen effektiven Schutz bewirken.“

⁵³ Dazu oben A. IV.

⁵⁴ Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (Konsolidierte Fassung), Abl. (EU) Nr. C. 326 v. 26.10.2012, S. 47.

Festzustellen ist jedoch, dass diese Vorschrift einen Auftrag, aber keine Definition dessen enthält, was die Union bzw. der Unionsgesetzgeber unter solchen „Betrügereien und sonstige(n, sic!) gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteten rechtswidrigen Handlungen“ versteht.⁵⁵ Ebenso wenig wird auf das Recht der Mitgliedstaaten verwiesen. Insbesondere tauchen die Begriffe Missbrauch oder Umgehung in der Vorschrift und auch in den folgenden Absätzen des Artikels nicht auf. Der Begriff des Betrugs wird vielmehr durch die Verordnung (EU) Nr. 883/2013⁵⁶ definiert, deren Art. 1 Abs. 1 in diesem Zusammenhang von „Betrug, Korruption und sonstigen rechtswidrigen Handlungen zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Union“ spricht. Die europäische Definition des Betrugs ist damit weit gefasst und umfasst vorsätzliches wie fahrlässiges Handeln unabhängig davon, ob es ordnungswidriges oder strafrechtlich relevantes Verhalten ist.⁵⁷ Der Begriff ist somit unionsrechtlich autonom auszulegen.⁵⁸ Hierunter können damit auch Handlungen fallen, die missbräuchlich oder umgehend wirken, was darauf gestützt wird, dass auch „sonstige rechtswidrige Handlungen“ von der Vorschrift umfasst werden.⁵⁹ Hierzu gilt es zu bedenken, dass einerseits zwischen Gestaltungsmissbrauch und strafrechtlich relevantem Betrug bzw. Steuerhinterziehung zu unterscheiden ist, wie noch zu zeigen sein wird.⁶⁰ Dies zeigt sich auch in der Vorschrift des Art. 3 der Richtlinie 2017/1371⁶¹, die den Betrug noch spezieller für den Bereich der Bekämpfung des gegen die finan-

55 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 325 AEUV, Rn. 19; *Waldhoff* in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 325 AEUV, Rn. 5; in diese Richtung auch *Wolffgang* in: *Wolfgang/Jatzke, UZK, Einführung*, Rn. 88.

56 Verordnung (EU, EURATOM) Nr. 883/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. September 2013 über die Untersuchungen des Europäischen Amtes für Betrugsbekämpfung (OLAF) und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 1079/1999 des Europäischen Parlaments und des Rates und der Verordnung (Euratom) Nr. 1074/1999 des Rates, ABl. (EU) Nr. L 248 v. 18.09.2013, S. 1.

57 *Schoo* in Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 325 AEUV, Rn. 19.

58 EuGH, Urt. v. 14.01.1982 – Rs. C-64/81 (Corman), ECLI:EU:C:1982:5, Rn. 8; *Rosenau* in: *Leitner/Rosenau, WSS*, Art. 325 AEUV, Rn. 16; *Rossi* in: *Dausen/Ludwigs, Hdb. EU-Wirtschaftsrecht*, 44. Lieferung 2018, A. III., Rn. 268; s. auch *Lohse*, FS Reiß, 645 (661) und *Magiera* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, 79. EL 2023, Art. 325 AEUV, Rn. 17.

59 *Magiera* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, 79. EL 2023, Art. 325 AEUV, Rn. 16; *Gemmel*, *Kontrollen des OLAF in Deutschland*, S. 19 f.; *Weber*, *Kontrollen des OLAF in Italien*, S. 31.

60 Dazu unten C. II. zum nationalen Recht und D. VII. zum europäischen Zollrecht.

61 Richtlinie (EU) 2017/1371 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juli 2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, ABl. (EU) Nr. L 198 v. 28.7.2017, S. 29.

ziellen Interessen der Union gerichteten Betrugs definiert und hierbei ausdrücklich „missbräuchliches Verhalten“ vom „Betrug“ unterscheidet.⁶² Andererseits geht es der Vorschrift des Art. 325 AEUV darum, die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur loyalen Zusammenarbeit mit der Union zu betonen.⁶³ Dementsprechend können die Mitgliedstaaten frei wählen, welche Sanktionen sie vorsehen, um den Schutz der finanziellen Interessen der Union zu gewährleisten. Sie können hierbei strafrechtliche oder verwaltungsrechtliche Maßnahmen ergreifen oder beide kombinieren.⁶⁴ Es ergibt sich aber aus der Vorschrift des Art. 325 AEUV selbst nicht, was etwa unmittelbar auf die Feststellung einer „betrügerischen“ Handlung folgt. Die Vorschrift enthält damit einen Regelungsauftrag an die Mitgliedstaaten der Union, aber keine Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots oder gar eine Rechtsgrundlage, etwa für die Einschränkung von Rechten, die eine Verordnung oder eine Richtlinie beinhaltet⁶⁵. Sie kann insofern einen Anhaltspunkt geben, aber nicht als Grundlage für Missbrauchsfeststellung gelten, sodass die Vorschrift für das Ziel der Arbeit nur einen Teilaspekt bilden kann, indem an dieser Stelle Anhaltspunkte im Primärrecht dafür festgestellt werden, dass gegen Missbrauch und Umgehung von Unionsrecht vorgegangen werden soll.

b) Artikel 102 AEUV

Ebenso existiert, wie in der Übersicht zur Verwendung des Begriffs Missbrauch schon angedeutet⁶⁶, in Art. 102 AEUV eine kartellrechtliche Regelung zum Verbot des Missbrauchs einer marktbeherrschenden Stellung durch Unternehmen. Art. 102 AEUV lautet:

„Artikel 102

Mit dem Binnenmarkt unvereinbar ist eine missbräuchliche Ausnutzung einer marktbeherrschenden Stellung auf dem Binnenmarkt oder einem Teil desselben durch ein oder mehrere Unternehmen, soweit dies dazu führen kann, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen.

62 Zum Betrugsbegriff der Richtlinie 2017/1371 und der Abgrenzung vom Missbrauch im Detail s. unten B. IV.

63 Schoo in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 325 AEUV, Rn. 21, 25; s. auch Waldhoff in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 325 AEUV, Rn. 6.

64 EuGH, Urt. v. 26.02.2013 – Rs. C-617/10 (Åkerberg Fransson), ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 34; EuGH, Urt. v. 08.09.2015 – Rs. C-105/14 (Taricco), ECLI:EU:C:2015:555, Rn. 39; EuGH, Urt. v. 05.12.2017 – Rs. C-42/17 (M. A. S. und M. B.), ECLI:EU:C:2017:936, Rn. 33.

65 Wolfgang in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Einführung, Rn. 88; Wäger, UR 2015, 81 (91) in Bezug auf die Richtlinien zum Umsatzsteuerrecht.

66 S. Teil A. IV. 1. b).

Dieser Missbrauch kann insbesondere in Folgendem bestehen:

a) der unmittelbaren oder mittelbaren Erzwingung von unangemessenen Einkaufs- oder Verkaufspreisen oder sonstigen Geschäftsbedingungen;

b) der Einschränkung der Erzeugung, des Absatzes oder der technischen Entwicklung zum Schaden der Verbraucher;

c) der Anwendung unterschiedlicher Bedingungen bei gleichwertigen Leistungen gegenüber Handelspartnern, wodurch diese im Wettbewerb benachteiligt werden;

d) der an den Abschluss von Verträgen geknüpften Bedingung, dass die Vertragspartner zusätzliche Leistungen annehmen, die weder sachlich noch nach Handelsbrauch in Beziehung zum Vertragsgegenstand stehen.“

Art. 102 AEUV verbietet den Missbrauch wirtschaftlicher Macht in der Europäischen Union.⁶⁷ Es handelt sich hierbei um eine Regelung auf dem Gebiet des Kartellrechts, die das allgemeine Kartellverbot des Art. 101 AEUV ergänzt und sich nicht gegen eine marktbeherrschende Stellung an sich, sondern deren missbräuchliche Ausnutzung richtet.⁶⁸ Aus der Vorschrift ergeben sich drei Tatbestandsmerkmale: Erstens die beherrschende Stellung eines oder mehrerer Unternehmen auf dem Binnenmarkt oder einem wesentlichen Teil desselben, zweitens die missbräuchliche Ausnutzung dieser beherrschenden Stellung sowie drittens die Geeignetheit dieses Missbrauchs zur Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten.⁶⁹ Hierzu sind jedoch bereits ohne nähere Betrachtung der Vorschrift zwei Dinge festzustellen:

Zum einen handelt es sich um eine Regelung, die speziell auf dem Gebiet des Kartellrechts ergangen ist, um die missbräuchliche Ausnutzung einer marktbeherrschenden Stellung durch Unternehmen zu verhindern. Die Kodifikation eines *allgemeinen* Rechtsmissbrauchsverbots für das gesamte Unionsrecht kann damit in Art. 102 AEUV nicht gesehen werden.⁷⁰

67 Ausdrücklich: *Schröter/Bartl* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 102 AEUV, Rn. 1.

68 *Brinker* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 102 AEUV, Rn. 1; *Schröter/Bartl* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 102 AEUV, Rn. 21; s. auch *Mestmäcker*, FS Kreile, 419 (419) zum vormaligen Art. 86 EGV.

69 *Schröter/Bartl* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 102 AEUV, Rn. 1; *Brinker* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 102 AEUV, Rn. 1.

70 S. dazu schon die Ausführungen unter A. IV. 1. b) und *Weber*, Rechtswörterbuch, Glossareintrag zum Begriff „Missbrauchsverbot“.

Zum anderen wird der Missbrauch selbst nicht abschließend definiert, sondern anhand der speziellen kartellrechtlichen Beispiele in Absatz zwei der Vorschrift ausgestaltet. Die Beispiele können als Leitlinien zur Auslegung herangezogen werden.⁷¹ Dies zeigt die Verwendung des Wortes „insbesondere“, die deutlich macht, dass es weitere Missbrauchstatbestände neben den in der Vorschrift ausdrücklich aufgeführten gibt.⁷²

Insgesamt kann Art. 102 AEUV daher nicht als Kodifikation eines allgemeinen Verbots des Rechtsmissbrauchs von Unionsrecht bzw. als allgemeingültige Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch in Bezug auf das Unionsrecht betrachtet werden. Aus der Vorschrift können allenfalls Rechtsgedanken übertragen werden.

c) Artikel 36 AEUV

Hingewiesen worden ist ebenso auf Artikel 36 Satz 2 AEUV als Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch.⁷³ Art. 36 AEUV lautet:

„¹Die Bestimmungen der Artikel 34 und 35 stehen Einfuhr-, Ausfuhr-, und Durchfuhrverboten nicht entgegen, die aus Gründen der öffentlichen Sittlichkeit, Ordnung und Sicherheit, zum Schutze der Gesundheit und des Lebens von Menschen, Tieren oder Pflanzen, des nationalen Kulturguts von künstlerischem, geschichtlichem oder archäologischen Wert oder des gewerblichen und kommerziellen Eigentums gerechtfertigt sind. ²Diese Verbote oder Beschränkungen dürfen jedoch weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten darstellen.“

Jedoch muss festgestellt werden, dass in der Vorschrift der Missbrauch selbst nicht ausdrücklich adressiert wird. Dementsprechend ist auch die Bedeutung der

71 Weiß in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 102 AEUV, Rn. 24; Schröter/Bartl in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 102 AEUV, Rn. 162, 170; s. auch Brinker in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 102 AEUV, Rn. 15; Müller-Graff in: Vedder/Heintschel von Heinegg, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 102 AEUV, Rn. 12.

72 Schröter/Bartl in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 102 AEUV, Rn. 174.

73 Baudenbacher, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 428 weist jedoch ohne weitere Ausführungen, warum es sich hierbei um eine Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots handeln soll, auf Art. 36 Satz 2 AEUV hin; s. auch Müller-Graff in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 36 AEUV, Rn. 160 der auf Beier, FS Vieregge, 43 (51) und Mestmäcker, FS Kreile, S. 419 ff. (s. a. a. O. insbes. S. 420) verweist. Khan/Eisenhut in: Vedder/Heintschel von Heinegg, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 36 AEUV, Rn. 22 benutzen den Begriff des Missbrauchsverbots nur in der Überschrift zur Kommentierung des Art. 36 Satz 2 AEUV.

Vorschrift nicht ganz klar. Teilweise wird davon ausgegangen, Art. 36 Satz 2 AEUV liege dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zugrunde.⁷⁴ Andere messen der Vorschrift keine eigenständige Bedeutung zu bzw. sehen diese weit hinter dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gelegen.⁷⁵

Sieht man die Vorschrift als Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots an, so soll dieses Verbot zwei Tatbestandsalternativen haben⁷⁶: Zum einen dürfen die Maßnahmen nach Art. 36 Satz 1 AEUV keine Mittel einer willkürlichen Diskriminierung sein und zum anderen darf sich aus den Maßnahmen keine verschleierte Beschränkung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten ergeben.⁷⁷

Unabhängig von der Frage der dogmatischen Einordnung des Art. 36 Satz 2 AEUV muss jedoch der Normadressat gesehen werden: Dies sind die Mitgliedstaaten bzw. die Union⁷⁸ und gerade *nicht direkt* die Wirtschaftsbeteiligten⁷⁹. Insofern ergibt sich hier im Vergleich etwa zu Art. 102 AEUV⁸⁰ ein Perspektivwechsel, denn im Unterschied zu Art. 36 Satz 2 AEUV versucht Art. 102 AEUV missbräuchliches Verhalten durch Wirtschaftsbeteiligte zu unterbinden. Damit kann schon im Hinblick auf den persönlichen Anwendungsbereich nicht davon ausgegangen werden, dass Art. 36 Satz 2 AEUV eine *allgemeingültige* Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch beinhaltet. Denn der Staat bzw. seine Verwaltung kann zwar privatrechtlich agieren, umgekehrt ist es aber den Wirtschaftsbeteiligten nicht möglich, „staatsgleich“ zu handeln.

74 *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 36 AEUV, Rn. 104; *Becker* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 36 AEUV, Rn. 79.

75 *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 36 AEUV, Rn. 104; *Becker* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 36 AEUV, Rn. 79 f.

76 *Müller-Graff* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 36 AEUV, Rn. 160 unter Verweis auf *Brändel*, GRUR 1980, 512 (512).

77 *Müller-Graff* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 36 AEUV, Rn. 160.

78 *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 36 AEUV, Rn. 106, 111. *Kingreen* selbst a. a. O. Rn. 112 unter Verweis auf *Grundel*, EuR 2008, 248 (252 f.) lehnt die Bindung der Union ab und begründet das mit dem Charakter der Grundfreiheiten als transnationale Integrationsnormen.

79 Diese werden allenfalls im Wege der Drittwirkung gebunden, die jedoch umstritten ist, vgl. dazu *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 36 AEUV, Rn. 113; s. aber auch *Brändel*, GRUR 1980, 512 (512), nach dem die Verbote zwar nur öffentlich-rechtliche Maßnahmen betreffen, aber sich im privatrechtlichen Bereich auswirken, weil auch die mitgliedstaatlichen Gerichte an die Vorgaben des Gemeinschafts- bzw. jetzt Unionsrechts gebunden seien.

80 Dazu oben B. I. 1. b).

d) Artikel 54 GRCh

Ein weiterer Anhaltspunkt für das Missbrauchsverbot⁸¹ findet sich in Art. 54 GRCh⁸²:

„Verbot des Missbrauchs der Rechte

Keine Bestimmung dieser Charta ist so auszulegen, als begründe sie ein Recht, eine Tätigkeit auszuüben oder eine Handlung vorzunehmen, die darauf abzielt, die in der Charta anerkannten Rechte und Freiheiten abzuschaffen oder sie stärker einzuschränken, als dies in der Charta vorgesehen ist.“

Es sind jedoch verschiedene Problempunkte auszumachen, wenn es darum geht, eine *allgemeingültige* Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch im Primärrecht der Union zu finden:

Erstens bezieht sich die Vorschrift schon nach ihrem Wortlaut nur auf die Bestimmungen der Charta selbst.⁸³ Damit allein kann schon nicht davon ausgegangen werden, dass das Verbot im Sinne dieser Vorschrift einen allgemeinen Charakter für das gesamte Unionsrecht hat.⁸⁴ Hinzu kommt, dass die Vorschrift vielfach als

81 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 428; *Vogenauer* in: de la Feria/Vogenauer, 521 (523); *Wolffgang* in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Art. 54 GRCh, Rn. 1; *Folz* in: Vedder/Heintschel von Heinegg, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 54 GRCh, Rn. 1; *Pache* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 1, 8; *Hatje* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 4; *Jarass*, GRCh, Art. 54, Rn. 1 (unter Verweis auf EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 49; EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38 und EuGH, Urt. v. 11.07.2018 – Rs. C-356/15 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2018:555, Rn. 99) sieht hierin sogar ausdrücklich eine „Konkretisierung des allgemeinen Grundsatzes des Verbots von Rechtsmissbrauch“; ebenso *Hatje*, ZöR 2018, 583 (584).

82 Charta der Grundrechte der Europäischen Union, ABl. (EU) Nr. C 326 v. 26.10.2012, S. 391.

83 *Pache* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 8; *Jarass*, GRCh, Art. 54, Rn. 2.

84 Auch der sehr weitgehende Kommentar bei *Jarass*, GRCh, Art. 54, Rn. 1 sieht entsprechend eine „Konkretisierung des allgemeinen Grundsatzes des Verbots von Rechtsmissbrauch“; *Hoppe* in: Meyer/Hölscheidt, GRCh, Art. 54, Rn. 44 weist begründet mit der verfassungsschützenden Zielrichtung der Vorschrift darauf hin, dass das Verbot in Art. 54 GRCh gerade *nicht* mit dem allgemeinen Grundsatz des Rechtsmissbrauchsverbots verwechselt werden dürfe.

Ausdruck einer wehrhaften Demokratie gesehen wird.⁸⁵ Insoweit sei sie der Regelung des Art. 20 Abs. 4 GG ähnlich⁸⁶ und habe eher symbolischen Charakter⁸⁷. In der Rechtsprechung des EuGH habe die Norm dementsprechend keine Anwendung gefunden.⁸⁸ Weiter ist auch der persönliche Anwendungsbereich umstritten, insbesondere ist nicht klar, ob auch die Union und die Mitgliedstaaten zu den Verpflichteten zählen.⁸⁹

Insgesamt zeigt sich, dass die Norm des Art. 54 GRCh viele Problem- bzw. Streitpunkte aufweist. Sie ist aber insbesondere speziell verfassungsrechtlich ausgestaltet und gerade *nicht* allgemein gehalten. Daher soll hier im Anschluss an *Hoppe*⁹⁰ davon ausgegangen werden, dass die Vorschrift keine Ausprägung des allgemeinen Verbots von Rechtsmissbrauch im Unionsrecht darstellt.

85 *Wolffgang* in: Lenz/Borhardt, EU-Verträge, Art. 54 GRCh, Rn. 1; *Streinz/Michl* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 54 GRCh, Rn. 1, 2; *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 54 GRCh, Rn. 1; *Pache* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 2; *Terhechte* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 54 GRCh, Rn. 1; *Hatje* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 1.

86 *Terhechte* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 54 GRCh, Rn. 1; *Hatje* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 1; *Pache* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 2; *Folz* in: Vedder/Heintschel von Heinegg, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 54 GRCh, Rn. 2.

87 *Terhechte* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 54 GRCh, Rn. 2; *Wolffgang* in: Lenz/Borhardt, EU-Verträge, Art. 54 GRCh, Rn. 2 spricht von einer Normierung, der „klarstellender Charakter“ zuzusprechen sei.

88 So auch *Hatje*, ZöR 2018, 583 (597) mit Stand vom 23.04.2018; *Hoppe* in: Meyer/Hölscheidt, GRCh, Art. 54, Rn. 12: Die Norm habe „keinen praktischen Mehrwert“, *Hoppe*, a. a. O., Rn. 35; von einer nur „geringen“ praktischen Bedeutung geht *Pache* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 20 aus.

89 *Wolffgang* in: Lenz/Borhardt, EU-Verträge, Art. 54 GRCh, Rn. 3; *Jarass*, GRCh, Art. 54, Rn. 5; dafür: *Wolffgang*, a. a. O., Rn. 3; *Pache* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 7; *Terhechte* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 54 GRCh, Rn. 4; dagegen: *Kingreen* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 54 GRCh, Rn. 2; *Hoppe* in: Meyer/Hölscheidt, GRCh, Art. 54, Rn. 19; *Hatje* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 54 GRCh, Rn. 3.

90 *Hoppe* in: Meyer/Hölscheidt, GRCh, Art. 54, Rn. 44.

e) Zwischenergebnis: Keine primärrechtliche Regelung eines allgemeinen Missbrauchsverbots

Somit muss davon ausgegangen werden, dass mangels anderer allgemein formulierter Vorschriften im Primärrecht eine allgemeine bzw. allgemeingültige Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots auf dieser normhierarchischen Ebene nicht zu finden ist.⁹¹

2. Geschriebenes Recht: Art. 4 Abs. 3 VO (EG, EURATOM) Nr. 2988/95 vom 18.12.1995 (Sanktionenverordnung)

Durch die Verordnung (EG, EURATOM) des Rates Nr. 2988/95⁹² sollen schon ausweislich ihres Titels die finanziellen Interessen der Gemeinschaften geschützt werden. Dazu sieht die Verordnung entsprechend ihres Art. 1 Abs. 1 verschiedene Kontrollen und verwaltungsrechtliche Maßnahmen sowie Sanktionen vor, die bei Unregelmäßigkeiten getroffen werden können.⁹³ Art. 4 Abs. 3 VO (EG, EURATOM) Nr. 2988/95 sieht die folgende Regelung vor:

„(3) Handlungen, die nachgewiesenermaßen die Erlangung eines Vorteils, der den Zielsetzungen der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften zuwiderläuft, zum Ziel haben, indem künstlich die Voraussetzungen für die Erlangung dieses Vorteils geschaffen werden, haben zur Folge, daß der betreffende Vorteil nicht gewährt bzw. entzogen wird.“

Diese Regelung schreibt zum ersten Mal im europäischen Recht einen Missbrauchs- bzw. Umgehungstatbestand fest, ohne diesen in seinem Anwendungsbereich zu beschränken.⁹⁴ Insbesondere ist Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO nicht, wie die primärrechtliche Regelung des Art. 102 AEUV für das Kartellrecht, auf ein

91 *Schade/van Lück*, *StuW* 2020, 347 (347, 349); dementsprechend gehen etwa *Tumpel/Precht* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 67 (69) davon aus, dass „der Grundsatz (...) im Bereich des Sekundärrechts unterschiedlich verankert“ ist; allgemein auch *Drißen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 82 unter Verweis auf *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 23, Rn. 3.

92 VO (EG, EURATOM) des Rates v. 18.12.1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaften, *Abl. (EG) Nr. L 312 v. 23.12.1995 S. 1*; im Folgenden auch als „SanktionenVO“ bezeichnet.

93 *Wolfgang/Ulrich*, *EuR* 1998, 616 (633).

94 *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG, EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 21 sprechen insoweit von einer der bedeutendsten Neuerungen in VO 2988/95; *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 255; s. auch *Schrömbges*, *ZfZ* 2005, 398 (401); *ders.*, *Wistra* 2009, 249 (252) und *ders.*, *ZfZ* 2010, 173 (177).

Rechtsgebiet beschränkt.⁹⁵ Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO greift vielmehr immer dann ein, wenn die finanziellen Interessen der Union betroffen sind.⁹⁶ Mit Unregelmäßigkeit meint die Verordnung nach ihrem Art. 1 Abs. 2 dabei jede Handlung oder Unterlassung eines Wirtschaftsbeteiligten, wenn diese einen Schaden für den EU-Gesamthaushaltsplan oder die von der EU verwalteten Haushalte hat bzw. haben würde.

Der Tatbestand des Art 4 Abs. 3 SanktionenVO unterscheidet dazu ein objektives und ein subjektives Tatbestandsmerkmal.

a) Objektiver Tatbestand

Objektiv wird eine Gesamtwürdigung vorgenommen. Aus den Umständen des Einzelfalls muss sich ergeben, dass das Ziel der unionsrechtlichen Regelung nicht erreicht wurde, obwohl die formalen Vorgaben eingehalten wurden. Es bedarf demzufolge einer „objektiven Zweckverfehlung“.⁹⁷

So sollen zulässige Sachverhaltsgestaltungen von den missbräuchlichen Gestaltungen abgegrenzt werden. Das kann nur erfolgen, wenn ein wertender Vergleich zwischen den Zwecken der Regelung und dem tatsächlich geschaffenen Sachverhalt erfolgt:⁹⁸ Für das Zollrecht müsste hier also beispielsweise ein Vergleich zwischen Zweck der aktiven Veredelung und den vom Anmelder verwirklichten Vorgängen vorgenommen werden.

b) Subjektiver Tatbestand

Auf der subjektiven Seite verlangt Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO die Absicht, sich durch „künstliche“ Gestaltungen einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil zu verschaffen. Der Handelnde muss also wissen, dass die Voraussetzungen für den Vorteil willkürlich geschaffen werden und das auch zielgerichtet wollen.⁹⁹

Die „Künstlichkeit“ in diesem Sinne wird dabei dadurch indiziert, dass ein wirtschaftlicher Beweggrund für die rein formale Schaffung der Voraussetzungen des

95 Zu Art. 102 AEUV s. oben B. I. 1. b).

96 *Halla-Heißen*, Subventionsbetrug, S. 116, 178, 180; *Harnischmacher*, Abtretungsempfänger, S. 19; *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 249.

97 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 250; FG Hamburg, Urt. v. 26.01.2006 – IV 106/05 Rn. 32, zit. nach juris.

98 *Halla-Heißen*, Subventionsbetrug, S. 182; *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 250 f.

99 *Schrömbges*, *Wistra* 2009, 249 (252); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 251.

Vorteils fehlt.¹⁰⁰ Allein, dass wirtschaftslenkende Elemente berechtigterweise ausgenutzt werden, kann jedoch nicht ausreichen, um eine Missbrauchsabsicht zu begründen.¹⁰¹

c) Rechtsfolge der Missbrauchsfeststellung

Wird ein Rechtsmissbrauch nach dem Tatbestand des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO festgestellt, wird der unionsrechtlich vorgesehene Vorteil nicht gewährt, bzw. soweit er bereits gewährt wurde, wieder entzogen. Dabei handelt es sich um die Folge der Feststellung des Missbrauchs.¹⁰² Einen Sanktionscharakter hat der Entzug der Vorteile jedoch nicht.¹⁰³ Das wird auch durch Art. 4 Abs. 4 SanktionenVO ausdrücklich bestätigt, nach dem die „in diesem Artikel vorgesehenen Maßnahmen (...) keine Sanktionen“ darstellen.

3. Geschriebenes Recht: Art. 15 Abs. 1 RL 2009/133/EG vom 19.10.2009 (Fusionsrichtlinie)

In Art. 15 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG vom 19.10.2009¹⁰⁴ ist die General Klausel zur Bekämpfung des steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs in der Fusion von Unternehmen geregelt:

„(1) Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Titel II, III, IV und IVb ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn die Fusion, Spaltung, Abspaltung, Einbringung von Unternehmensteilen, der Austausch von Anteilen oder die Verlegung des Sitzes einer SE oder einer SCE

a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat; vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn einer der in Artikel 1 genannten Vorgänge nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen –

100 *Halla-Heißen*, Subventionsbetrug, S. 181; *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 251; FG Hamburg, Urt. v. 26.01.2006 – IV 106/05, Rn. 36, zit. nach juris; s. auch *Summersberger*, FS Ritz, 289 (296).

101 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 251; FG Hamburg, Urt. v. 26.01.2006 IV 106/05, Rn. 36, zit. nach juris.

102 *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG/EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 22.

103 *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG/EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 22.

104 RL 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. (EG) Nr. L 310 v. 25.11.2009, S. 34; im Folgenden auch „FusionsRL“.

insbesondere der Umstrukturierung, oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften – beruht; (...)“

Auch in dieser bereichsspezifischen Regelung findet sich ein objektives und ein subjektives Merkmal.

a) Objektiver Tatbestand

Art. 15 Abs. 1 a) Fusionsrichtlinie setzt voraus, dass eine der genannten Aktionen nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruht und benennt, erkennbar an der Verwendung des Wortes insbesondere, eine nicht abschließende Aufzählung vernünftiger Gründe.¹⁰⁵ Der Wirtschaftsbeteiligte muss überwiegende wirtschaftliche Gründe nachweisen können, um die Missbrauchsvermutung zu entkräften und letztlich dem Vorwurf zu begegnen, er habe die erforderlichen Voraussetzungen nur der Form halber geschaffen, um in den Genuss des steuerlichen Vorteils zu kommen.¹⁰⁶ Es lässt sich hier eine Ähnlichkeit zur allgemeinen Vorschrift des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO feststellen, die den subjektiven Tatbestand anhand des Fehlens wirtschaftlicher Beweggründe für eine Gestaltung indiziert¹⁰⁷. Zu beachten ist jedoch, dass die Vorschrift nicht auf Steuerarten anwendbar ist, die in der Richtlinie nicht geregelt werden. Denn die Vorschrift ist unter Berücksichtigung ihres Wortlauts, Zwecks und Kontexts eng auszulegen. Eben daraus ergibt sich, dass die Regelung nur auf die Umstrukturierung von Unternehmen und an einem solchen Vorgang beteiligte Gesellschaften verweist, wenn sie wirtschaftlich vernünftige Gründe verlangt. Somit ist nur der Bereich der Fusionen und sonstigen Unternehmensumstrukturierungen von ihr umfasst.¹⁰⁸ Es handelt sich damit um eine bereichsspezifische Regelung.

b) Subjektiver Tatbestand

Subjektiv setzt die Regelung voraus, dass der Wirtschaftsbeteiligte die Absicht der Steuerumgehung hegt.¹⁰⁹ Auch in dieser Richtlinie fällt allerdings auf, dass

105 Dementsprechend fordert *Musil* in: *Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht*, Art. 15 FusionsRL, Rn. 15, den Begriff des „vernünftigen wirtschaftlichen Grundes“ zu konkretisieren.

106 *Böing*, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, S. 234.

107 *Halla-Heißen*, *Subventionsbetrug*, S. 181; *Felderhoff*, *Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen*, S. 251; FG Hamburg, *Urt. v. 26.01.2006 – IV 106/05*, Rn. 36, zit. nach juris; dazu auch oben B. I. 2. b).

108 *Musil* in: *Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht*, Art. 15 FusionsRL, Rn. 8.

109 *Böing*, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, S. 235; *Eilers*, *DB 1993, 1156* (1159).

der subjektive Tatbestand indiziert wird.¹¹⁰ Denn nach Art. 15 Abs. 1 a) 2. Hs. FusionsRL kann von einer Umgehungsabsicht ausgegangen werden, wenn die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Veränderung nicht auf einem wirtschaftlichen Grund beruht. Parallel zur SanktionenVO fragt die FusionsRL subjektiv im Ergebnis ebenfalls nach der Absicht, sich einen Vorteil zu verschaffen und indiziert diese genauso am Vorliegen wirtschaftlicher Motive.

4. Geschriebenes Recht: Art. 5 RL 2003/49/EG vom 03.06.2003 (Zins- und Lizenzrichtlinie)

Eine Regelung zu „Betrug und Missbrauch“ findet sich auch in der Richtlinie über Zinsen und Lizenzzahlungen¹¹¹. Deren Artikel 5 lautet:

„(1) Diese Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Regelungen zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch nicht entgegen.

(2) Die Mitgliedstaaten können im Fall von Transaktionen, bei denen der hauptsächliche Beweggrund oder einer der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung, die Steuerumgehung oder der Missbrauch ist, den Rechtsvorteil dieser Richtlinie entziehen bzw. die Anwendung dieser Richtlinie verweigern.“

Die Regelung konkretisiert den Missbrauchs begriff für einen steuerrechtlichen Bereich. Hierbei wird auf den Beweggrund der gewählten Gestaltung abgestellt. Außerdem legt die Vorschrift die Rechtsfolge für den Fall der Feststellung einer als missbräuchlich einzustufenden Gestaltung fest. In diesem Fall werden die gewährten Vorteile entzogen. Dies entspricht letztendlich der Vorgehensweise der Regelung in der FusionsRL und der Sanktionenverordnung.¹¹² Anders als jedoch in der FusionsRL wird in der ZLRL darauf verzichtet, typisierende Vorgaben hinsichtlich des Vorliegens von Missbrauch zu machen.¹¹³

110 Musil in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 15 FusionsRL, Rn. 15.

111 Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 03. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. (EU) Nr. L 157 v. 26.06.2003, S. 49 geändert durch Richtlinie 2013/13/EU des Rates vom 13. Mai 2013, Abl. (EU) Nr. L 141 v. 28.05.2013, S. 30; im Folgenden „ZLRL“.

112 In diese Richtung auch *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 255.

113 *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 255; vgl. auch den Wortlaut der Missbrauchsklausel der Fusionsrichtlinie oben unter B. I. 3.

In der Literatur ist angemerkt worden, dass der Wortlaut des Art. 5 Abs. 2 ZLRL Raum für Fehlinterpretationen bieten könne.¹¹⁴ Zurückgeführt wird dies auf die (auch in anderen Sprachversionen) genutzten vielen verschiedenen Begriffe, die teils nicht ganz klar abgegrenzt würden und so Unklarheiten offen ließen.¹¹⁵

Auch könne man über den Inhalt der Norm des Art. 5 Abs. 2 ZLRL streiten. In Betracht käme einerseits, sie als materiell-rechtliche Bestimmung zu interpretieren, andererseits könne darin auch eine Ermächtigung der Mitgliedstaaten gesehen werden, Regelungen zu erlassen, die diesem Missbrauchsverständnis entsprechen, bzw. bestehende Regelungen in diesem Sinne anzuwenden.¹¹⁶ Weiter sei die Frage nicht ganz geklärt, ob der Begriff der „rein künstlichen Gestaltung“ entsprechend der Rechtsprechung des EuGH zur Fusionsrichtlinie¹¹⁷ eng auszulegen sei.¹¹⁸

Insgesamt zeigt sich, dass die Missbrauchsklausel der ZLRL an vielen Stellen auslegungsbedürftig und anfällig für Streitigkeiten ist. Das liegt vor allem an den Begrifflichkeiten, die häufig nicht eindeutig sind und dementsprechend großen Interpretationsspielraum bieten.

114 *Hahn*, IStR 2010, 638 (639).

115 *Hahn*, IStR 2010, 638 (639 f.); *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S. 8 ff. bezogen auf den deutschen, englischen, französischen und niederländischen Begriff; *Brandner*, FS Loukota, 101 (104, 105, 107 f.); *Jarass/Beljin*, JZ 2003, 768 (769) bezogen auf den EG-Vertrag; *Lohse*, FS Reiß, 645 (645); *Fischer*, FS Reiß, 621 (622 f.).

116 *Hahn*, IStR 2010, 638 (640).

117 Dazu oben B. I. 3. und *Musil* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 15 FusionsRL, Rn. 8.

118 *Musil* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 5 ZLRL Rn. 7 sieht die Frage nach der Entscheidung *N Luxembourg I* des EuGH (dazu unten B. I. 6. w)) als mittlerweile geklärt an, es sei eine weite Auslegung anzuwenden, wie sie der EuGH in der Entscheidung vorgegeben habe; für eine enge Auslegung *Kofler* in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht Rn. 15.28, jedoch bleibe die Rechtsprechung des EuGH abzuwarten.

5. Geschriebenes Recht: Art. 1 RL 2011/96/EU vom 30.11.2011 (Mutter-Tochter-Richtlinie)

a) Ursprüngliche Fassung: Ausformung des einheitlichen abstrakten Missbrauchsbegriffs des Unionsrechts

In Art. 1 Abs. 2 RL 2011/96/EU¹¹⁹ über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten fand sich folgende Regelung im Zusammenhang mit dem Begriff des Rechtsmissbrauchs:

„(2) Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen nicht entgegen.“

Ein konkreter Tatbestand des Rechtsmissbrauchs ließ sich aus dieser Regelung nicht ableiten.¹²⁰ Das Verständnis des Begriffs des Rechtsmissbrauchs, das der MTRL in dieser Fassung zugrunde lag, musste daher auf andere Weise ermittelt werden. In Betracht kamen zu dieser Ermittlung die Zielsetzungen der Richtlinie, der jeweiligen Regelung und die allgemeinen Zielsetzungen des Unionsgesetzgebers.¹²¹ *Bergmann*¹²² wollte daher die Ermittlung des Missbrauchsverständnisses der MTRL an die Regelung der FusionsRL anschließen.¹²³ Art. 1 Abs. 2 MTRL sei Ausdruck des einheitlichen abstrakten Missbrauchsbegriffs¹²⁴, der sich aus der Rechtsprechung des EuGH ergebe. Nach dieser Rechtsprechung stehe die Frage

119 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), Abl. (EU) Nr. L 345 v. 29.12.2011, S. 8; im Folgenden „MTRL“.

120 *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 840 (842); *Kofler* in: DSStJG, Bd. 33 (2010), 213 (218 f.); s. auch *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsfreiheit im Internationalen Steuerrecht, 67 (70); *Bergmann*, StuW 2010, 246 (246) jeweils in Bezug auf die wortgleiche Vorgängerregelung des Art. 1 Abs. 2 RL 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, Abl. (EWG) Nr. L 225 v. 20.08.1990, S. 6.

121 *Bergmann*, StuW 2010, 246 (255) in Bezug auf die wortgleiche Vorgängerregelung des Art. 1 Abs. 2 RL 90/435/EWG; *Bergmann* a. a. O. nimmt Bezug auf *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltung im Internationalen Steuerrecht, 67 (81) und *Schön* in: FS Reiß, 571 (576); s. auch *Böing*, EWS 2007, 55 (57); *Kofler* in: DSStJG, Bd. 33 (2010), 213 (219); *Englisch*, StuW 2009, 3 (10); *Thiele*, IStR 2011, 452 (452).

122 *Bergmann*, StuW 2010, 246 (255 f.).

123 *Bergmann*, StuW 2010, 246 (256); zu Art. 15 Abs. 1 FusionsRL s. oben B. I. 3.; im Sinne eines einheitlichen Verständnisses des Missbrauchs im Sekundärrecht auch *Thiele*, IStR 2011, 452 (452) beziehungsweise auf *Thömmes*, FS Wassermeyer, 207 (231); *Driën*, DSTZ 2006, 539 (541); *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S. 244 f.

124 *Bergmann*, StuW 2010, 246 (256).

der Beurteilung dessen, ob Rechtsmissbrauch vorliege, eng mit den Zielsetzungen der jeweiligen Unionsrechtsvorschrift in Zusammenhang¹²⁵. Dementsprechend soll nicht der nationale Gesetzgeber nach seinem Verständnis entscheiden, was als missbräuchlich einzustufen ist, sondern die innerstaatlichen Missbrauchsbe-
kämpfungsvorschriften, die zur Umsetzung der Richtlinie ergehen, im Sinne eines *effet utile* am unionsrechtlichen Missbrauchsverständnis ausrichten.¹²⁶ Diese Her-
angehensweise kann im Grundsatz überzeugen. Zwar erscheint der Wortlaut für
autonome Regelungen der Mitgliedstaaten offen¹²⁷, jedoch sollte bedacht werden,
dass der Wortlaut eben nur eine der verschiedenen Auslegungsmethoden ist¹²⁸
und die MTRL auch in ihrer Fassung¹²⁹ schon verhältnismäßige Regelungen
forderte, was wiederum auf den Wortlaut der englischen und französischen Fas-
sung zurückgeführt wurde, nach deren Fassung nationale Regelungen erforderlich
(englisch: „required“; französisch: „nécessaires“) sein mussten.¹³⁰

Andere sind demgegenüber von einer „quasi delegierten Kompetenz“¹³¹ der Mit-
gliedstaaten zur Missbrauchsabwehr ausgegangen, die sogar – begründet mit dem
Wortlaut des Art. 1 Abs. 2 MTRL – so weit reichen könne, den Begriff des Miss-
brauchs zu definieren.¹³²

-
- 125 *Bergmann*, *StuW* 2010, 246 (249); *Bron*, *DB* 2007, 1273 (1273), *Eilers*, *FS* Wassermeyer, 323 (330) und *Knobbe-Keuk*, *EuZW* 1992, 336 (339 f.) kritisierten dementsprechend etwa die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG als nicht vom Sinn und Zweck der Mutter-Tochter-Richtlinie gedeckt; s. kritisch auch *Thiele*, *IStR* 2011, 452 (452).
- 126 *Thiele*, *IStR* 2011 452 (452); *Bron*, *DB* 2007, 1273 (1274); *Böing*, *Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa*, S. 236 unter Bezug auf *EuGH*, *Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem)*, *ECLI:EU:C:1997:369*, Rn. 35 und 38; *Weber*, *EC Tax Review* 1996, 63 (64); allgemein für ein unionsrechtlich autonomes Verständnis auch *Schön*, *IStR* 1996, Beihefter 2, 1 (2).
- 127 *Bron*, *DB* 2007, 1273 (1273); *Höppner*, *FS Rädler*, 305 (334); *Eilers*, *DB* 1993, 1156 (1157); *Knobbe-Keuk*, *EuZW* 1992, 336 (339 f.).
- 128 Dieses Argument hat gerade in unionsrechtlichen Zusammenhängen besondere Bedeutung, denn die Rechtsakte ergehen in 24 Amtssprachen. Kritisch zur rein am Wortlaut orientierten Auslegung etwa auch *Felderhoff*, *Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen*, S. 275; das gilt auch in der Rechtsprechung des *EuGH* zum Rechtsmissbrauch, dazu grundlegend *EuGH*, *Urt. v. 11.10.1977 – Rs. C-125/76 (Cremer)*, *ECLI:EU:C:1977:148*, Rn. 13.
- 129 Richtlinie 90/435/EWG (vgl. auch Fn. 120).
- 130 *Bron*, *DB* 2007, 1273 (1273) bezugnehmend auf *Schön*, *IStR* 1996, Beihefter 2, 1 (6, 15 f.); *Züger* in: *Gassner/Lang, Besteuerung*, 549 (554); *Eilers*, *DB* 1993, 1156 (1157); *Thömmes*, *JbFfSt* 1998/99, 94 (101); *Kofler* in: *DStJG*, Bd. 33 (2010), 213 (220).
- 131 *Hahn*, *IStR* 2010, 638 (640) bezugnehmend u. a. auf *Höppner*, *FS Rädler*, 305 (334); *Danon/Glauser*, *Intertax* 2005, 503 (513 f.).
- 132 *Hahn*, *IStR* 2010, 638 (640) bezugnehmend auf *Hey*, *StuW* 2008, 167 (179); *Höppner*, *FS Rädler*, 305 (334); *Weber*, *EC Tax Review* 2000, 15 (28); s. ablehnend *Bron*, *DB* 2007, 1273 (1273).

b) Änderung durch RL (EU) 2015/121 vom 27.01.2015

Mit der Richtlinie (EU) 2015/121¹³³ ist Art. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie geändert worden und hat seitdem, soweit hier von Interesse, folgenden Wortlaut:

„(2) Liegt – unter Berücksichtigung aller relevanten Fakten und Umstände – eine unangemessene Gestaltung oder eine unangemessene Abfolge von Gestaltungen vor, bei der der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck dieser Richtlinie zuwiderläuft, so gewähren die Mitgliedstaaten Vorteile dieser Richtlinie nicht.

Eine Gestaltung kann mehr als einen Schritt oder Teil umfassen.

(3) Für die Zwecke von Absatz 2 gilt eine Gestaltung oder eine Abfolge von Gestaltungen in dem Umfang als unangemessen, wie sie nicht aus triftigen wirtschaftlichen Gründen vorgenommen wurde, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln.

(4) Die vorliegende Richtlinie steht der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerbetrug oder Missbrauch nicht entgegen.“

Grund für diese Veränderung war vor allem auch Kritik der EU-Kommission. Die Kommission war der Meinung, die bisherige Regelung könne Verwirrung stiften, da sie zu unklar und unbestimmt sei.¹³⁴ Anders formuliert war die Vorgängerfassung nicht zur Normbehauptung geeignet.¹³⁵ Eine allgemeine Regel zur Missbrauchsbekämpfung, die an die Besonderheiten der Mutter-Tochter-Richtlinie angepasst sei, könne dagegen diese Schwierigkeiten ausräumen und dafür sorgen, dass nationale Maßnahmen besser griffen und die Mitgliedstaaten koordinierter handeln könnten, wobei gleichzeitig die Grundfreiheiten in der Form der Auslegung durch den EuGH angemessen berücksichtigt würden.¹³⁶

133 Richtlinie (EU) 2015/121 des Rates vom 27. Januar 2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. (EU) Nr. L 21 v. 28.01.2015, S. 1.

134 Europäische Kommission, COM2013, 814 final, S. 3, h (Zugriff: 26.03.2021); *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 840 (842).

135 *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 258.

136 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, COM2013, 814 final, S. 3; *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 840 (842); in diese Richtung deutet offenbar der fünfte Erwä-

Diese neue Regelung fasst den Begriff nun genauer, wenn auch nicht direkt von Missbrauch gesprochen wird. Vielmehr wird geregelt, was beim Vorliegen einer „unangemessenen Gestaltung“ bzw. „unangemessenen Abfolge vom Gestaltungen“ von den Mitgliedstaaten verlangt wird; die Vorteile der Richtlinie nicht zu gewähren.¹³⁷ Der Begriff der „unangemessenen Gestaltung“ wird im folgenden Absatz dahingehend konkretisiert, dass sie keinen wirtschaftlichen Grund haben darf, der die wirtschaftliche Realität widerspiegelt.¹³⁸ Auffällig ist weiter, dass die Regelungen zur Feststellung eines Missbrauchs auch ausdrücklich auf den Zweck der Gestaltungen abstellen, der darin bestehen muss, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Zweck der Richtlinie zuwiderläuft.¹³⁹

In der Literatur ist davon ausgegangen worden, dass die neue Regelung der MTRL an die bereits bestehenden Regelungen der FusionsRL und der ZLRL anknüpft.¹⁴⁰ Diese Überlegung überzeugt, wenn man sich die dort geprägten Begriffe anschaut. Auch die FusionsRL stellt auf wirtschaftliche Gründe für eine Gestaltung ab und betrachtet den Zweck der Gestaltung.¹⁴¹ Damit scheint sich der Unionsgesetzgeber der zuvor u. a. von *Bergmann*¹⁴² geäußerten Ansicht angeschlossen zu haben, die ein Abstellen auf das Ziel der jeweiligen unionsrechtlichen Regelung gefordert hatte. Gleichwohl ist festzustellen, dass keine Regelbeispiele für ein missbräuchliches Verhalten gebildet werden, sondern auf eine Gesamtbetrachtung des Einzelfalls abgestellt wird.

Auch wenn man abweichend hiervon davon ausgeht, dass mit der Verwendung des Wortes „Steuervorteil“, statt „Steuerumgehung“ ein Unterschied zu FusionsRL und ZLRL festzustellen sei¹⁴³, kann sich an der grundsätzlichen Herangehensweise nichts verändert haben. Denn es wird immer noch hauptsächlich auf

gungsgrund der RL (EU) 2015/121, wenn dort davon gesprochen wird, dass eine gemeinsame De-minimis-Missbrauchsbekämpfungsvorschrift hilfreich wäre, um Missbräuche jeder Art zu verhindern und mehr Kohärenz bei der Anwendung der Richtlinie in verschiedenen Mitgliedstaaten zu ermöglichen.

137 *Weber-Grellet* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 1 MTRL, Rn. 11.

138 *Weber-Grellet* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 1 MTRL, Rn. 10.

139 Vgl. den Wortlaut des Art. 1 Abs. 2 MTRL. In diese Richtung *Weber-Grellet* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 1 MTRL, Rn. 13.

140 *Roderburg*, EuZW 2015, 940 (942); *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 840 (843 f.); *Kofler* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 14.86.

141 Dazu oben B. I. 3.; diese Herangehensweise wurde auch in der Literatur zur Vorgängervorschrift geübt, vgl. etwa *Bergmann*, StuW 2010, 246 (255 f.).

142 *Bergmann*, StuW 2010, 246 (249, 256); s. auch *Thiele*, IStR 2011, 452 (452).

143 *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 261.

das Ziel der umgangenen Regelung abgestellt. Lediglich der Nachweis ändert sich in der Weise, dass ein Zielverstoß jetzt positiv festgestellt werden muss.¹⁴⁴

6. Die Rechtsprechung des EuGH im Hinblick auf Rechtsmissbrauch und Umgehung

Die in den soeben dargestellten Vorschriften verankerten Voraussetzungen für den Rechtsmissbrauch gehen nach den Ausführungen auf eine seit Mitte der 1970er Jahre vom EuGH geprägte Rechtsprechung zurück¹⁴⁵, aus der sich ein allgemeiner Missbrauchsvorbehalt des EU-Rechts ableiten lässt.¹⁴⁶ Im Folgenden sollen daher die wesentlichen Entwicklungen des Begriffs in der Rechtsprechung anhand der grundlegenden Urteile nachvollzogen werden.¹⁴⁷

a) EuGH, Rs. C-33/74 – van Binsbergen

Das Urteil in der Rechtssache *van Binsbergen*¹⁴⁸ kann als die erste Entscheidung des EuGH zum Rechtsmissbrauch bzw. als Ausgangspunkt der Entwicklung betrachtet werden.¹⁴⁹ Der EuGH entschied darin, dass es den Mitgliedstaaten der EWG erlaubt sein müsse, solche Rechtsvorschriften zu erlassen, die den Missbrauch der Grundfreiheiten durch Wirtschaftsbeteiligte verhindern sollen, solange diese Vorschriften verhältnismäßig sind.

144 *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 261.

145 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 434 unter Verweis auf *Vogenaue* in: de la Feria/Vogenaue, 521 (523) geht etwa davon aus, dass es sich bei den sekundärrechtlichen Vorschriften nur um bloße Kodifikationen der richterrechtlichen Vorgaben handle, ohne dass die Vorschriften dem Richterrecht etwas hinzufügen. Die Kodifikationen sorgten insoweit nur für Rechtssicherheit.

146 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 331; *Bergmann*, *StuW* 2010, 246 (249); s. auch *Schade/van Lück*, *StuW* 2020, 347 (349).

147 Die Rechtsprechung des EuGH zum Verbot des Rechtsmissbrauchs ist mittlerweile sehr ausgeprägt, sodass hier nur ein Ausschnitt betrachtet und Schwerpunkte gesetzt werden können. Weitergehende Analysen finden sich etwa bei *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 35 ff., *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 160 ff. und *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 114 ff. *Baudenbacher*, a. a. O. bezieht in ihre Betrachtung auch Urteile des EFTA-Gerichtshofs ein.

148 EuGH, Urt. v. 03.12.1974 – Rs. C-33/74 (*van Binsbergen*), ECLI: EU:C:1974:131.

149 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 36; *Baudenbacher*, *ZfRV* 2008, 205 (205); *dies.*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 164; *Kjellgren*, *EBLR* 2000, 179 (180); *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (3); *Vogenaue* in: de la Feria/Vogenaue, 521 (521) Fn. 3; *Kofler/Tumpel* in: Lang/Melz/Kristoffersson, *VAT*, 471 (472).

aa) Sachverhalt

Ein niederländischer Rechtsanwalt vertrat vor einem niederländischen Gericht einen Mandanten. Im Verlaufe des Verfahrens verlegte der Rechtsanwalt seinen Wohnsitz von den Niederlanden nach Belgien. Dies hatte nach niederländischem Recht zur Folge, dass er vor niederländischen Gerichten nicht mehr als Rechtsanwalt auftreten durfte. Er sah hierin eine Verletzung der in Art. 59 EWG-Vertrag¹⁵⁰ festgeschriebenen Dienstleistungsfreiheit.¹⁵¹

bb) Entscheidung des EuGH

Nach der Entscheidung des EuGH können trotz Garantie der Dienstleistungsfreiheit solche Anforderungen, die mit der Besonderheit der Dienstleistung zusammenhängen und als allgemeingültige Berufsausübungsregeln ausgestaltet sind, nicht als mit der Dienstleistungsfreiheit unvereinbar angesehen werden. Zu diesen Regeln zählt der EuGH diejenigen über Organisation, Befähigung, Berufspflichten, Kontrolle, Verantwortlichkeit und Haftung.¹⁵² Ferner könne einem Mitgliedstaat

„nicht das Recht zum Erlaß von Vorschriften abgesprochen werden, die verhindern sollen, daß der Erbringer einer Leistung, dessen Tätigkeit ganz oder vorwiegend auf das Gebiet dieses Staates ausgerichtet ist, sich die durch Art. 59¹⁵³ garantierte Freiheit zunutze macht, um sich den Bestimmungen zu entziehen, die auf ihn Anwendung fänden, wenn er im Gebiet dieses Staates ansässig wäre“.¹⁵⁴

Daraus wird gefolgert, dass das Erfordernis einer festen beruflichen Niederlassung innerhalb bestimmter Gerichtsbezirke nicht unvereinbar mit der Dienstleistungsfreiheit sein könne, wenn es sachlich geboten erscheint, die Berufsregeln einzuhalten, die das Funktionieren der Justiz sichern. Für eine Rechtfertigung vor dem Hintergrund der Dienstleistungsfreiheit kommt es demnach darauf an, ob weniger einschränkende Maßnahmen mit gleichem Erfolg zur Verfügung stehen.¹⁵⁵

150 Heute Art. 56 AEUV.

151 EuGH, Urt. v. 03.12.1974 – Rs. C-33/74 (van Binsbergen), ECLI: EU:C:1974:131, Rn. 5.

152 EuGH, Urt. v. 03.12.1974 – Rs. C-33/74 (van Binsbergen), ECLI: EU:C:1974:131, Rn. 12.

153 Heute Art. 56 AEUV.

154 EuGH, Urt. v. 03.12.1974 – Rs. C-33/74 (van Binsbergen), ECLI: EU:C:1974:131, Rn. 13.

155 EuGH, Urt. v. 03.12.1974 – Rs. C-33/74 (van Binsbergen), ECLI: EU:C:1974:131, Rn. 14 – 16.

cc) Anmerkung

Auffällig ist, dass der EuGH selbst den Begriff des Missbrauchs nicht erwähnt, sondern sich darauf beschränkt, ihn zu umschreiben.¹⁵⁶ Darüber hinaus ist in der Literatur angenommen worden, dass bereits in der ersten Entscheidung erkennbar sei, dass der EuGH auch Ziele und Vorstellungen, also subjektive Elemente berücksichtige. Er habe dies in der Missbrauchsumschreibung in Rn. 13 durch eine „um zu“ Formulierung erkennen lassen.¹⁵⁷

b) EuGH, Rs. C-125/76 – Cremer

Die Rechtssache *Cremer*¹⁵⁸ kann insofern als Fortschritt in der Entwicklung der Rechtsprechung gesehen werden, als der EuGH dort zum ersten Mal in der Entwicklung des Missbrauchsvorbehalts selbst den Begriff Missbrauch verwendet.¹⁵⁹ Weiter wird hier erstmals den Mitgliedstaaten die Kompetenz zur Würdigung des Sachverhalts hinsichtlich der Missbräuchlichkeit der Gestaltung zugeschrieben¹⁶⁰ und es werden solche missbräuchlichen Praktiken aus dem Anwendungsbereich des EU-Rechts ausgeschlossen.¹⁶¹ Die Entscheidung betraf das Ausfuhrerstattungsrecht für landwirtschaftliche Erzeugnisse.

aa) Sachverhalt

Ein Unternehmen führte Tierfutter nach Dänemark, seinerzeit Drittland, aus, das zum größten Teil aus nicht erstattungsfähigen Ingredienzien bestand. Nur eine in geringer Menge enthaltene Zutat war erstattungsfähig.¹⁶² Diese wurde in Dänemark herausgefiltert und das übrige Futter wieder in die EU zurückverkauft. Dies erkannte die zuständige Behörde nachträglich und nahm daraufhin die Ausfuhrerstattungen mit der Begründung zurück, das Unternehmen habe die Voraussetzungen für die Erstattung – „Ge- oder Verbrauchen oder Be- oder Verarbeiten im Verbrauchsland“ – nicht erfüllt.¹⁶³

156 EuGH, Urt. v. 03.12.1974 – Rs. C-33/74 (van Binsbergen), ECLI: EU:C:1974:131, Rn. 13; s. auch *Vogenaer* in: de la Feria/Vogenaer, 521 (521) Fn. 3; *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 38.

157 *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 115.

158 EuGH, Urt. v. 11.10.1977 – Rs. C-125/76 (Cremer), ECLI:EU:C:1977:148.

159 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 43; *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 170.

160 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 43 f.

161 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 43.

162 EuGH, Urt. v. 11.10.1977 – Rs. C-125/76 (Cremer), ECLI:EU:C:1977:148, Rn. 6.

163 EuGH, Urt. v. 11.10.1977 – Rs. C-125/76 (Cremer), ECLI:EU:C:1977:148, Rn. 7.

bb) Entscheidung des EuGH

Zunächst stellt der EuGH heraus, dass die Verordnungsbestimmungen unter Berücksichtigung ihres Zwecks auszulegen seien und nicht nur am Wortlaut gehaftet werden dürfe.¹⁶⁴ Zudem sei es Sache der zuständigen nationalen Stellen, eine Sachverhaltswürdigung vorzunehmen, die verhindern soll, dass Erstattungen gezahlt würden, auf die kein Rechtsanspruch bestehe.¹⁶⁵ Die tatsächliche Feststellung des Missbrauchs verbleibt also bei den Mitgliedstaaten.

Weiterhin merkt der EuGH an, dass der Anwendungsbereich der betreffenden EWG-Verordnungen keinesfalls so weit ausgedehnt werden könne, dass er missbräuchliche Praktiken eines Exporteurs decke.¹⁶⁶

cc) Anmerkung

Im Urteil *Cremer* wird zwar zum ersten Mal der Begriff Missbrauch erwähnt¹⁶⁷, eine Definition, was im europäischen Recht unter Rechtsmissbrauch zu verstehen ist, unterbleibt jedoch (noch). Gleichwohl wird für die Missbräuchlichkeit einer Sachverhaltsgestaltung erstmals ausdrücklich auf den Zweck der jeweils missbrauchten Normen bzw. der Normen, hinsichtlich derer der Missbrauch geprüft wird, abgestellt und damit der teleologische Ansatz begründet.¹⁶⁸ Weiter ist darauf aufmerksam gemacht worden, dass der EuGH keine subjektiven Erwägungen, sondern lediglich Wertungen der jeweiligen Gesetze zur Grundlage seiner Entscheidung über das Vorliegen von Missbrauch gemacht habe. Das habe zu sachgerechten Ergebnissen geführt.¹⁶⁹

164 EuGH, Urt. v. 11.10.1977 – Rs. C-125/76 (Cremer), ECLI:EU:C:1977:148, Rn. 13.

165 EuGH, Urt. v. 11.10.1977 – Rs. C-125/76 (Cremer), ECLI:EU:C:1977:148, Rn. 14.

166 EuGH, Urt. v. 11.10.1977 – Rs. C-125/76 (Cremer), ECLI:EU:C:1977:148, Rn. 21.

167 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 170 ist sogar der Auffassung, dass der EuGH hier erstmals mit dem Missbrauch von Gemeinschaftsrecht befasst sei. Das dürfte sich damit erklären lassen, dass sie ihre Ansicht auf das Sekundärrecht und nicht auf Grundfreiheiten bezogen wissen will (ebd. S. 171). Insofern begegnet dies keinen Bedenken.

168 EuGH, Urt. v. 11.10.1977 – Rs. C-125/76 (Cremer), ECLI:EU:C:1977:148, Rn. 13; *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (334 f.); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 252 f., jeweils zustimmend.

169 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 253.

c) EuGH, Rs. C-250/80 – Schumacher

In seinem Urteil zur Rechtssache *Schumacher*¹⁷⁰ festigt der EuGH seine zum Rechtsmissbrauch ergangene Rechtsprechung dahin, dass auch nach *Cremer* ein teleologischer Ansatz genutzt wird.¹⁷¹

aa) Sachverhalt

Ein Weizenhändler führte Weizen aus dem neu in die EWG eingetretenen Dänemark nach Großbritannien aus. Dort führte er die Zollformalitäten durch und verschifft den Weizen unmittelbar danach auf denselben Schiffen weiter nach Deutschland. Der Weizenhändler hatte bereits vor der Ausfuhr aus Dänemark einen Kaufvertrag mit einem deutschen Unternehmen geschlossen.¹⁷²

In der Folge wurde ihm von den dänischen Behörden vorgeworfen, falsche Angaben im Hinblick auf die Ausfuhr nach Großbritannien gemacht zu haben: Er habe zwar die Waren nach Großbritannien ausgeführt, sie jedoch direkt weiterverschifft, sodass er die nach der einschlägigen Gemeinschaftsverordnung¹⁷³ vorgesehenen Ausgleichsbeträge zu Unrecht erhalten habe.¹⁷⁴ Diese Verordnung machte die Erstattung von Ausgleichsbeträgen davon abhängig, dass ein Nachweis über die Erfüllung der Förmlichkeiten zur Einfuhr erbracht wurde und die Erhebung der im Bestimmungsmitgliedstaat geltenden Abgaben und Zölle gleicher Wirkung nachgewiesen war.¹⁷⁵

Nach Auffassung des Weizenhändlers lag kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht vor, da er den Export von Beginn an wie geschehen geplant habe und die Erfüllung der Einfuhrzollförmlichkeiten in Großbritannien ordnungsgemäß vorstattengegangen sei.¹⁷⁶

bb) Entscheidung des EuGH

Nach den Entscheidungsgründen des EuGH müssen die Bestimmungen der Gemeinschaftsverordnung im Gesamtrahmen der Gemeinschaftsvorschriften be-

170 EuGH, Urt. v. 27.10.1981 – Rs. C-250/80 (Schumacher), ECLI:EU:C:1981:246.

171 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (335).

172 EuGH, Urt. v. 27.10.1981 – Rs. C-250/80 (Schumacher), ECLI:EU:C:1981:246, Rn. 7 f.

173 VO (EWG) Nr. 269/73 der Kommission v. 31.01.1973 über Durchführungsbestimmungen der Regelung für die Ausgleichsbeträge im Rahmen des Beitritts, ABl. (EG) Nr. L 30 v. 01.02.1973, S. 73.

174 EuGH, Urt. v. 27.10.1981 – Rs. C-250/80 (Schumacher), ECLI:EU:C:1981:246, Rn. 10.

175 EuGH, Urt. v. 27.10.1981 – Rs. C-250/80 (Schumacher), ECLI:EU:C:1981:246, Rn. 3.

176 EuGH, Urt. v. 27.10.1981 – Rs. C-250/80 (Schumacher), ECLI:EU:C:1981:246, Rn. 11.

trachtet und vor allem im Hinblick auf ihre Ziele ausgelegt werden. Dies begründet der EuGH mit der Diskrepanz zwischen den verschiedenen Sprachfassungen der Verordnung.¹⁷⁷ Die Regelungen zum Beitrittsausgleich verfolgten den Zweck, die Preisunterschiede im Handel der neuen Mitgliedstaaten und mit der Gemeinschaft in ihrer ursprünglichen Zusammensetzung auszugleichen, wozu die Zahlung von Ausgleichsbeträgen vorgesehen sei.¹⁷⁸ Hieraus lasse sich erkennen, dass die Regelung der Beitrittsausgleichsbeträge nur dann anwendbar sei, wenn auch tatsächlich ein Handel zwischen dem Ausfuhrstaat und dem Einfuhrstaat mit den jeweiligen Erzeugnissen stattfindet.¹⁷⁹ Somit betrachtete der EuGH die erfolgten Erstattungen an den Weizenhändler als zu Unrecht erfolgt.

cc) Anmerkung

Die Literatur sah in diesem Urteil eine Festigung bzw. Fortschreibung der Judikatur aus *Cremer*.¹⁸⁰ Dem ist zuzustimmen.¹⁸¹ Gleichwohl ist auch hier erkennbar, dass sich das Urteil nicht ausdrücklich mit dem Missbrauch von Rechten beschäftigt. Der Begriff taucht in der Entscheidung nicht auf. Dies ist jedoch als unschädlich in Bezug darauf gesehen worden, einen Anwendungsfall des Missbrauchsverbots zu bejahen.¹⁸²

d) EuGH, Rs. C-8/92 – General Milk Products

In *General Milk Products*¹⁸³ tauchte zum ersten Mal¹⁸⁴ die Begrifflichkeit des „missbräuchlichen Ausnutzens“ von Gemeinschaftsrecht auf.

aa) Sachverhalt

Die General Milk Products GmbH führte Cheddar-Käse aus Neuseeland nach Deutschland ein. Dieser Käse sollte teils in Deutschland vermarktet und teils in

177 EuGH, Ur. v. 27.10.1981 – Rs. C-250/80 (Schumacher), ECLI:EU:C:1981:246, Rn. 13.

178 EuGH, Ur. v. 27.10.1981 – Rs. C-250/80 (Schumacher), ECLI:EU:C:1981:246, Rn. 14.

179 EuGH, Ur. v. 27.10.1981 – Rs. C-250/80 (Schumacher), ECLI:EU:C:1981:246, Rn. 14.

180 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (335); vgl. auch *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 254.

181 EuGH, Ur. v. 27.10.1981 – Rs. C-250/80 (Schumacher), ECLI:EU:C:1981:246, Rn. 14 stellt auf die Ziele der Gemeinschaftsverordnung ab.

182 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 254; *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205 (209); *dies.*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 181.

183 EuGH, Ur. v. 03.03.1993 – Rs. C-8/92 (General Milk Products), ECLI:EU:C:1993:82.

184 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (335).

andere europäische Staaten wiederausgeführt werden.¹⁸⁵ Bei dieser Wiederausfuhr aus der Bundesrepublik kassierte die GmbH Währungsausgleichsbeträge. Die Ausgleichsbeträge wurden nach einer Änderung der zugrundeliegenden Vereinbarungen zwischen der Gemeinschaft und Neuseeland¹⁸⁶ von den Zollbehörden nicht mehr erlaubt¹⁸⁷.

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH entschied, dass der Erstattung von Währungsausgleichsbeträgen für den Cheddar-Käse grundsätzlich nichts entgegenzuhalten sei. Anders müsse nur dann entschieden werden, wenn der Nachweis erbracht werden könnte, dass die Einfuhr und Ausfuhr nicht den Zweck normaler Handelsgeschäfte habe, sondern nur vorgenommen würde, um die Regelungen zur Gewährung der Ausgleichsbeträge missbräuchlich auszunutzen.¹⁸⁸ Dabei bezog er sich auf seine Entscheidung im Urteil *Schumacher*.

cc) Anmerkung

Es taucht hier zwar der Begriff des missbräuchlichen Ausnutzens von Gemeinschaftsrecht auf.¹⁸⁹ Der EuGH definiert diesen jedoch nicht¹⁹⁰, sondern beschränkt sich auf eine Umschreibung anhand des konkret von ihm zu beurteilenden Einzelfalls.¹⁹¹ Insofern kann das Urteil ebenfalls als eine Fortschreibung der Linie aus dem Urteil *Cremer* gesehen werden. Ebenso ist die Entscheidung als Anhaltspunkt dafür gesehen worden, dass der „übergesetzliche Missbrauchstatbestand“ in der später erlassenen Regelung des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO enthalten sei.¹⁹² Außerdem sei in der Entscheidung der erste Schritt dazu getan worden, normale Handelsgeschäfte von allen anderen Gebilden abzugrenzen.¹⁹³

185 EuGH, Urte. v. 03.03.1993 – Rs. C-8/92 (General Milk Products), ECLI:EU:C:1993:82, Rn. 3.

186 EuGH, Urte. v. 03.03.1993 – Rs. C-8/92 (General Milk Products), ECLI:EU:C:1993:82, Rn. 4.

187 EuGH, Urte. v. 03.03.1993 – Rs. C-8/92 (General Milk Products), ECLI:EU:C:1993:82, Rn. 5.

188 EuGH, Urte. v. 03.03.1993 – Rs. C-8/92 (General Milk Products), ECLI:EU:C:1993:82, Rn. 21.

189 EuGH, Urte. v. 03.03.1993 – Rs. C-8/92 (General Milk Products), ECLI:EU:C:1993:82, Rn. 21.

190 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 218.

191 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (335); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 256.

192 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 260.

193 *Summersberger*, FS Ritz, 289 (298).

e) **EuGH, Rs. C-28/95 – Leur-Bloem**

Die Rechtssache *Leur-Bloem*¹⁹⁴ ist das erste Urteil zur FusionsRL. Der EuGH befasste sich darin mit dem Begriff des wirtschaftlichen Vorteils im Sinne der Richtlinie und stellte fest, dass typisierende Missbrauchsvorschriften nicht mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein können.

aa) **Sachverhalt**

Frau Leur-Bloem war Geschäftsführerin und Alleingesellschafterin zweier Gesellschaften. Sie beabsichtigte, Anteile einer dritten Gesellschaft zu erwerben, die sie dadurch bezahlen wollte, Anteile an den beiden Gesellschaften zu tauschen. Danach sollte sie nicht mehr unmittelbar, sondern nur noch mittelbar Alleingesellschafterin dieser beiden Gesellschaften sein.¹⁹⁵ Das niederländische Umsetzungsrecht zur FusionsRL sah vor, dass der Gewinn bei einer Fusion durch Austausch von Anteilen nicht besteuert werde.¹⁹⁶ Eine Fusion war anzunehmen, wenn sich das Unternehmen der aufnehmenden Gesellschaft mit dem einer anderen in finanzieller Hinsicht dauerhaft zu einer Einheit verband.¹⁹⁷ Die niederländische Finanzverwaltung lehnte den Antrag der Frau Leur-Bloem mit der Begründung ab, eine solche Einheit bestehe bereits, weil beide Gesellschaften mit ihr schon dieselbe Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin hätten.¹⁹⁸

bb) **Entscheidung des EuGH**

Der EuGH entschied, dass eine Fusion durch Austausch von Anteilen nicht allein deshalb ausgeschlossen sein könne, dass die erwerbende Gesellschaft nicht selbst ein Unternehmen betreibt. Genauso könne nicht allein zum Ausschluss führen, dass dieselbe natürliche Person, die Geschäftsführerin und Alleingesellschafterin der erworbenen Gesellschaft war, auch Geschäftsführerin und Alleingesellschafterin der erwerbenden Gesellschaft wird. Ebenso wenig sei für die Fusion Voraussetzung, dass eine in finanzieller und wirtschaftlicher Hinsicht dauerhafte Verbindung zwischen den Gesellschaften entstehe.¹⁹⁹ Begründung dafür war, dass diejenigen Mitgliedstaaten, die den Austausch von Anteilen als Fusion betrachten wollten, nach der Richtlinie die dort vorgesehenen Vorteile gewähren mussten, wenn nicht nachgewiesen werden konnte, dass ausschließlicher Grund

194 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369.

195 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 3.

196 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 4.

197 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 5.

198 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 8, 10.

199 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 37.

für die Fusion Steuerhinterziehung oder -umgehung war. Von einer Hinterziehung oder Umgehung dürften die Mitgliedstaaten ausgehen, wenn keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe für die Fusion erkennbar sind.²⁰⁰ Zur Prüfung dessen reiche aber eine Anwendung vorgegebener allgemeiner Kriterien nicht aus, vielmehr müsse eine globale Prüfung jedes Einzelfalls vorgenommen werden.²⁰¹ In Ermangelung genauerer Bestimmungen über die Anwendung der Vermutung der Steuerhinterziehung müssten die Mitgliedstaaten unter Beachtung der Verhältnismäßigkeit deren Modalitäten festlegen.²⁰² Dabei ginge aber eine generelle Vorschrift, mit der bestimmte Vorgänge automatisch und unabhängig davon, ob tatsächlich eine Hinterziehung oder Umgehung vorliegt, vom Steuervorteil ausgeschlossen werden, über das erforderliche Maß hinaus und beeinträchtigten das mit der Richtlinie verfolgte Ziel.²⁰³ Darüber hinaus entscheid der EuGH, dass der Begriff der vernünftigen wirtschaftlichen Gründe mehr als das bloße Streben nach einem rein steuerlichen Vorteil voraussetze. Das begründet er mit dem Wortlaut der allgemeinen Missbrauchsklausel der FusionsRL der von einem „hauptsächlichen Beweggrund“ spricht und deren Zielen.²⁰⁴

cc) Anmerkung

Die Entscheidung ist deswegen erwähnenswert, weil sie die erste zur speziellen Missbrauchsregelung in der Fusionsrichtlinie ist.²⁰⁵ Darüber hinaus definiert sie den Begriff der „vernünftigen wirtschaftlichen Gründe“, der das Vorliegen von Missbrauch indiziert.²⁰⁶ Diese Indikation spielt auch in der späteren SanktionenVO eine Rolle²⁰⁷, sodass die Maßstäbe, die der EuGH hier setzt zur Interpretation der allgemeinen Klausel der SanktionenVO herangezogen werden können.²⁰⁸ Die Entscheidung ist insofern in der Literatur als wegweisend betrachtet

200 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 40.

201 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 41.

202 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 43.

203 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 44.

204 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 47.

205 *Drüen*, StuW 2008, 154 (163).

206 EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 40.

207 S. insoweit oben B. I. 2. b) zum subjektiven Tatbestand des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO, der gegeben sein soll, wenn kein wirtschaftlicher Beweggrund für eine Gestaltung angegeben werden kann.

208 Ähnlich *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 260, der zwar das Urteil in der Rs. *Leur-Bloem* nicht bespricht, aber davon ausgeht, dass der „übergesetzliche Missbrauchstatbestand“ heute von Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO umfasst sei (insoweit verweisend auf *Schrömbges*, ZfZ 2005, 398 (401); *ders.*, Wistra 2009, 249 (252) und *ders.*, ZfZ 2010, 173 (177)), was durch die Rechtsprechung in den Rs. *General*

worden: Der EuGH habe grundlegend zu gesetzlichen Missbrauchsvermeidungsregeln Stellung genommen²⁰⁹ und die Ausführungen könnten für die Auslegung des Sekundärrechts sowie für die Beschränkung der Grundfreiheiten herangezogen werden.²¹⁰ Den Mitgliedstaaten sei es weiter zwar erlaubt, Maßnahmen gegen Missbrauch zu treffen. Dafür dürften aber keine vorgegebenen allgemeinen Kriterien aufgestellt werden, sondern es müsse jeder Einzelfall geprüft werden.²¹¹ Der EuGH setzt außerdem seine Linie fort, das Vorliegen von Gestaltungsmissbrauch danach zu beurteilen, ob die Gestaltung mit Sinn und Zweck der gemeinschaftsrechtlichen Regelung übereinstimmt.²¹²

f) EuGH, Rs. C-110/99 – Emsland-Stärke

Ein weiter Meilenstein²¹³ hinsichtlich des unionsrechtlichen Rechtsmissbrauchsgedankens ist in dem Urteil zur Rechtssache *Emsland-Stärke*²¹⁴ zu sehen. Dieses Urteil bildet bis heute die Grundlage der Entscheidungen zum Missbrauchsbegriff und gibt die Definition des Begriffs durch den EuGH vor.²¹⁵ Das Urteil betrifft wiederum das Ausfuhrerstattungsrecht und erging zu einer „U-Turn Konstruktion“²¹⁶.

aa) Sachverhalt

Die Emsland-Stärke GmbH führte kartoffelstärkehaltige Erzeugnisse von Deutschland in die Schweiz aus, wo diese zum freien Verkehr überführt wurden. Hierfür erhielt sie Ausfuhrerstattungen.²¹⁷

Milk Products (dazu oben B. I. 6. d)) und *Emsland-Stärke* (dazu unten B. I. 6. f)) bestätigt werde.

209 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 256 spricht insoweit von „eine(r) der bis zu diesem Zeitpunkt ausführlichsten Analysen des Rechtsmissbrauchs“ und geht sogar so weit, dass der EuGH den Missbrauch als einen Vorgang „definiert“ habe, der nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen beruhe.

210 *Drißen*, DStZ 2006, 539 (541) verweisend auf *Thömmes*, FS Wassermeyer, 207 (217, 231).

211 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 256; s. auch *Linn*, Missbrauchsverhinderungsnormen und Standortwahl, S. 41.

212 *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S. 237; *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 121.

213 *Englisch*, StuW 2009, 3 (4).

214 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), ECLI:EU:C:2000:695.

215 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 256.

216 Zum Begriff der „U-Turn-Konstruktion“ näher unten B. II. 2. b) cc).

217 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 7.

Unmittelbar nach der Überführung in den freien Verkehr wurde in der Schweiz ein neues externes gemeinschaftliches Versandverfahren eröffnet. Die Waren wurden in diesem Verfahren mit denselben Transportmitteln wieder nach Deutschland eingeführt und dort unter Erhebung der anfallenden Einfuhrabgaben zum freien Verkehr abgefertigt.²¹⁸ Die Zollverwaltung nahm, nachdem sie von diesem Sachverhalt Kenntnis erlangt hatte, die Ausfuhrerstattungen zurück und forderte das ausgezahlte Geld zurück.²¹⁹

Hiergegen klagte Emsland-Stärke und behauptete, die Waren seien nicht in betrügerischer Absicht wieder in die Gemeinschaft zurückgeführt worden. Sie habe nicht gewusst, was die Käufer mit der Ware machen würden.²²⁰ Deshalb seien die Erstattungen zu Unrecht zurückgenommen worden. Es verstoße gegen rechtsstaatliche Grundsätze, die Rückzahlung zu fordern, denn der allgemeine Grundsatz des Rechtsmissbrauchs stelle keine klare und unzweideutige Rechtsgrundlage dar, die es erlaube, diese Maßnahme anzuordnen.²²¹

Die Kommission vertrat demgegenüber den Standpunkt, der Sachverhalt müsse unter dem Gesichtspunkt des Rechtsmissbrauchs untersucht werden. Die Verordnung über Ausfuhrerstattungen enthalte hierfür keine ausreichende Rechtsgrundlage.²²²

Eine solche könne auch nicht in Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO gesehen werden. Dieser enthalte zwar eine allgemeine Missbrauchsklausel, sei aber zum fraglichen Zeitpunkt nicht anwendbar gewesen. Gleichwohl sei die Vorschrift aber nur Ausdruck eines in der Gemeinschaftsrechtsordnung bereits zuvor geltenden allgemeinen Rechtsgrundsatzes gewesen. Dieser Grundsatz existiere auch in fast allen gemeinschaftlichen Rechtsordnungen. Der EuGH habe ihn zwar nicht ausdrücklich anerkannt, trotzdem habe er aber bereits Anwendung in der Rechtsprechung des Gerichtshofs gefunden.²²³

218 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 8.

219 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 9.

220 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 14.

221 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 24.

222 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 36.

223 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 38.

Für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs bedurfte es nach der Kommission der kumulativen Erfüllung dreier Elemente:

Erstens das objektive Element: Es müsse nachgewiesen sein, dass die Voraussetzungen einer Leistung künstlich geschaffen wurden, also das Handelsgeschäft keinen wirtschaftlichen Zweck verfolge, sondern ausschließlich dazu getätigt werde, die dieses Geschäft begleitenden finanziellen Unterstützungen aus dem Gemeinschaftshaushalt zu erlangen.²²⁴ Das erfordere eine Analyse des jeweiligen Einzelfalls sowohl hinsichtlich des Sinns und Zwecks der fraglichen Gemeinschaftsregelung als auch in Bezug auf das Verhalten eines umsichtigen Wirtschaftsteilnehmers, der seine Geschäfte unter Beachtung der einschlägigen rechtlichen Regelungen und entsprechend der im jeweiligen Sektor bestehenden wirtschaftlichen und kaufmännischen Gepflogenheiten führt.²²⁵

Zweitens das subjektive Element: Dies sei die Tatsache, dass das fragliche Handelsgeschäft im Wesentlichen dazu getätigt worden sei, um sich einen dem Zweck des Gemeinschaftsrechts widersprechenden finanziellen Vorteil zu verschaffen.²²⁶

Drittens das verfahrensrechtliche Element in Bezug auf die Beweislast: Diese liege grundsätzlich bei den nationalen Verwaltungsbehörden. In extremen Fällen sei aber ein „prima-facie“-Beweis möglich. Dieser könne gegebenenfalls zu einer Beweislastumkehr führen.²²⁷

Die Kommission sah sowohl das objektive als auch das subjektive Element als erfüllt an. Das objektive Element könne als erfüllt angesehen werden, weil einerseits der erzielbare bzw. erzielte Gewinn angesichts der Differenz zwischen Einfuhrabgaben und Ausfuhrerstattungen erheblich, andererseits die Zeit zwischen

224 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 39.

225 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 39.

226 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 39.

227 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 39.

der Ausfuhr und der Wiedereinfuhr gering sei und außerdem dieselben Transportmittel genutzt worden seien.²²⁸ Weiter komme es hier auf den Nachweis des kollusiven Zusammenwirkens an, sodass auch das subjektive Element als erfüllt betrachtet werden könne.²²⁹

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH rekurrierte zunächst auf seine seit dem Urteil *Cremer* ergangene Rechtsprechung. Nach dieser finden Gemeinschaftsrechtsakte bei missbräuchlichen Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern keine Anwendung. Weiter könne es, unter Bezugnahme auf *General Milk Products*, der Anwendung von positiven Währungsausgleichsbeträgen entgegenstehen, wenn Einfuhr- und Ausfuhrgeschäfte nur zu dem Zweck getätigt werden, die Gewährung dieser Beträge missbräuchlich auszunutzen.²³⁰

Weiter führte er aus, die Feststellung eines Missbrauchs setze zum einen voraus, dass eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergibt, dass trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde.²³¹

Die Feststellung setze zum anderen ein subjektives Element voraus, das gleichzeitig vorliegen müsse. Dies sei die Absicht, sich einen gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass dessen Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden. Diese könne dadurch bewiesen werden, dass ein Nachweis des kollusiven Zusammenwirkens zwischen dem in der Gemeinschaft ansässigen Ausführer, der die Erstattungen erhält und dem Einführer der Ware im Drittland erbracht werde.²³²

Das Vorliegen dieser beiden Elemente festzustellen sei Sache des nationalen Gerichts. Der Beweis sei nach nationalem Recht zu erbringen, soweit dadurch nicht das Gemeinschaftsrecht beeinträchtigt werde.²³³

228 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 41.

229 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 42.

230 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 51.

231 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52.

232 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 53.

233 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 54.

Die Rückzahlung der erlangten Ausführerstattungen sei keine Sanktion, sodass es nicht gegen rechtsstaatliche Grundsätze verstoße, sie zurückzufordern. Die Rückforderung sei schlichte Folge der Feststellung, dass die Voraussetzungen für die Erlangung des gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteils willkürlich geschaffen wurden, sodass die Erstattung rechtsgrundlos gewährt worden sei. Es sei damit auch keine klare und unzweideutige Rechtsgrundlage für die Rückforderungen erforderlich.²³⁴

Insgesamt folgte der EuGH damit nicht der Auffassung der Emsland-Stärke GmbH, sondern nahm die Erwägungen der Kommission auf und vertiefte sie.

cc) Einordnung in die Entwicklung des Rechtsmissbrauchsbegriffs im europäischen Recht

Das Urteil knüpft, auch ausdrücklich, an die Rechtsprechung seit der Rechtssache Cremer an.²³⁵ Es ist aber dennoch als bedeutend weitergehend zu betrachten, definiert es doch zum ersten Mal, was der EuGH als rechtsmissbräuchlich ansieht.²³⁶ Gerade hierin liegt die Neuerung und besondere Bedeutung des Urteils in der Sache *Emsland-Stärke*²³⁷, sodass seine Bedeutung über den konkreten Bereich des Ausführerstattungsrechts hinausgeht und das Urteil für das gesamte Gemeinschafts- bzw. Unionsrecht von großer Relevanz ist.²³⁸ Es wird ein Tatbestand mit objektiven und subjektiven Voraussetzungen entwickelt.²³⁹ Der Missbrauch setzt nach dem EuGH voraus, dass nach einer Gesamtwürdigung trotz formaler Ein-

234 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 56.

235 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 51.

236 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 259 f.; *Weber*, LIEI 2004, 43 (43); *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 283; als „Standard“ wird es etwa von *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (336) bezeichnet; s. auch *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205 (211) *Englisch*, StuW 2009, 3 (4); *Kofler/Tumpel* in: Lang/Melz/Kristoffersson, VAT, 471 (472); *Peteva* in: Lang/Melz/Kristoffersson, VAT, 483 (483); *Summersberger*, FS Ritz, 289 (298).

237 *Weber*, LIEI 2004, 43 (51).

238 *Weber*, LIEI 2004, 43 (43); s. auch *Pernegger/Stöger*, FS Nolz, 285 (287) und *Summersberger*, FS Ritz, 289 (299).

239 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 260; *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 83 f.; *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 129; *Schade/van Lüick*, StuW 2020, 347 (350); *Weber*, LIEI 2004, 43 (51).

haltung der Vorgaben der Zweck der vorteilsbegründenden Regelung nicht erreicht wurde. Subjektiv muss die Absicht vorhanden sein, sich den Vorteil zu verschaffen, indem die Voraussetzungen willkürlich geschaffen wurden.²⁴⁰

Vereinzel ist infrage gestellt worden, ob der EuGH mit der Entscheidung tatsächlich ein subjektives Element des Missbrauchs habe einführen wollen: Denn es könne ein Zirkelschluss vorliegen, wenn das subjektive Kriterium erfüllt sein solle, wenn objektive Umstände folgern ließen, dass ein Geschäft ausschließlich in rechtsmissbräuchlicher Absicht getätigt worden sei. Da bereits objektive Umstände bedingen könnten, dass ein Rechtsmissbrauch vorliege, sei nicht ganz klar, welchen Nutzen das subjektive Element haben solle. Das gelte umso mehr, als das subjektive Kriterium nur zu bejahen sei, wenn objektive Umstände auf dessen Vorliegen hindeuteten.²⁴¹ Andere haben vermutet, diese Ansicht ließe sich auf die der Sache *Emsland-Stärke* vorausgehenden Urteile²⁴² zurückführen, in denen der EuGH feststellte, dass für die Frage, ob das Gemeinschaftsrecht anwendbar ist, nur die objektiven Umstände beachtlich sind und nicht die subjektiven Absichten eines Beteiligten.²⁴³ Jedoch ist die Frage, ob Gemeinschaftsrecht anwendbar ist, ist eine andere als diejenige, ob Rechtsmissbrauch vorliegt.²⁴⁴ Die Frage, ob Gemeinschaftsrecht anwendbar ist, lässt sich mit objektiven Merkmalen beantworten. Anders verhält es sich hinsichtlich der Frage, ob Rechtsmissbrauch vorliegt. Hier ist es notwendig, das objektive und das subjektive Merkmal kumulativ zu erfüllen.²⁴⁵

Der Tatbestand nach dem EuGH nimmt die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO vorweg²⁴⁶, was in der Literatur überwiegend begrüßt worden ist.²⁴⁷ Betrachtet man die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO, so ist

240 *Weber*, LIEI 2004, 43 (52 ff.); *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (335); allgemein auch *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 67 (81).

241 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 283 f. ohne weitere Nachweise.

242 EuGH, Urt. v. 23.03.1982 – Rs. C-53/81 (*Levin*), ECLI:EU:C:1982:105, Rn. 21 f.; EuGH, Urt. v. 05.10.1994 – Rs. C-23/93 (*TV10*), ECLI:EU:C:1994:362, Rn. 15; EuGH, Urt. v. 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (*Centros*), ECLI:EU:C:1999:126, Rn. 17 f.

243 *Weber*, LIEI 2004, 43 (51) unter Bezug auf die in Fn. 241 bezeichneten Urteile.

244 So schon ausdrücklich EuGH, Urt. v. 05.10.1994 – Rs. C-23/93 (*TV10*), ECLI:EU:C:1994:362, Rn. 15; EuGH, Urt. v. 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (*Centros*), ECLI:EU:C:1999:126, Rn. 18.

245 *Weber*, LIEI 2004, 43 (51).

246 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52 ff.; zum Tatbestand des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO s. oben B. I. 2. a) und b).

247 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (335); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 260; *Schade/van Lüick*, StuW 2020, 347 (350).

darin auch ein subjektives Element enthalten²⁴⁸, sodass spätestens mit Inkrafttreten dieser Vorschrift davon ausgegangen werden kann, dass der Tatbestand des Rechtsmissbrauchs, entgegen der Ansicht *Baudenbachers*²⁴⁹, auch ein subjektives Element enthält. Vereinzelt ist jedoch kritisiert worden, der Rückgriff auf die „Künstlichkeit“ und den „Gestaltungsmisbrauch“ sei verfrüht und führe dazu, dass das methodologisch vorrangige, aus den gesetzlichen Tatbeständen selbst entwickelte Argumentationspotenzial ungenutzt bleibe.²⁵⁰ Diese Kritik kann nicht überzeugen. Denn durch die Ordnung eines Tatbestands ist es möglich, klar zu fassen, was möglich ist und was nicht – eine Notwendigkeit, angesichts dessen, dass das Steuerrecht als *jus strictum* gewissen Gestaltungen Grenzen setzen muss.²⁵¹ So kann es dem Rechtsstaatsprinzip und dem Grundsatz der Rechtssicherheit²⁵² gerecht werden.

Interessant sei weiter der Verweis des EuGH auf das Urteil in der Sache *General Milk Products* und die dort angesprochenen „normalen Handelsgeschäfte“²⁵³. Dieser Hinweis könnte so verstanden werden, dass der EuGH bereits das Vorliegen einer Einfuhr oder Ausfuhr verneinte, auch wenn die Voraussetzungen dafür formal erfüllt waren. Dann sei schon der Tatbestand nicht gegeben, sodass auch die Rechtsfolge nicht eintrete.²⁵⁴ Hier wird eine wirtschaftliche Betrachtungsweise deutlich. Der EuGH stellt auf den Zweck der Geschäfte ab und beurteilt danach, ob es sich um ein echtes Handelsgeschäft handelt, also ein solches, das dem Empfänger aus eigenem Recht eine Dispositionsbefugnis verschaffen soll und nicht bloß ein kurzfristig-formales Verbringen.²⁵⁵

Der EuGH mache, so eine andere Einordnung, den Tatbestand nicht von Ebene – national oder gemeinschaftsrechtlich – oder Rang – Primär- oder Sekundärrecht – der umgangenen Norm abhängig, sodass die Entscheidung bereits auf die Entwicklung hin zu einem „allgemeinen Rechtsgrundsatz“ hindeute.²⁵⁶ Dem ist zu-

248 Zum Tatbestand des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO insgesamt oben B. I. 2.

249 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 283 f.

250 *Fischer*, FR 2014, 146 (149).

251 *Fischer*, FR 2014, 146 (147).

252 Dazu unten E. III. 1. und 2.

253 S. EuGH, Urt. v. 03.03.1993 – Rs. C-8/92 (*General Milk Products*), ECLI:EU:C:1993:82, Rn. 21.

254 *Pernegger/Stöger*, FS Nolz, 285 (289).

255 *Fischer*, SWI 2006, 444 (450); hierauf bezugnehmend *Pernegger/Stöger*, FS Nolz, 285 (289).

256 *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 129; *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 260

zustimmen, weil allgemeine Rechtsgrundsätze unabhängig von der hierarchischen Stellung einer Vorschrift für das ganze Gemeinschafts- bzw. Unionsrecht gelten.²⁵⁷ Weitergehende Einordnungen dahingehend, dass der EuGH im Urteil *Emsland-Stärke* erstmals den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Missbrauchsverbots anerkannt habe²⁵⁸, erscheinen an dieser Stelle noch zu weit, weil die Tatbestandsvoraussetzungen zwar definiert, aber noch nicht auf weitere Rechtsgebiete übertragen wurden. Dies erfolgte erst im Anschluss an das Urteil in dieser Rechtsache. Die Bedeutung des Urteils *Emsland-Stärke* lässt sich auch an diesen vielfältigen Übertragungen ablesen.²⁵⁹

g) EuGH, Rs. C-487/01 – Gemeinde Leusden und Holin Groep BV

Die Entscheidung *Gemeente Leusden und Holin Groep BV*²⁶⁰ stellt das erste Urteil zum Rechtsmissbrauch nach *Emsland-Stärke* dar. Es entstammt dem Umsatzsteuerrecht.

aa) Sachverhalt

Die niederländische Gemeinde Leusden ließ einen Sportplatz umbauen.²⁶¹ Die dafür gezahlte Umsatzsteuer wollte sie als Vorsteuer abziehen. Den Vorsteuerabzug konnte sie infolge einer Gesetzesänderung nicht geltend machen.²⁶² Es kam somit zur Nacherhebung der Umsatzsteuer, wodurch sich die Gemeinde Leusden in ihrem schutzwürdigen Vertrauen verletzt sah.²⁶³

sieht im Urteil *Emsland-Stärke* einen Nachweis dafür, dass der „übergesetzliche Missbrauchstatbestand“ in Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO enthalten sei.

257 So jetzt für den Missbrauchsvorbehalt EuGH, Urt. v. 22.11.2017, Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, dazu unten B. I. 6. u).

258 v. *Rintelen/Wolf* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, 79. EL 2023, Art. 43 AEUV, Rn. 131.

259 Dazu s. die folgenden Urteilsbesprechungen.

260 EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (*Gemeente Leusden und Holin Groep BV*), ECLI:EU:C:2004:263.

261 EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (*Gemeente Leusden und Holin Groep BV*), ECLI:EU:C:2004:263, Rn. 19.

262 EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (*Gemeente Leusden und Holin Groep BV*), ECLI:EU:C:2004:263, Rn. 20 f.

263 EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (*Gemeente Leusden und Holin Groep BV*), ECLI:EU:C:2004:263, Rn. 22 f.

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH verwies auf seine in *Emsland-Stärke*²⁶⁴ entwickelten Grundsätze zum Rechtsmissbrauch. Der Gerichtshof habe bereits ausgeführt, dass ein Missbrauch dann vorliege, wenn zum einen eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergibt, dass trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen das Ziel nicht erreicht wurde und wenn zum anderen ein subjektives Element, nämlich die Absicht vorhanden sei, sich einen gemeinschaftsrechtlichen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden. Außerdem sei die Verpflichtung zur Rückzahlung nur eine Folge der missbräuchlichen Praxis, sodass sie nicht gegen rechtsstaatliche Grundsätze verstoße.²⁶⁵

Betreffend Steuerumgehungen könne selbst dann, wenn einem der Mehrwertsteuer unterworfenen Steuerpflichtigen nach dem Recht eines Mitgliedstaats nicht vorgeworfen werden kann, dass er – ohne missbräuchliches Vorgehen – eine Rechtsvorschrift oder Gesetzeslücke so ausgenutzt hätte, dass er weniger Steuern zahlen musste, die Aufhebung des von ihm ausgenutzten rechtlichen Rahmens als solche kein auf Gemeinschaftsrecht gestütztes berechtigtes Vertrauen verletzen.²⁶⁶

Das Änderungsgesetz könne in der Folge nicht als eine Maßnahme angesehen werden, die über das, was nach ihrem Ziel geboten ist, hinausgegangen wäre oder ein berechtigtes Vertrauen der Steuerpflichtigen verletzt habe.²⁶⁷

cc) Anmerkung

Der EuGH verweist im Rahmen eines Urteils zur Umsatzsteuer erstmals auf seine Grundsätze aus *Emsland-Stärke*, um zu seiner Entscheidung zu kommen.²⁶⁸ Sie

264 Dazu oben B. I. 6. f).

265 EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (Gemeente Leusden und Holin Groep BV), ECLI:EU:C:2004:263, Rn. 78.

266 EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (Gemeente Leusden und Holin Groep BV), ECLI:EU:C:2004:263, Rn. 79.

267 EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (Gemeente Leusden und Holin Groep BV), ECLI:EU:C:2004:263, Rn. 80.

268 Ausdrücklicher Verweis in EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (Gemeente Leusden und Holin Groep BV), ECLI:EU:C:2004:263, Rn. 78.

werden somit in dieses Rechtsgebiet übertragen.²⁶⁹ Anhand der Ziele der MwSt-SystRL²⁷⁰ leitet der EuGH ab, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel der Richtlinie sei, das anerkannt und gefördert wird.²⁷¹ Er verfolgt damit weiter einen teleologischen Ansatz in den Fragen des Rechtsmissbrauchs. Andere haben in dem Urteil eine Befassung mit dem Problem der sogenannten unechten Rückwirkung von Gesetzen gesehen.²⁷² Problematisch sei dahingehend, dass einerseits der EuGH eine Konstellation wie diejenige im Verfahren *Gemeente Leusden und Holin Groep* nicht als Rückwirkung ansehe und darüber hinaus eine Pressemitteilung als Ausschlussgrund für berechtigtes Vertrauen ansehe. Die Erforderlichkeit formeller Rechtsakte werde insoweit infrage gestellt.²⁷³ Es wird insofern deutlich, dass ein Spannungsfeld zwischen dem Vertrauen des Wirtschaftsbeteiligten auf das (Fort-)Bestehen der Rechtslage und der Freiheit des Gesetzgebers, das geltende Gesetz zu verschärfen. Problematisch sind demnach im Kern Fragen des (verfassungs- bzw. vertragsrechtlichen) Prinzips der Rechtssicherheit.²⁷⁴ Dieses ist, wie im Detail noch zu zeigen sein wird²⁷⁵, im Zusammenhang mit dem Problem des Rechtsmissbrauchs von zentraler Bedeutung. Die Allgemeingültigkeit der Grundsätze des EuGH zum Rechtsmissbrauch wird in der erfolgten Übertragung auf das Umsatzsteuerrecht erstmals ersichtlich, sodass dieses Urteil als ein weiterer wesentlicher Schritt auf dem Weg zum Grundsatz des Rechtsmissbrauchs zu sehen ist.²⁷⁶

-
- 269 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 262; s. auch
270 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. (EG) Nr. L 347 v. 11.12.2006, S. 1 (im Folgenden auch „MwSt-SystRL“).
- 271 *Ehrke-Rabel*, FS 100 Jahre Umsatzsteuer, 721 (730) unter Bezug auf EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (*Gemeente Leusden und Holin Groep BV*), ECLI:EU:C:2004:263, Rn. 76.
- 272 *Klenk*, IStR 2004, 416 (416).
- 273 *Ehrke*, ELR 2004, 218 (223).
- 274 *Klenk*, IStR 2004, 416 (416).
- 275 Unten, E. III. 1. und 2.
- 276 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 262; s. zur erstmaligen Anwendung der Maßstäbe auch *Ehrke-Rabel*, FS 100 Jahre Umsatzsteuer, 721 (730).

h) EuGH, Rs. C-515/03 – Eichsfelder Schlachtbetrieb

In der Rechtssache *Eichsfelder Schlachtbetrieb*²⁷⁷ festigte der EuGH seine Rechtsprechung aus *Emsland-Stärke* im Ausfuhrerstattungsrecht und bezog zum Missbrauch ausdrücklich Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO ein.

aa) Sachverhalt

Die Eichsfelder Schlachtbetrieb GmbH führte Rindfleisch nach Polen aus und beantragte dafür Ausfuhrerstattung.²⁷⁸ Die in Polen für die Einfuhr fälligen Zollabgaben wurden gezahlt. Das Fleisch wurde in Polen zu Rouladen verarbeitet. Diese führte man wieder nach Deutschland ein. Auch hier wurden die entsprechenden Zollabgaben entrichtet. Die bei der Einfuhr nach Polen gezahlten Zollabgaben ließ sich der Hersteller der Rouladen von den polnischen Behörden erstatten.²⁷⁹ Daraufhin forderte die deutsche Zollverwaltung die gewährten Ausfuhrerstattungen unter Hinweis darauf zurück, dass das Fleisch letztlich nicht nach Polen ausgeführt worden sei.²⁸⁰

bb) Entscheidung des EuGH

Hinsichtlich des Missbrauchs verwies der EuGH auf seine in *Emsland-Stärke* entwickelten Grundsätze und verlangte erneut die objektive Gesamtwürdigung sowie die subjektive Absicht der willkürlichen Schaffung der Vorteilsvoraussetzungen, um den Missbrauch zu beweisen.²⁸¹ Zuvor hatte er bereits den Wortlaut des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO rezitiert.²⁸²

277 EuGH, Urt. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (*Eichsfelder Schlachtbetrieb*), ECLI:EU:C:2005:491.

278 EuGH, Urt. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (*Eichsfelder Schlachtbetrieb*), ECLI:EU:C:2005:491, Rn. 14.

279 EuGH, Urt. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (*Eichsfelder Schlachtbetrieb*), ECLI:EU:C:2005:491, Rn. 15.

280 EuGH, Urt. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (*Eichsfelder Schlachtbetrieb*), ECLI:EU:C:2005:491, Rn. 16.

281 EuGH, Urt. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (*Eichsfelder Schlachtbetrieb*), ECLI:EU:C:2005:491, Rn. 39.

282 EuGH, Urt. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (*Eichsfelder Schlachtbetrieb*), ECLI:EU:C:2005:491, Rn. 38.

cc) Anmerkung

Das Urteil kann als eine Verfestigung der Rechtsprechung zum Missbrauchsbeginn gesehen werden.²⁸³ Auffällig ist hier die ausdrückliche Verknüpfung mit Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO²⁸⁴, die es zuvor so nicht gegeben hatte. In *Emsland-Stärke* hatte der EuGH seine Kriterien noch entwickelt, ohne diese Norm einzubeziehen oder sich gar auf deren Wortlaut zu stützen.²⁸⁵ Die explizite Verbindung mit der Norm kann als Hinweis darauf verstanden werden, dass der EuGH der Kodifizierung auch tatsächlich vorgreifen wollte. Dem ähnlich ist angemerkt worden, beachtlich sei, dass der EuGH hier selbst von Tatbestandsvoraussetzungen gesprochen habe.²⁸⁶ Das Urteil ist damit auch ein Stück weitergehend als noch die Rechtssache *Emsland-Stärke*. Denn ab diesem Zeitpunkt kann davon ausgegangen werden, dass die Kriterien, die der EuGH entwickelt hatte (von ihm selbst) als Interpretationshilfe bei der Rechtsanwendung genutzt werden können.²⁸⁷ Der EuGH spricht selbst davon, dass er „im Übrigen“ zum Nachweis eines Missbrauchs die dann folgenden Grundsätze entschieden habe.²⁸⁸

Zum Missbrauchsvorbehalt selbst ist angemerkt worden, dass hier schon das objektive Merkmal fraglich sei. Denn der zollrechtlich freie Verkehr zeichne sich gerade dadurch aus, dass der Wirtschaftsbeteiligte über die überlassene Ware frei verfügen könne. Weiter sei es auch nicht missbräuchlich, auf legalem Wege drittländische Eingangsabgaben zu vermeiden und Ausfuhrerstattungen in Anspruch zu nehmen.²⁸⁹ Anders – und damit missbräuchlich – könne die Sache nur liegen, wenn Ausfuhrerstattungen und Zollvergünstigungen parallel in Anspruch genommen worden wären.²⁹⁰

283 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 319 sieht in dem Urteil den Beginn der modernen Rechtsmissbrauchsrechtsprechung; s. auch *dies.*, ZfRV 2008, 205 (211).

284 EuGH, Urt. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (Eichsfelder Schlachtbetrieb), ECLI:EU:C:2005:491, Rn. 38.

285 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52 f.; s. oben B. I. 6. f) cc); anders wohl *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 318 f. die nur einen Hinweis auf die Vorschrift des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO sieht und davon ausgeht, der EuGH habe sich wesentlich auf die Rechtsprechung in *Emsland-Stärke* gestützt.

286 *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 134.

287 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 264.

288 EuGH, Urt. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (Eichsfelder Schlachtbetrieb), ECLI:EU:C:2005:491, Rn. 39.

289 *Schrömbges*, ZfZ 2005, 398 (401); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 263.

290 *Schrömbges*, ZfZ 2005, 398 (401); *dies.*, AW-Prax 2004, 70 (74); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 263.

i) **EuGH, Rs. C-255/02 – Halifax**

Die Entscheidung *Halifax*²⁹¹ ist die zweite Entscheidung zum Rechtsmissbrauch im Umsatzsteuerrecht. Der EuGH befasste sich hier tiefgehend und stärker als in *Gemeente Leusden und Holin Groep BV* mit den Vorgaben für den Rechtsmissbrauch.

aa) **Sachverhalt**

Die Halifax war eine Bank, deren Leistungen im Wesentlichen von der Umsatzsteuer befreit waren. Dementsprechend war auch ihre Möglichkeit zum Vorsteuerabzug weitestgehend nicht gegeben.²⁹² Die Bank verpachtete mehrere Grundstücke an eine Tochtergesellschaft. Die Tochtergesellschaft nahm gegen eine Prämie eine Abtretung an eine andere Tochtergesellschaft der Halifax vor. Diese wiederum verpachtete die Grundstücke an die Halifax, die über verschiedene zwischengeschaltete Gesellschaften unabhängige Bauunternehmer mit dem Bau von Callcentern auf den Grundstücken beauftragte. Die in den dafür ausgestellten Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wollte Halifax als Vorsteuer in Abzug bringen.²⁹³

bb) **Entscheidung des EuGH**

Der EuGH entschied zur Frage des Rechtsmissbrauchs durch die geschilderte Gestaltung, dass die betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf Gemeinschaftsrecht nicht erlaubt sei.²⁹⁴ Denn die Anwendung des Gemeinschaftsrechts könne nicht so weit gehen, dass missbräuchliche Praktiken der Wirtschaftsbeteiligten gedeckt seien. Hierzu bezog sich der Gerichtshof auf seine Urteile *Cremer*, *General Milk Products* und *Emsland-Stärke*.²⁹⁵ Das Verbot gelte auch auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer.²⁹⁶

Für einen Unternehmer, der die Wahl zwischen zwei Umsätzen hat, bestehe nicht die Verpflichtung, stets denjenigen Umsatz zu wählen, der die höhere Steuerbelastung auslöst. Er habe vielmehr das Recht, seine Unternehmungen so zu gestalten, dass sich die Steuerschuld in Grenzen hält. In Anbetracht dessen erfordere die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet des Mehrwertsteuerrechts zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der

291 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121.

292 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 12.

293 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 19 ff.

294 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 68.

295 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 69.

296 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 70.

Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie einen Steuervorteil zur Folge haben, dessen Gewährung dem mit der Richtlinie verfolgten Ziel zuwiderliefe.²⁹⁷ Zum anderen müsse sich aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ergeben, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde. Denn das Missbrauchsverbot sei nicht relevant, wenn die Umsätze eine andere Erklärung haben könnten als nur die Erlangung von Steuervorteilen.²⁹⁸

Bezugnehmend auf das Urteil *Eichsfelder Schlachtbetrieb* sei es Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen eines missbräuchlichen Verhaltens im jeweiligen Verfahren erfüllt seien, soweit dadurch nicht die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts beeinträchtigt werde.²⁹⁹

Würde dem Steuerpflichtigen der Abzug der geleisteten Vorsteuer im Zusammenhang mit der hier konkret gewählten Gestaltung gewährt, so liefe dies dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und damit dem Ziel der Regelung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zuwider.³⁰⁰ Das objektive Missbrauchselement sah der EuGH mit diesen Ausführungen als erfüllt an.

Hinsichtlich des zweiten Kriteriums, nach dem mit den Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werden muss, sei es Sache des nationalen Gerichts, den tatsächlichen Inhalt und die wirkliche Bedeutung der Umsätze festzustellen. Hierbei könne es den rein willkürlichen Charakter der Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und personellen Verbindungen zwischen den am Steuersparmodell beteiligten Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen.³⁰¹ Aus der Vorlageentscheidung *Halifax* gehe jedenfalls hervor, dass mit den im Ausgangsverfahren fraglichen Umsätzen nach Ansicht der englischen Finanzgerichtsbarkeit einzig ein Steuervorteil bezweckt worden sei.³⁰²

Der Nacherhebung der Umsatzsteuer, die aufgrund eines missbräuchlich herbeigeführten Vorsteuerabzugs nicht entrichtet worden sei, stehe nicht das Gebot einer klaren und unzweideutigen Rechtsgrundlage entgegen.³⁰³ Es sei insoweit auf die Lage abzustellen, die ohne die missbräuchlich getätigten Umsätze bestanden hätte³⁰⁴, sodass der Rechtsgrund des Vorsteuerabzugs ganz oder teilweise entfalle

297 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 73 f.

298 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 75.

299 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 76.

300 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 80.

301 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 81.

302 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 82.

303 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 95.

304 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 94.

und so, unter Berücksichtigung der Grundsätze aus *Emsland-Stärke*, die Rückzahlungspflicht als eine Folge der Feststellung des Missbrauchs angesehen werden müsse.³⁰⁵

cc) Anmerkung

Die Literatur hat ebenfalls erkannt, dass der EuGH hier seine bereits bekannten Grundsätze anwendet.³⁰⁶ Er habe sich auf das Urteil *Emsland-Stärke* zum eindrucksvollen Beleg dafür bezogen, dass das Mehrwertsteuerrecht keinen Gestaltungsmissbrauch duldet.³⁰⁷ Die Sichtweise des EuGH, das Missbrauchsverbot hier zur Anwendung zu bringen, ist weit überwiegend begrüßt worden.³⁰⁸ Nur vereinzelt ist der Rückgriff auf die Missbrauchsfrage als „ohne Not“ erfolgt kritisiert worden. Nach dieser Einzelansicht hätte die im zugrundeliegenden Sachverhalt erfolgte Aufspaltung der Leistungsbezüge einerseits und der steuerfreien Umsätze andererseits in zwei verschiedene Jahre nichts an der wirtschaftlichen Zuordnung geändert. Somit sei ein Vorsteuerabzug insoweit ausgeschlossen. Die materiell periodenübergreifende wirtschaftliche Zuordnung führe zu einer materiell richtigen Lösung.³⁰⁹ Dies übersieht jedoch, dass der EuGH klar herausgestellt hat, dass das Umsatzsteuerrecht Missbrauch nicht duldet.³¹⁰ Diese Grundwertung könnte, wollte man nach der wirtschaftlichen Zuordnung gehen, nicht klar zum Ausdruck gebracht werden. Daher ist diese Ansicht abzulehnen und davon auszugehen, dass hier die Frage des Rechtsmissbrauchs gestellt werden muss.

Größere Uneinigkeit bestand hingegen darüber, welche Voraussetzungen der Missbrauchsgrundsatz des Umsatzsteuerrechts habe, bzw. genauer, ob ein subjektives Merkmal vom EuGH gefordert werde.³¹¹ *Billig* lehnte dies mit dem Argument ab, der EuGH verlange nunmehr eine Reihe objektiver Anhaltspunkte,

305 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 93.

306 Vgl. nur *Billig*, UR 2006, 437; *Wilke*, UR 2011, 925 (928); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 74 geht davon aus, dass sich der Missbrauchstatbestand, der in späteren Urteilen konkretisiert werde, hier bereits andeute; *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 326 sieht im Urteil *Halifax* die Übertragung der Wertungen aus *Emsland-Stärke* in das Mehrwertsteuerrecht.

307 *Fischer*, FR 2014, 146 (149 f.); *Peteva* in: Lang/Melz/Kristoffersson, VAT, 483 (486): „landmark case“.

308 *Huschens*, EU-USStB 2006, 3 (4); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 74; *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 326; *Fischer*, FR 2014, 146 (149 f.).

309 *Beiser*, ÖStZ 2006, 322 (323).

310 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 70; vgl. auch *Fischer*, FR 2014, 146 (149 f.).

311 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 326.

aus denen ersichtlich sein muss, dass „im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird“³¹². Der EuGH halte insofern an seiner Linie nicht mehr fest.³¹³ Genau daraus, dass „im Wesentlichen“ ein Steuervorteil „bezweckt“ werden muss, wollte dagegen *Böing* schließen, dass ein subjektives Element der Steuerersparnisabsicht weiterhin erhalten bliebe, um den Missbrauch festzustellen, auch wenn der EuGH es nicht ausdrücklich eingefordert habe.³¹⁴ Die Rechtsprechung stelle insoweit auf die tatsächlichen Absichten des Steuerpflichtigen ab, die aus objektiven Anhaltspunkten geschlossen werden müssten.³¹⁵ Dies zeigt eindrücklich die mit einem subjektiven Kriterium verbundenen Schwierigkeiten.

Weiter ist das Erfordernis der Wesentlichkeit des Steuervorteils im Gestaltungszweck so verstanden worden, dass eine andere Erklärung als die Erlangung des steuerlichen Vorteils für die Gestaltung den Vorwurf des Missbrauchs entfallen lassen könne, wenn sie nicht bloß theoretisch denkbare Gründe enthalte.³¹⁶ Der Steuervorteil müsse im Verhältnis zu den anderen sonstigen Beweggründen in den Vordergrund treten, um den Missbrauchsvorwurf begründen zu können.³¹⁷ Das erscheint logisch. Denn es ist, auch nach der Rechtsprechung des EuGH, anerkannt, dass ein Unternehmer, der die Wahl zwischen zwei Umsätzen hat, nicht verpflichtet ist, den Umsatz zu wählen, der die höhere Steuerbelastung auslöst.³¹⁸ Es stellt sich jedoch implizit die Frage, aus welchen Motiven ein Umsatz, bzw. allgemein gesprochen, eine Gestaltung gewählt wird.

Nach Stimmen in der Literatur könne sich die steuerrechtliche Norm durch eine teleologische Auslegung, quasi von innen heraus, selbst vor Missbrauch schützen,

312 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 75.

313 *Billig*, UR 2006, 437 (439); ablehnend ebenfalls *Wäger*, UR 2006, 240 (241); *Wilke*, UR 2011, 925 (928) Fn. 40 postuliert einschränkend, es gebe zwar ein subjektives Merkmal, eine Umgehungsabsicht werde aber nicht gefordert; auch *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 327 macht daran, dass der EuGH objektive Anhaltspunkte forderte, eine „Verobjektivierung“ fest.

314 *Böing*, EWS 2007, 55 (57); ähnlich *Peteva* in: Lang/Melz/Kristoffersson, VAT, 483 (489); für ein subjektives Element auch *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 143; *Schön* in: FS Reiß, 571 (595) und *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 74.

315 *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 143.

316 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 267; *Böing*, EWS 2007, 55 (57); ohne Einschränkung scheinbar *Drüen*, StuW 2008, 154 (164).

317 *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 67 (86) verweisend auf das Folgeurteil EuGH, Urt. v. 21.02.2008 – Rs. C-425/06 (Part Service), ECLI:EU:C:2008:108, Rn. 62.

318 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 73.

sodass es eines eigenen Missbrauchstatbestands nicht bedürfe.³¹⁹ Das erscheint fraglich, definiert doch der EuGH Voraussetzungen, unter denen ein Missbrauch angenommen werden muss.³²⁰ Auch die Existenz des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO³²¹, dem die Rechtsprechung aus *Emsland-Stärke* vorgegriffen hatte³²², zeigt, dass ein Tatbestand erforderlich ist, um das Vorliegen eines Missbrauchs sicher bestimmen zu können. So wird auch vertreten, es sei angesichts der Existenz des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO und der Kriterien des Urteils *Emsland-Stärke* möglich, auf Missbrauchstatbestände in einzelnen Unionsgesetzen zu verzichten und trotzdem eine ausreichend demokratisch legitimierte Missbrauchsbe-kämpfung zu sichern.³²³ Zunächst unabhängig von der Frage der demokratischen Legitimation, die im Detail noch darzulegen sein wird³²⁴, zeigt sich hierin gerade, dass zwar nicht auf einen rechtsgebietsspezifischen Tatbestand abgestellt wird, aber doch auf der Grundlage des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO versucht wird, einen allgemeingültigen Tatbestand bzw. Tatbestandsvoraussetzungen für die Feststellung von Missbrauch im Unionsrecht zu entwickeln. Das stellt nach hier vertreter Auffassung die innentheoretische Sichtweise, dass sich der steuerrechtliche Tatbestand selbst durch Auslegung vor Missbrauch schützen kann³²⁵, infrage. Denn dann wird nicht die steuerrechtliche Norm ausgelegt, sondern die Vorschrift des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO mit ihren Voraussetzungen rechtsgebietsspezifisch angewendet. Diese Sichtweise wird dadurch gestützt, dass der EuGH den Vorschlag des Generalanwalts, die Fragen des vorlegenden Gerichts durch reine Normauslegung und ohne Rückgriff auf ein besonderes Missbrauchsverbot zu beantworten³²⁶, jedenfalls nicht ausdrücklich aufgenommen hat. Daraus ist, zu Recht, teils gefolgert worden, der EuGH habe sich implizit der Sichtweise angeschlossen, dass ein eigener Tatbestand des Verbots von Rechtsmissbrauch erforderlich ist.³²⁷

Die Rechtsfolge der Missbrauchsfeststellung sei die fiktive Neudefinition der Gestaltung, was zur Versagung des Vorsteuerabzugs und damit zur Rückforderung

319 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 267; *Böing*, EWS 2007, 55 (57).

320 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 74 f.; ebenso *Schade/van Lück*, StuW 2020, 347 (353) und *Lang*, SWI 2006, 273 (275 f.).

321 Zum Tatbestand des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO vgl. oben B. I. 2. a) und b).

322 Vgl. oben B. I. 3. f) cc).

323 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 261, 266.

324 Dazu Punkt E. III. 5.

325 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 267; *Böing*, EWS 2007, 55 (57).

326 Schlussanträge des GA *Maduro* v. 07.04.2005 – Rs. C-255/02 (Halifax u. a.), ECLI:EU:C:2005:200, Rn. 79 ff.

327 *Hahn*, jurisPR-SteuerR 15/2006, Anm. 1, S. 8.

der gezogenen Vorsteuer führe. Maßgebliche Grundlage der Neudefinition müsse dabei die Lage sein, die ohne die missbräuchliche Handlung bestanden hätte.³²⁸ Daher könnten die Steuerbehörden für alle Umsätze, die missbräuchlich erfolgt sind, die Vorsteuer zurückfordern. Sie müssten dann aber ebenso umgekehrt alle Ausgangsumsätze berücksichtigen, sodass es im Einzelfall bei überschießenden Beträgen zu Erstattungen kommen könne.³²⁹ Dies bedeutet eine exakte Übertragung der Grundsätze aus *Emsland-Stärke*.³³⁰ Dabei geht der EuGH deutlich über die Ausführungen in *Gemeente Leusden und Holin Groep BV* hinaus. Die entwickelten Grundsätze sind nun vollständig in das Umsatzsteuerrecht übertragen.³³¹ Dementsprechend ist das Urteil als methodologischer Markstein betrachtet worden.³³²

Als offen ist dagegen die Frage bezeichnet worden, ob es sich beim Missbrauchsverbot um einen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz handle, dessen Voraussetzungen und Konturen der EuGH festlegen müsste.³³³ Der EuGH habe sich zu diesem Punkt nicht geäußert.³³⁴

Darüber hinaus ist angemerkt worden, dass das Urteil die Anwendung des § 42 AO im Umsatzsteuerrecht beenden könne, weil es sich bei § 42 AO nicht um eine genehmigte Sondermaßnahme im Sinne des Art. 27 der 6. EG-Richtlinie handle.³³⁵ Somit ließen sich aus der Vorschrift keine Rechtsfolgen für das Um-

328 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 266; *Böing*, EWS 2007, 55 (57 f.); *Fischer*, jurisPR-SteuerR 3/2018, Anm. 5, S. 6.

329 *Jahn*, PIStB 2006, 109 (112).

330 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 267.

331 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 267; s. auch etwa *Wilke*, UR 2011, 925 (928).

332 *Fischer*, jurisPR-SteuerR 3/2018, Anm. 5, S. 5; s. auch *Ruhmannseder*, StuB 2007, 348 (349).

333 *Fischer*, FS Reiß, 621 (639); *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 326; dafür etwa BFH, Urt. v. 09.11.2006 – V R 43/04, BFHE 215, 379 (386); *Widmann*, DStR 2006, 736 (738); *Schön* in: FS Reiß, 571 (572) und *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 267; dagegen *Hahn*, jurisPR-SteuerR 15/2006, Anm. 1, S. 7.

334 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 327.

335 *Wäger*, UR 2006, 240 (242); *Lange*, DB 2006, 519 (521); dagegen gehen *Widmann*, DStR 2006, 736 (738) und *Ruhmannseder*, StuB 2007, 348 (348, 350) davon aus, dass eine Ermächtigung im Sinne des Art. 27 MwStSystRL nicht notwendig sei, weil der EuGH einen allgemeinen Rechtsgrundsatz herausgearbeitet habe, der unabhängig von einer Umsetzung im nationalen Recht gelte. § 42 AO sei deshalb richtlinienkonform auszulegen; Wieder anders sieht es *Zorn*, FS Pircher, 217 (233), nach dem mit *Wäger*, a. a. O. davon auszugehen sei, dass sich aus § 42 AO keine nicht schon im Gemeinschaftsrecht enthaltenen Rechtsfolgen ergeben, aber eine Genehmigung nach Art. 27 der 6. EG-Richtlinie

satzsteuerrecht ableiten, die nicht schon aus der Anwendung des gemeinschaftsrechtlichen Missbrauchsverbots abzuleiten wären. Denn wenn der EuGH einen allgemeinen Rechtsgrundsatz anerkannt habe, gelte dieser unabhängig von einer Umsetzung im nationalen Recht bei der Auslegung des nationalen Rechts.³³⁶ Das führe jedoch nicht zu anderen Ergebnissen, allenfalls könnten die Begründungen abweichen.³³⁷ § 42 AO stehe insofern ergänzend neben dem europäischen Recht und regele etwa Fragen der Beweislast, die den im europäischen Recht geltenden Grundsatz des Verbots von Rechtsmissbrauch konkretisieren.³³⁸ Diese Ausführungen überzeugen vor dem Hintergrund des Verhältnisses von Unionsrecht und mitgliedstaatlichem Recht. Hier ergibt sich somit ein erster Hinweis im Hinblick auf die Frage der Anwendbarkeit des § 42 AO im Unionsrecht.³³⁹

j) EuGH, Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes Overseas

In der Entscheidung *Cadbury Schweppes Overseas*³⁴⁰ befasste sich der EuGH im Zusammenhang mit der Körperschaftssteuer und der Niederlassungsfreiheit mit dem Rechtsmissbrauch. Er wandte die Grundsätze aus *Emsland-Stärke* und *Halifax* erneut an. Im Unterschied zur Umsatzsteuer, wie in der Rechtssache *Halifax*, ist mit der Körperschaftssteuer nun aber eine direkte Steuer betroffen.

aa) Sachverhalt

Cadbury Schweppes, ein international agierender britischer Konzern unterhielt mit der Cadbury Schweppes International eine Tochtergesellschaft in Irland.³⁴¹ Nach britischem Steuerrecht war es, in Ausnahme von einem allgemeinen Grundsatz möglich, die Gewinne ausländischer Gesellschaften, die von britischen Gesellschaften beherrscht werden, ihren britischen Muttergesellschaften zuzurechnen, sodass sie bei diesen versteuert werden konnten, wenn die Muttergesellschaft

deshalb nicht erforderlich sei, sondern die nationale Norm vielmehr aus Gründen der Rechtsklarheit auch für das Umsatzsteuerrecht erhalten bleiben solle.

336 Widmann, DStR 2006, 736 (738).

337 Wäger, UR 2006, 240 (242); in diese Richtung wohl auch v. Streit/Streit, DStR 2016, 1448 (1449).

338 Widmann, DStR 2006, 736 (738).

339 Dazu eingehend unten C. III.

340 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544.

341 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 13.

einer niedrigeren Besteuerung unterlag.³⁴² Fraglich war im Vorlagefall, ob die Niederlassungsfreiheit solchen Regelungen entgegensteht.³⁴³

bb) Entscheidung des EuGH

Der Gerichtshof wies zunächst darauf hin, dass sich Angehörige eines Mitgliedstaats nicht unter Missbrauch der vom EG-Vertrag geschaffenen Erleichterungen der Anwendung nationaler Rechtsvorschriften entziehen dürfen. Sie könnten sich nicht missbräuchlich oder betrügerisch auf Gemeinschaftsvorschriften berufen.³⁴⁴ Einem Steuerpflichtigen dürfe aber nicht schon deshalb die Berufung auf Gemeinschaftsrecht verwehrt werden, weil er beabsichtigt hat, von der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Ansässigkeit geltenden vorteilhaften Steuerrechtslage zu profitieren.³⁴⁵

Hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit reiche es, bezugnehmend auf die Rechts-sachen *Centros*³⁴⁶ und *Inspire Art*³⁴⁷, für die Vermutung eines Missbrauchs nicht allein aus, dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat mit dem Ziel gegründet ist, in den Genuss vorteilhafter Rechtsvorschriften zu kommen.³⁴⁸ Eine nationale Maßnahme könne hingegen dann gerechtfertigt sein, wenn sie sich speziell gegen rein künstliche Gestaltungen richte, die allein darauf ausgerichtet seien, der Anwendung von Rechtsvorschriften des Mitgliedstaats zu entgehen.³⁴⁹

342 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 6 f.

343 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 28 f.

344 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 35, unter Bezugnahme auf EuGH, Urt. v. 07.02.1979 – Rs. C-115/78 (Knors), ECLI:EU:C:1979:31; EuGH, Urt. v. 03.10.1990 – Rs. C-61/89 (Bouchoucha), ECLI:EU:C:1990:343 und EuGH, Urt. v. 09.03.1999 – C-212/97 (Centros), ECLI:EU:C:1999:126.

345 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 36, unter Bezugnahme auf EuGH, Urt. v. 11.12.2003 – Rs. C-364/01 (Barbier), ECLI:EU:C:2003:665.

346 EuGH, Urt. v. 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (Centros), ECLI:EU:C:1999:126.

347 EuGH, Urt. v. 30.09.2003 – Rs. C-167/01 (Inspire Art), ECLI:EU:C:2003:512.

348 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 37.

349 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 51, mit Verweis auf u. a. EuGH, Urt. v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), ECLI:EU:C:2002:749, Rn. 37; EuGH, Urt. v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02 (De Lasteyrie du Saillant), ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 50 und EuGH, Urt. v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 (Marks & Spencer), ECLI:EU:C:2005:763, Rn. 57.

Weiter, so der EuGH auf die Rechtssachen *Emsland-Stärke* und *Halifax* verweisend, erfordere die Feststellung einer rein künstlichen Gestaltung neben einem subjektiven Element, das in dem Streben nach einem Steuervorteil bestehe, dass aus objektiven Anhaltspunkten hervorgehe, dass trotz formaler Beachtung der im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Voraussetzungen der mit der Niederlassung verfolgte Zweck nicht erreicht worden sei.³⁵⁰ Dementsprechend seien die Rechtsvorschriften über beherrschte ausländische Gesellschaften nur dann als gemeinschaftsrechtskonform anzusehen, falls die in ihnen vorgesehene Besteuerung ausgeschlossen sei, wenn die Gründung einer beherrschten ausländischen Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art mit einer wirtschaftlichen Realität zusammenhänge.³⁵¹ Die Gründung müsse mit einer tatsächlichen Ansiedlung im Aufnahmestaat zusammenhängen, deren Zweck darin bestehe, dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachzugehen.³⁵² Anhaltspunkte für eine solche wirtschaftliche Realität könnten etwa das Ausmaß des Vorhandenseins von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen ergeben.³⁵³

Die Gründung einer beherrschten ausländischen Gesellschaft sei jedoch dann als rein künstliche Gestaltung zu betrachten, wenn die Prüfung solcher Anhaltspunkte ergebe, dass die beherrschte Gesellschaft keine wirkliche wirtschaftliche Aktivität entfalte und nur mit einer fiktiven Ansiedlung zusammenhänge. Das könne insbesondere der Fall sein, wenn die Tochtergesellschaft eine „Briefkastenfirma“ oder eine „Strohfirma“ sei.³⁵⁴ Der ansässigen Gesellschaft, die dazu die besten Möglichkeiten habe, sei daher Gelegenheit zu geben, Beweise für die tatsächliche Ansiedlung der beherrschten Gesellschaft und deren wirtschaftliche Betätigung zu erbringen.³⁵⁵

-
- 350 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 64.
351 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 65.
352 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 66.
353 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 67.
354 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 68.
355 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 70.

cc) Anmerkung

Der EuGH führt die aus *Emsland-Stärke* und *Halifax* bekannte Linie fort. Auch hier kommt es für die Missbrauchsvermutung auf die Erfüllung des objektiven und subjektiven Tatbestands an, der den Grundsätzen aus den beiden zuvor behandelten Urteilen entspricht.³⁵⁶ Das subjektive Element würde dabei als konstituierendes Merkmal des Missbrauchs angesehen, das dazu diene, dem Niederlassungsinteressenten die Rechtssicherheit zu gewährleisten, die bei einer rein objektiven Betrachtung des Bestehens der erforderlichen wirtschaftlichen Realität gefährdet erscheine.³⁵⁷ Kritisch ist dazu angemerkt worden, der EuGH stelle erneut auf das Kriterium der „Künstlichkeit“ ab, ohne es zu definieren.³⁵⁸ Andererseits ist jedoch darauf hingewiesen worden, der EuGH definiere objektive Anhaltspunkte dafür, wann eine künstliche Gestaltung nicht vorliege. So würden Geschäftsräume, Personal und Ausrüstungsgegenstände genannt³⁵⁹, was darauf hindeute, dass nicht nur Briefkastenfirmen als missbräuchliche Nutzung der Grundfreiheiten eingestuft würden, sondern auch solche ausländischen Rechtssubjekte, die nicht über die nötige Substanz verfügten, um die ihnen zugeordnete Funktion zu erfüllen.³⁶⁰ Es müsse sich jedoch zeigen, welche Auswirkungen die Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz in der Praxis hätten. Das gelte vor allem für Kapitalanlagegesellschaften, weil für eine solche Tätigkeit generell eher eine kleinere wirtschaftliche Substanz ausreichend sei.³⁶¹ Folglich kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Begriff der künstlichen Konstruktion nicht definiert wird. Es scheint sich jedoch auch hier um einen offenen Begriff zu handeln, was in der praktischen Umsetzung Schwierigkeiten macht, weil das weite Begriffsfeld ausgefüllt und begrenzt werden muss.

356 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 269; *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 333; *Hahn*, IStR 2006, 667 (669); *Schönfeld* in: Baumhoff/Schönfeld, DBA, 137 (138), Fn. 3 führt die Entscheidung etwa als „grundlegend“ für den Missbrauchsbegriff des EuGH an; ähnlich *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (421); vgl. auch *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 77, der jedoch nicht den Bezug zu vorhergehenden Urteilen sucht.

357 *Hahn*, IStR 2006, 667 (669).

358 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 334; *Hahn*, DStZ 2007, 201 (210) merkt an, das Merkmal der Künstlichkeit sei „auslegungsbedürftig, aber auch -fähig“.

359 *Lieber*, FR 2006, 993 (994) unter Bezug auf EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 67; diese Indizien sieht dagegen *Axer*, IStR 2007, 162 (164 f.) als Beleg dafür an, dass der Begriff der rein künstlichen Gestaltung großzügig verstanden werden müsse. Eine solch restriktive Konkretisierung führe dazu, dass das Kriterium ein „zahnloser Papiertiger“ werde.

360 *Lieber*, FR 2006, 993 (994).

361 *Lieber*, FR 2006, 993 (995); ähnlich und insoweit kritisch *Axer*, IStR 2007, 162 (165).

Wie auch im Bereich der indirekten Steuern, also vor allem der Umsatzsteuer, stellt die Wahl einer steuergünstigeren Rechtsordnung allein keinen Missbrauch dar.³⁶² Diese Feststellung hatte der EuGH bereits in *Halifax* getroffen³⁶³ und überträgt dies nun auch auf den Bereich der mitgliedstaatlich geregelten direkten Steuern.³⁶⁴ Es sei mit dem Urteil klar geworden, dass die steuerliche Vorteilhaftigkeit nicht mit der Missbräuchlichkeit gleichgesetzt werden kann.³⁶⁵ Dementsprechend ist die Entscheidung als wesentliche Weiterentwicklung in diesem Bereich gesehen worden.³⁶⁶ Außerdem sei mit der Entscheidung klargestellt worden, dass auch typisierende Missbrauchsvorschriften grundsätzlich zulässig sind, wenn sie dem europäischen Verhältnismäßigkeitsprinzip entsprechen.³⁶⁷

Neu ist, dass nun das betroffene Unternehmen nachweisen muss, dass kein Missbrauch vorliegt.³⁶⁸ Das gelte für die objektive Seite und lasse sich hinsichtlich des subjektiven Tatbestands draus ableiten, dass der EuGH verlange, dass die Gesellschaft die Beweise vorlegen muss, die hierzu am ehesten in der Lage ist.³⁶⁹ Das muss nach einer Auffassung in der Literatur noch nicht bedeuten, dass der Steuerpflichtige schlechthin die Feststellungslast für den Missbrauchsvorwurf trägt.³⁷⁰ Würde man dies annehmen, so wäre wohl die Frage zu stellen, ob die alleinige Feststellungslast beim Steuerpflichtigen das mildestmögliche Mittel und damit erforderlich im Sinne der Verhältnismäßigkeit ist.³⁷¹ Es erscheint daher sinnvoll, mit *Böing*³⁷² und *Felderhoff*³⁷³ anzunehmen, dass der Steuerpflichtige nicht schlechthin die Beweislast tragen muss. Vielmehr dürfte, beachtet man die Interpretation von *Hahn*³⁷⁴, danach zu unterscheiden sein, welches Merkmal betrachtet

362 *Böing*, EWS 2007, 55 (57); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 76; *Hahn*, DStZ 2007, 201 (210).

363 Oben B. I. 6. i) bb).

364 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 36.

365 *Körner*, IStR 2006, 670 (675).

366 *Thiele*, IStR 2011, 452 (453).

367 *Schönfeld* in: *Baumhoff/Schönfeld*, DBA, 137 (144); *ders.*, IStR 2012, 215 (216); s. auch *Hahn*, IStR 2006, 667 (669).

368 EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 70.

369 *Hahn*, IStR 2006, 667 (669) unter Bezug auf EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 70.

370 *Böing*, EWS 2007, 55 (61); *Felderhoff*, *Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen*, S. 269.

371 *Felderhoff*, *Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen*, S. 269.

372 *Böing*, EWS 2007, 55 (61).

373 *Felderhoff*, *Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen*, S. 269.

374 *Hahn*, IStR 2006, 667 (669) unter Bezug auf EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes Overseas*), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 70.

wird, denn es erscheint einleuchtend, dass nur die Gesellschaft selbst über subjektive Motive Auskunft geben kann, wohingegen objektive Umstände auch einer Betrachtung und damit einer Beweisführung von außen, d. h. durch die Steuerbehörden, zugänglich sein dürften.³⁷⁵

Der deutsche Gesetzgeber hat die Reform des § 42 AO im Rahmen des JStG 2008 zum Anlass genommen, die Entscheidung *Cadbury Schweppes Overseas* im nationalen Recht umzusetzen.³⁷⁶

k) EuGH, Rs. C-279/05 – Vonk Dairy Products

In der zum Ausfuhrerstattungsrecht ergangenen Entscheidung *Vonk Dairy Products*³⁷⁷ bestätigte der EuGH erneut die in *Emsland-Stärke* entwickelten Grundsätze.

aa) Sachverhalt

Die Klägerin führte einige Partien Käse von den Niederlanden in die USA aus. Dafür erhielt sie Ausfuhrerstattungen.³⁷⁸ Bei einer Untersuchung ergab sich im Folgenden, dass ein Teil des Käses unmittelbar von einem Zwischenhändler der Klägerin von den USA weiter nach Kanada ausgeführt wurde. Hiervon hatte die Klägerin Kenntnis und war auch an dem Verkauf beteiligt.³⁷⁹ Daraufhin nahm die Verwaltung die entsprechenden Erstattungen zurück und forderte die Klägerin zur Rückzahlung der ausgezahlten Beträge auf.³⁸⁰

Die Klägerin trat diesem Verlangen unter Verweis auf das Urteil *Emsland-Stärke* gegenüber und vertrat die Auffassung, die Behörden hätten ihr nicht, wie erforderlich, ein missbräuchliches Verhalten im Sinne jenes Urteils nachgewiesen. Die weitere Ausfuhr nach Kanada habe keine Einflüsse auf die Gewährung der Ausfuhrerstattungen. Sie hätte vielmehr alle Voraussetzungen erfüllt.³⁸¹

375 Hahn, IStR 2006, 667 (669) spricht insoweit davon, dass eine „Beweislastverteilung nach Maßgabe der Nähe zum Beweisthema angesprochen ist“.

376 Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, Bericht, BT-Drs. 16/7036, S. 2; Wilke, UR 2011, 925 (926); Fischer, FS Reiß, 621 (643 f.).

377 EuGH, Urt. v. 11.01.2007 – Rs. C-279/05 (Vonk Dairy Products), ECLI:EU:C:2007:18.

378 EuGH, Urt. v. 11.01.2007 – Rs. C-279/05 (Vonk Dairy Products), ECLI:EU:C:2007:18, Rn. 13 f.

379 EuGH, Urt. v. 11.01.2007 – Rs. C-279/05 (Vonk Dairy Products), ECLI:EU:C:2007:18, Rn. 18.

380 EuGH, Urt. v. 11.01.2007 – Rs. C-279/05 (Vonk Dairy Products), ECLI:EU:C:2007:18, Rn. 21.

381 EuGH, Urt. v. 11.01.2007 – Rs. C-279/05 (Vonk Dairy Products), ECLI:EU:C:2007:18, Rn. 22.

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH verwies erneut auf seine bereits in *Cremer* getroffene Feststellung, dass die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht so weit gehen könne, dass missbräuchliche Praktiken der Wirtschaftsbeteiligten gedeckt seien.³⁸² Unter Einbeziehung der Rechtssache *Eichsfelder Schlachtbetrieb* sowie der dort zitierten Rechtsprechung sei für den Nachweis erforderlich, dass eine objektive Gesamtwürdigung ergebe, dass das Ziel der Regelung trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen nicht erreicht werde. Außerdem müsse subjektiv die Absicht gegeben sein, sich einen gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die entsprechenden Voraussetzungen künstlich geschaffen würden.³⁸³

cc) Anmerkung

In dem Urteil kann eine Bestätigung und weitere Verfestigung der Anwendung der Grundsätze zum Missbrauchsvorbehalt im Unionsrecht gesehen werden, wie der EuGH sie in seinem Urteil in der Sache *Emsland-Stärke*³⁸⁴ herausgearbeitet hatte.³⁸⁵ Entsprechend wird es als mit diesem Urteil in einer fortlaufenden Entwicklungslinie stehend betrachtet.³⁸⁶ Die Tatsache, dass der EuGH nicht weiter auf die Punkte des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit³⁸⁷ eingegangen sei, könne darauf hindeuten, dass der EuGH den Zwei-Stufen-Test der Rechtssache *Emsland-Stärke* als ständige Rechtsprechung ansehe, die nicht eingehender erläutert werden müsse.³⁸⁸

382 EuGH, Urт. v. 11.01.2007 – Rs. C-279/05 (Vonk Dairy Products), ECLI:EU:C:2007:18, Rn. 31.

383 EuGH, Urт. v. 11.01.2007 – Rs. C-279/05 (Vonk Dairy Products), ECLI:EU:C:2007:18, Rn. 33.

384 EuGH, Urт. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52 ff., dazu insgesamt auch oben B. I. 6. f).

385 Ebenso *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 271.

386 *Braun*, NZBau 2018, 652 (654), Fn. 26 unter Verweis auf *v. Rintelen* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU, Grundwerk, Art. 43 AEUV, Rn. 142 = *v. Rintelen/Wolf* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der EU, 79 EL 2023, Art. 43 AEUV, Rn. 132.

387 Gemeint scheint die Frage der Rechtsfolge der Feststellung eines Missbrauchs zu sein.

388 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 340.

I) EuGH, Rs. C-321/05 – Kofoed

Das Urteil in der Rechtssache *Kofoed*³⁸⁹ betrifft die Anwendung des Art. 11 Abs. 1 RL 90/434/EWG³⁹⁰, der Ursprungsfassung der Missbrauchsklausel der FusionsRL. Der EuGH spricht hier erstmals ausdrücklich von einem allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts in Bezug auf den Rechtsmissbrauch.³⁹¹

aa) Sachverhalt

Hans Markus Kofoed hielt die Hälfte der Anteile einer dänischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung.³⁹² Er erwarb eine von zwei Aktien an einer irischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die andere Aktie war vom zweiten hälftigen Anteilseigner der dänischen Gesellschaft erworben worden.³⁹³ Daraufhin erhöhte die irische Gesellschaft ihr Gesellschaftskapital und gab neue Aktien aus.³⁹⁴ Kofoed und sein Co-Eigner tauschten ihre sämtlichen Anteile an der dänischen Gesellschaft gegen diese von der irischen Gesellschaft neu ausgegebenen Aktien, die daraufhin 100-prozentige Anteilseignerin wurde. Der irischen Gesellschaft floss daraufhin die Gewinnausschüttung der dänischen Gesellschaft vollständig zu.³⁹⁵ Auf der darauffolgenden Hauptversammlung der irischen Gesellschaft wurde beschlossen, dass Kofoed und seinem Co-Eigner eine Gewinnausschüttung zuteilwerde.³⁹⁶

Im Rahmen seiner Veranlagung für die Einkommensteuer beehrte nun Kofoed die Feststellung, dass der Aktientausch von der Steuer freigestellt würde. Die dänische Steuerverwaltung vertrat demgegenüber die Ansicht, dass die Gewinnausschüttung als Teil des Austauschvorgangs zu sehen sei, sodass die in der FusionsRL vorgesehene Höchstgrenze für die Steuerfreiheit überschritten sei und der Austausch somit nicht in den Genuss der Freistellung kommen könne.³⁹⁷

bb) Entscheidung des EuGH

Hinsichtlich des Missbrauchs führte der EuGH aus, Art. 11 Abs. 1 RL 90/434/EWG³⁹⁸ spiegele den allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts

389 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408.

390 Heute Art. 15 Abs. 1 RL 2009/133/EG (FusionsRL).

391 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (336).

392 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 14.

393 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 15.

394 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 16.

395 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 17.

396 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 19.

397 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 20.

398 Heute Art. 15 Abs. 1 RL 2009/133/EG (FusionsRL).

wider, wonach Rechtsmissbrauch verboten sei.³⁹⁹ Unter Bezugnahme auf die Urteile *Centros*, *Halifax*, *Agip Petrol*⁴⁰⁰ und *Cadbury Schweppes Overseas* fuhr der Gerichtshof fort, die betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf die Normen des Gemeinschaftsrechts sei nicht gestattet. Die Anwendung des Gemeinschaftsrechts könne nicht so weit reichen, dass missbräuchliche Praktiken, also Vorgänge, die nicht im Rahmen des normalen Gemeinschaftsrechts, sondern nur zu dem Zweck durchgeführt würden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Vorteilen zu kommen, geschützt würden.⁴⁰¹ Jedoch stelle sich vorab die Frage, ob Art. 11 Abs. 1 RL 90/434 ohne eine spezifische Umsetzungsnorm im nationalen dänischen Recht anwendbar sein kann.⁴⁰² Insoweit sei an die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Umsetzung einer Richtlinie zu erinnern.⁴⁰³ Außerdem verbiete es der Grundsatz der Rechtssicherheit, dass Richtlinien selbst unmittelbar für Einzelne Verpflichtungen begründen können. Daher könne sich ein Mitgliedstaat gegenüber einem Einzelnen nicht unmittelbar auf eine Richtlinie als solche berufen.⁴⁰⁴ Dennoch könnten die Mitgliedstaaten die Form der Umsetzung selbst wählen.⁴⁰⁵ Daher erfordere die Umsetzung der Richtlinie nicht unbedingt in jedem Mitgliedstaat ein gesetzgeberisches Tätigwerden, soweit die sich aus den nationalen Umsetzungsmaßnahmen ergebende Umsetzung der Richtlinie so hinreichend bestimmt und klar ist, dass der Einzelne Kenntnis vom Umfang ihrer Rechte und Pflichten erlangen kann.⁴⁰⁶

cc) Anmerkung

Die Ausführungen des Gerichtshofs hat die Literatur teilweise als Klarstellung verstanden, dass es nun einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts gebe, wonach Rechtsmissbrauch verboten sei.⁴⁰⁷ Der EuGH bezeichnet das Verbot des Rechtsmissbrauchs von Gemeinschaftsrecht hier erstmals ausdrücklich als allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts.⁴⁰⁸ Weiter gehen seine Erläuterungen jedoch noch nicht. Insbesondere wird nicht begründet oder hergeleitet,

399 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofloed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38.

400 EuGH, Urt. v. 06.04.2006 – Rs. C-456/04 (Agip Petrol), ECLI:EU:C:2006:241.

401 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofloed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38.

402 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofloed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 40.

403 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofloed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 41.

404 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofloed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 42.

405 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofloed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 43.

406 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofloed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 44.

407 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (336); *Bergmann*, StuW 2010, 246 (250); *Florstedt*, NZG 2015, 1212 (1217) Fn. 60; anders wohl *Kofler* in: *DStJG*, Bd. 33 (2010), 213 (213 f.); *Fischer*, FS Reiß, 621 (640).

408 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofloed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38.

warum es sich beim Verbot des Rechtsmissbrauchs um einen allgemeinen Grundsatz des Gemeinschaftsrechts handelt. Im Gegenteil spricht das vom EuGH ausgesprochene Erfordernis einer nationalen Regelung zum Missbrauchsverbot⁴⁰⁹ eher dafür, dass der allgemeine Grundsatz des Verbots von Rechtsmissbrauch gerade noch nicht besteht bzw. ausreichend ausgeprägt ist.⁴¹⁰ Denn allgemeine Grundsätze bedürfen zu ihrer Wirksamkeit gerade keiner Umsetzung in nationales Recht, da diese Grundsätze im Rang ungeschriebenen Primärrechts stehen.⁴¹¹ Dementsprechend ist auch in der Literatur vermutet worden, dass Herrn Kofoed der Steuerverteil nicht zu nehmen sein dürfte, weil das dänische nationale Recht keine entsprechende Missbrauchsregel kenne.⁴¹² Das Urteil kann aber dennoch als großer Schritt der Entwicklung hin zu einem solchen Grundsatz gesehen werden. Denn nur die unmittelbare Anwendung der Richtlinie selbst zu Lasten des Einzelnen ist nicht möglich. Eine mittelbare Anwendung zur Auslegung des nationalen Rechts ist nicht zu beanstanden.⁴¹³ Das gilt auch, wenn im nationalen Recht ein allgemeiner Rechtsgrundsatz bekannt ist.⁴¹⁴ Es bedarf also an dieser Stelle noch eines irgendwie gearteten Bezugspunktes im nationalen Recht⁴¹⁵; die direkte Anwendung des Missbrauchsvorbehalts scheint hier noch nicht möglich, weshalb in Bezug auf die Rechtssache *Kofoed* „nur“ von einem großen Schritt in Richtung der Etablierung des Grundsatzes ausgegangen werden soll.

Darüber hinaus setzt der EuGH seine schon bis dahin beschrittene Linie fort, indem er sich unter anderem auf die Urteile *Halifax* und *Cadbury Schweppes Overseas* bezieht.⁴¹⁶ Der EuGH stellt weiter auf das Ziel und den Regelungszweck ab, um den Rechtsmissbrauch festzustellen.⁴¹⁷

409 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 42.

410 Ähnlich *Buckler*, EuR 2018, 371 (375 f.) Fn. 44 unter Bezug auf Rn. 38 des Urteils in der Sache *Kofoed*.

411 So jetzt EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 30 – 32, dazu unten B. I. 6. u).

412 *Rehm/Nagler*, GmbHR 2007, 880 (884).

413 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2 Rn. 94 bezugnehmend auf Schlussanträge der GA *Kokott* v. 08.02.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:86, Rn. 66.

414 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 94 bezugnehmend auf EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 44 ff.

415 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 44.

416 EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38.

417 *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 67 (82).

m) EuGH, Rs. C-230/09 und C-231/09 – Etling und Etling

aa) Sachverhalt und Entscheidung des EuGH

Der EuGH wendete die aus *Emsland-Stärke* bekannten Grundsätze im Marktordnungsrecht erneut in dem Urteil zur Rechtssache *Etling und Etling*⁴¹⁸ an. Inhaltlich ging es um Abgaben im Milchsektor und die Saldierung bei der Übertragung einzelbetrieblicher Referenzmengen.

Der EuGH stellte fest, dass es Aufgabe der Mitgliedstaaten in der Umsetzung der Verordnung (EG) 1788/2003 gewesen sei, dafür Sorge zu tragen, dass die Übertragung solcher Referenzmengen nicht ermöglicht würde, wenn die Bedingungen zwar formal eingehalten, aber nur zu dem Zweck erfüllt worden wären, Erzeugern, die Überlieferungen vorgenommen haben, bei der Neuvergabe der Anteile die Möglichkeit zu geben, besser dazustehen. Aus der Rechtsprechung ergäbe sich insofern, dass Verordnungen des Unionrechts nicht anzuwenden seien, wenn missbräuchliche Praktiken zugrunde liegen. Hierzu wurde auf die Rechtssache *Emsland-Stärke* verwiesen.⁴¹⁹

bb) Anmerkung

Das Urteil bringt inhaltlich keine Neuerungen, es zeigt sich aber, dass der EuGH den Ansatz aus den Urteil *Emsland-Stärke* weiter verfolgt.⁴²⁰

n) EuGH, Rs. C-72/11 – Afrasiabi

In *Afrasiabi*⁴²¹ nutze der EuGH den von ihm begründeten allgemeinen Missbrauchsvorbehalt, um ein Umgehungsverbot der Iran-Embargo-VO in der Fassung der Verordnung (EG) 423/2007⁴²² einzuordnen.⁴²³

aa) Entscheidung des EuGH

Zum Begriff des Missbrauchs verwies der EuGH auf die Entscheidungen *Halifax* und *Emsland-Stärke*. Es müssten Aktivitäten vom Umgehungsverbot umfasst

418 EuGH, Urt. v. 05.05.2011 – Rs. C-230/09 und C-231/09 (Etling und Etling), ECLI:EU:C:2011:271.

419 EuGH, Urt. v. 05.05.2011 – Rs. C-230/09 und C-231/09 (Etling und Etling), ECLI:EU:C:2011:271, Rn. 78.

420 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 277.

421 EuGH, Urt. v. 21.12.2011 – Rs. C-72/11 (Afrasiabi), ECLI:EU:C:2011:874.

422 VO (EG) Nr. 423/2007 des Rates v. 19.04.2007 über restriktive Maßnahmen gegen Iran, Abl. EU Nr. L 103 v. 20.4.2007, S. 1.

423 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 277.

sein, bei denen sich aus objektiven Umständen ergebe, dass sie zwar unter den Deckmantel der vorgeschriebenen Form vorgenommen worden seien, die jedoch als solche oder aufgrund von eventuellen Zusammenhängen mit anderen Aktivitäten unmittelbar bezwecken oder bewirken, das Verbot der Zurverfügungstellung nach der Embargo-VO auszuhebeln.⁴²⁴

bb) Bewertung in der Literatur

Die Literatur hat die Ausführungen des EuGH unter Hinweis auf *Halifax* und *Emsland-Stärke* als konsequente Übertragung der Missbrauchsgrundsätze auf die Embargo-VO verstanden.⁴²⁵ Auf die subjektiven Elemente des Missbrauchsvorbehalts sei nicht einzugehen gewesen, weil der Tatbestand der Embargo-VO mit der Wendung „wissentlich und vorsätzlich“ bereits hinreichende subjektive Elemente enthalten habe.⁴²⁶ Dem ist zuzustimmen. In der Wendung „wissentlich und vorsätzlich“ finden sich alle Elemente, die auch der subjektive Tatbestand des Rechtsmissbrauchs umfasst, wenn dort davon ausgegangen wird, dass die Absicht gegeben sein muss, sich die Vorteile zu verschaffen.

Weiter ist davon ausgegangen worden, dass der EuGH in der Entscheidung sehr konkrete und auf den Einzelfall zugeschnittene Aussagen getroffen habe. Die Aussagen ließen sich aber einerseits auf die Nachfolgeverordnung Nr. 267/2012⁴²⁷ und andererseits auch auf andere Embargoverordnungen der Union übertragen.⁴²⁸

Bezweifelt wurde weiter, ob die Definition des EuGH zu mehr Rechtssicherheit führen würde.⁴²⁹ Der Tatbestand sei sehr weit formuliert, eine an Sinn und Zweck orientierte Auslegung könne aber auch zu erheblicher Einschränkung führen.⁴³⁰ Ebenso wurde zugegeben, dass eine bis in letzte Konsequenz rechtssichere Definition eines solch offenen Rechtsbegriffs wahrscheinlich gar nicht möglich

424 EuGH, Urt. v. 21.12.2011 – Rs. C-72/11 (*Afrasiabi*), ECLI:EU:C:2011:874, Rn. 62.

425 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 277.

426 Ebd.

427 Verordnung (EU) Nr. 267/2012 des Rates vom 23. März 2012 über restriktive Maßnahmen gegen Iran und zur Aufhebung der Verordnung Nr. 961/2010, ABl. (EU) Nr. L 88 v. 24.03.2012, S. 1.

428 *Kirch-Heim*, NStZ 2019, 736 (738).

429 *Ahmad*, AW-Prax 2012, 129 (131); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 278.

430 *Gericke*, AW-Prax 2012, 213 (216); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 278; vgl. auch *Nestler*, NStZ 2012, 672 (676 f.).

wäre.⁴³¹ Der ohnehin schon weite Anwendungsbereich von Bereitstellungsverböten sei mit der Entscheidung nochmal erweitert worden. Somit stelle sich die Frage, welchen Anwendungsbereich das in der Verordnung geregelte Umgehungsverbot noch habe. Es würden sich aber dadurch, dass der deutsche Gesetzgeber aus rechtsstaatlichen Gründen auf Straftatbestände hinsichtlich der Umgehungsverböte verzichtet habe, keine Strafbarkeitslücken ergeben.⁴³²

Für die Auslegung des allgemeinen Missbrauchsvorbehalts bringt das Urteil insgesamt nichts Neues. Die Entscheidung verdeutlicht aber noch einmal die Allgemeinheit des Missbrauchsvorbehalts nach dem EuGH. Außerdem wird deutlich, dass dem Gebot der Rechtssicherheit einerseits zentrale Bedeutung zukommt, es andererseits aber schwer zu erfüllen ist. Darüber hinaus zeigt sich, dass Wechselwirkungen mit anderen Regelungen beachtet werden müssen, wenn eine sinnvolle, d. h. eine Regelung mit einem eigenen Anwendungsbereich, zum Umgehungsverbot getroffen werden soll.

o) EuGH, Rs. C-364/10 – Ungarn/Slowakei

In der Entscheidung *Ungarn/Slowakei*⁴³³ zu den europäischen Grundfreiheiten wendet der EuGH die Grundsätze des Rechtsmissbrauchs auf die Grundfreiheit der Freizügigkeit nach Art. 21 AEUV an.

aa) Sachverhalt

Der ungarische Präsident war zu einer Feierlichkeit in der Slowakei eingeladen. Anlass war die Einweihung einer Heiligenstatue am 21.08.2009.⁴³⁴ Dieser Tag ist aufgrund des Einmarsches der Truppen des Warschauer Pakts am 21.08.1968 in die damalige Tschechoslowakei als heikles Datum zu sehen.⁴³⁵ Die Slowakei untersagte dem Präsidenten mit einer Verbalnote die Einreise in ihr Staatsgebiet.

431 *Ahmad*, AW-Prax 2012, 129 (131); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 278.

432 *Kirch-Heim*, NSTZ 2019, 736 (739) unter Bezug auf BT-Drs. 17/11127, S. 27. Der Gesetzgeber sah hier in der Bestimmtheit einiger Tatbestandsmerkmale ein Problem.

433 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (Ungarn/Slowakei), ECLI:EU:C:2012:630.

434 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (Ungarn/Slowakei), ECLI:EU:C:2012:630, Rn. 5.

435 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (Ungarn/Slowakei), ECLI:EU:C:2012:630, Rn. 6.

Diese Entscheidung wurde auf die Nr. 2004/38 (EG)⁴³⁶ gestützt.⁴³⁷ Die ungarische Regierung sah hierin einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten des Unionsrechts, namentlich der Freizügigkeit nach Art. 21 AEUV.

Daher strengte Ungarn ein Vertragsverletzungsverfahren beim EuGH nach Art. 258 AEUV an und berief sich zur Begründung darauf, dass die slowakische Regierung in Wahrheit politische Ziele verfolgt habe, sodass ein Rechtsmissbrauch im Sinne des Urteils *Emsland-Stärke* anzunehmen sei.⁴³⁸

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH entschied, dass es nicht allein ausreicht, wenn sich ein Mitgliedstaat zu Unrecht auf eine Richtlinie beruft, um den Missbrauch zu begründen.⁴³⁹ Dazu verweist der EuGH auf die von ihm in *Emsland-Stärke* entwickelten objektiven und subjektiven Voraussetzungen des Rechtsmissbrauchs.⁴⁴⁰ Die Weigerung der slowakischen Regierung sei schon deshalb nicht rechtsmissbräuchlich, weil die formalen Bedingungen der RL 2004/38 (EG) nicht eingehalten worden seien.⁴⁴¹ Zum anderen ergebe sich daraus, dass die Voraussetzungen nicht künstlich geschaffen worden seien. Die bloße Anführung einer Richtlinie könne nicht dazu führen, dass sie auf einen Sachverhalt zur Anwendung komme, auf den sie nicht anwendbar sei.⁴⁴²

436 RL 2004/38 (EG) des Europäischen Parlaments und des Rates v. 29.04.2004 über das Recht der Unionsbürger und ihrer Familienangehörigen, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 1612/68 und zur Aufhebung der Richtlinien 64/221/EWG, 68/360/EWG, 72/194 EWG, 73/148/EWG, 75/34 EWG, 75/35/EWG, 90/364/EWG, 90/365/EWG und 93/96/EWG, ABl. (EU) Nr. L 158 v. 30.04.2004, S. 77.

437 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (Ungarn/Slowakei), ECLI:EU:C:2012:630, Rn. 7.

438 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (Ungarn/Slowakei), ECLI:EU:C:2012:630, Rn. 53.

439 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (Ungarn/Slowakei), ECLI:EU:C:2012:630, Rn. 57.

440 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (Ungarn/Slowakei), ECLI:EU:C:2012:630, Rn. 58.

441 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (Ungarn/Slowakei), ECLI:EU:C:2012:630, Rn. 59.

442 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (Ungarn/Slowakei), ECLI:EU:C:2012:630, Rn. 60.

cc) Anmerkung

Die Entscheidung bringt keine beachtenswerten Neuigkeiten, vielmehr wird nur der Missbrauchsvorbehalt des EuGH auf die Grundfreiheiten angewendet.⁴⁴³

Es wird jedoch wieder zwischen objektiven und subjektiven Voraussetzungen des Missbrauchs unterschieden.⁴⁴⁴ Mit *Felderhoff*⁴⁴⁵ kann davon ausgegangen werden, dass der EuGH entgegen anders lautender Spekulationen⁴⁴⁶ auch weiterhin an dieser Differenzierung festhält und sie nur dort aufgibt, wo die Besonderheiten eines Rechtsgebiets dies erfordern.

Deutlich wird auch noch einmal, dass die formale Einhaltung der Voraussetzungen zwingende Bedingung für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs ist. Der EuGH hat dies im Urteil *Ungarn/Slowakei* erneut klar herausgestellt.⁴⁴⁷

p) EuGH, Rs. C-155/13 – SICES u. a.

Im Urteil zur Rechtssache *SICES u. a.*⁴⁴⁸ wandte der EuGH die Missbrauchsgrundsätze auf Einfuhrlicenzregelungen im Landwirtschaftsrecht an.

aa) Sachverhalt

Die SICES führte kommerziell Knoblauch mit Ursprung in China in die EU ein. Sie hatte die Rechtsstellung eines sogenannten „neuen Einführers“ im Sinne des Art. 4 Abs. 3 VO (EG) Nr. 341/2007⁴⁴⁹ und war Inhaberin von nach dieser Verordnung erteilten A-Lizenzen, sodass ihre Einfuhren vom spezifischen Einfuhrzoll befreit waren.⁴⁵⁰

Infolge nachträglicher Prüfungen widerrief die italienische Zollverwaltung die Befreiung vom spezifischen Einfuhrzoll nach Art. 4 Abs. 3 der SanktionenVO, da mit den Einfuhren der spezifische Einfuhrzoll umgangen worden sei.⁴⁵¹

443 So auch *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 280.

444 EuGH, Urt. v. 16.10.2012 – Rs. C-364710 (*Ungarn/Slowakei*), ECLI:EU:C:2012:630, Rn. 58.

445 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 280.

446 Vgl. etwa *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (339).

447 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 280.

448 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (*SICES u. a.*), ECLI:EU:C:2014:145.

449 VO (EG) Nr. 341/2007 der Kommission v. 29.03.2007 zur Eröffnung und Verwaltung von Zollkontingenten sowie zur Einführung einer Einfuhrlicenz- und Ursprungsbescheinigungsregelung für aus Drittländern eingeführten Knoblauch und bestimmte andere landwirtschaftliche Erzeugnisse, ABl. (EU) Nr. L 90 v. 30.03.2007, S. 12.

450 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (*SICES u. a.*), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 14.

451 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (*SICES u. a.*), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 15.

Dies machte sie vor allem an der folgenden Einfuhrpraxis fest: Ein Drittunternehmen kaufte zunächst den Knoblauch von dem chinesischen Erzeuger. Dieses Drittunternehmen verkaufte sodann vor der Einfuhr den Knoblauch an SICES, die ihn mithilfe ihrer A-Lizenz zollbefreit einfuhrte. Nach der Einfuhr verkaufte SICES den Knoblauch wieder an das Drittunternehmen, das ihn in der Union als Großhändler vertrieb. Diese Praxis wurde von der italienischen Zollverwaltung als betrügerisch eingestuft.⁴⁵²

Nach ihrer Ansicht verstießen die aufeinander folgenden Verkäufe gegen das in VO (EG) Nr. 341/2007 geregelte Verbot der Übertragung der A-Lizenzen. Es sei eine Umgehung des Verbots bezweckt worden, die sich daraus ergebe, dass das Drittunternehmen, bereits bevor die Einfuhren erfolgt seien, vereinbart habe, den Knoblauch im freien Verkehr zu kaufen. Dies führe dazu, dass das Drittunternehmen als eigentlicher Einführer angesehen werden müsse.⁴⁵³

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH rekurrierte zunächst auf seine zum Missbrauchsgedanken entwickelte Rechtsprechung. Die missbräuchliche Berufung auf Unionsrecht sei nicht gestattet.⁴⁵⁴ Weiter könne die Anwendung des Unionsrechts nicht so weit gehen, dass davon missbräuchliche Gestaltungen der Wirtschaftsbeteiligten umfasst seien.⁴⁵⁵

Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis verlange das Vorliegen eines objektiven und eines subjektiven Elements.⁴⁵⁶ Dazu verweist der EuGH auf die in *Emsland-Stärke* und *Halifax* entwickelten Grundsätze.⁴⁵⁷

Ebenso stellt der EuGH noch einmal fest, dass die Bewertung, ob ein konkreter Fall einen Rechtsmissbrauch darstellt, Sache der nationalen Gerichte sei. Es müssten, hinweisend auf *Eichsfelder Schlachtbetrieb* und *Vonk Dairy Products*, für diese Bewertung alle Umstände des Einzelfalls herangezogen werden.⁴⁵⁸

cc) Anmerkung

Auch dieses Urteil bringt für die Entwicklung des Rechtsmissbrauchsgedankens selbst nichts wesentlich Neues. Es überträgt aber die bekannten Grundsätze auf

452 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (SICES u. a.), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 16.

453 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (SICES u. a.), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 18.

454 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (SICES u. a.), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 29.

455 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (SICES u. a.), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 30.

456 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (SICES u. a.), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 31.

457 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (SICES u. a.), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 32 f.

458 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (SICES u. a.), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 34.

eine weitere Fallgestaltung und betont dabei noch einmal den teleologischen Ansatz⁴⁵⁹. In der Literatur ist das Urteil als eine Bestätigung der Linie des EuGH gesehen worden.⁴⁶⁰ In Bezug auf das Zollrecht ist angemerkt worden, dass das Urteil der Missbrauchsdogmatik eine entscheidende Wende gegeben habe. Es werde erkennbar, dass sich der EuGH nun endgültig einer differenzierten Argumentation bezüglich des Rechtsmissbrauchs anschließe.⁴⁶¹ Denn es werde zum Nachweis des subjektiven Elements auf das Urteil in der Rechtssache *Halifax* verwiesen, wonach sich aus einer Reihe objektiver Umstände erschließen, dass um Wesentlichen die Erlangung eines ungerechtfertigten Vorteils erlangt werde.⁴⁶² Das ist aber, sieht man sich die Entscheidung *Pometon*⁴⁶³ an, etwas zu kurz gegriffen. Denn in *Pometon* wird auf Ar. 4 Abs. 3 SanktionenVO abgestellt, dessen subjektives Tatbestandsmerkmal in der Künstlichkeit der Gestaltung besteht. Diese Künstlichkeit soll sich ergeben, wenn für eine Gestaltung ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund fehlt.⁴⁶⁴ Dieser fehlt aber auch, wenn im Wesentlichen ein steuerlicher Vorteil erlangt wird. Die Voraussetzungen unterscheiden sich also nicht sehr stark voneinander. Das gilt insbesondere, weil der EuGH neben dem Verweis auf die Rechtssache *Halifax* auch auf das grundlegende Urteil im Verfahren *Emsland-Stärke* Bezug nimmt.⁴⁶⁵ Insgesamt kann das Urteil in der Sache *SICES u. a.* damit als ein weiterer Schritt auf dem Weg hin zu einem allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbots von Rechtsmissbrauch im Unionsrecht gesehen werden.

q) EuGH, Rs. C-131/13 – Schoenimport Italmoda

Das Urteil in der Rechtssache *Schoenimport Italmoda*⁴⁶⁶ betrifft einmal mehr den Bereich des Mehrwertsteuerrechts.

459 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (*SICES u. a.*), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 31 ff.

460 *Florstedt*, NZG 2015, 1212 (1217) Fn. 66, 70 zieht es etwa als Nachweis für die Linie in der Rs. *Emsland-Stärke* heran; s. auch *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 168 und *ders.*, DSrR 2019, 1549 (1550 f.).

461 *Summersberger*, FS Ritz, 296 (303).

462 *Summersberger*, FS Ritz, 296 (304).

463 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (*Pometon*), ECLI:EU:C:2009:2009:349 (dazu im Detail unten D. I. 1.).

464 Dazu oben B. I. 2.

465 EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (*SICES u. a.*), ECLI:EU:C:2014:145, Rn. 33.

466 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (*Schoenimport Italmoda*), ECLI:EU:C:2014:2455.

aa) Sachverhalt

Italmoda war ein im Bereich des Handels mit Schuhen tätiges niederländisches Unternehmen. Zwischen 1999 und 2000 handelte es auch mit Datenverarbeitungsmaterial. Das Material wurde in Deutschland und den Niederlanden erworben und direkt an in Italien mehrwertsteuerpflichtige Kunden geliefert, sämtlich unter niederländischer Umsatzsteuer-ID.⁴⁶⁷

Die in den Niederlanden erworbenen Waren wurden ordnungsgemäß zur Umsatzsteuer angemeldet. Die in Deutschland erworbenen Waren wurden hingegen weder in den Niederlanden noch in Deutschland angemeldet. Ebenso wenig wurde von den italienischen Erwerbern eine Anmeldung oder Umsatzsteuerzahlung vorgenommen. Daraufhin wurde den Erwerbern von den italienischen Steuerbehörden der Vorsteuerabzug verwehrt und die geschuldeten Beträge eingezogen.⁴⁶⁸

Infolgedessen gingen die niederländischen Steuerbehörden von der Beteiligung der Italmoda an einem Steuerbetrug aus, mit dem Mehrwertsteuer in Italien hinterzogen werden sollte. Sie versagten ihr daher das Recht auf Befreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen nach Italien und den Vorsteuerabzug für die in Deutschland beim Kauf der Waren gezahlte Mehrwertsteuer. Die Steuern wurden nacherhoben.⁴⁶⁹

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH stellte zunächst heraus, dass die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und etwaigen Missbräuchen ein Ziel sei, das von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkannt und gefördert werde.⁴⁷⁰

Sodann verwies er auf seine ständige Rechtsprechung, nach der eine missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt ist.⁴⁷¹ Daraus folgend habe die mitgliedstaatliche Finanzverwaltung das Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststehe, dass er in betrügerischer Absicht

467 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 9.

468 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 10.

469 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 11.

470 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 42.

471 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 43.

geltend gemacht werde.⁴⁷² Diese Folge gelte auch für die Mehrwertsteuerbefreiung bei der innergemeinschaftlichen Lieferung.⁴⁷³ Drittens hätten die Behörden, sofern eine Versagung eines Vorteils nach der Mehrwertsteuerrichtlinie den allgemeinen Grundsatz des Verbots, sich missbräuchlich auf Unionsrecht zu berufen widerspiegelt, diesen Vorteil generell zu versagen, unabhängig davon, welches Recht der Mehrwertsteuerrichtlinie von der betrügerischen Handlung betroffen sei.⁴⁷⁴

Die Versagung müsse auch ausgesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige zwar nicht selbst eine Steuerhinterziehung begehe, aber wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Umsatz an einer Steuerhinterziehung beteilige.⁴⁷⁵

cc) Anmerkung

Die Entscheidung zeigt noch einmal die Bedeutung des teleologischen Ansatzes.⁴⁷⁶ Überdies wird erneut erwähnt, dass der Grundsatz des Rechtsmissbrauchs ein allgemeiner Grundsatz ist.⁴⁷⁷ Der EuGH geht hier aber ebenso nicht auf die Begründung ein, *warum* es sich um einen allgemeinen Grundsatz handelt. Auch Konsequenzen aus dieser Einordnung werden noch nicht thematisiert. Dementsprechend ist in der Literatur auch noch davon ausgegangen worden, dass das Verbot des Rechtsmissbrauchs zwar ein Prinzip des Unionsrechts sei, aber darum gestritten werden könne, ob es selbst einen Grundsatz des Primärrechts darstelle.⁴⁷⁸

472 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 44.

473 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 45.

474 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 46.

475 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 50.

476 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 42, 44.

477 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 46.

478 *Heuermann*, DStR 2015, 1416 (1418); ablehnend noch *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205 (218); *Wilke*, UR 2011, 925 (926 f.); *Wäger*, UR 2015, 81 (89) scheint das Bestehen eines unionsrechtlichen Grundsatzes noch zu verneinen, wenn er schreibt: „Zudem besteht, anders als beim Gestaltungsmissbrauch, für den § 42 AO gilt, im nationalen Recht kein allgemeiner Rechtssatz, der zur Begründung der Rechtsaussagen des EuGH herangezogen werden kann.“ Denn ein allgemeiner Rechtsgrundsatz ist als Primärrecht unmittelbar anwendbar, ohne dass es eines nationalen Umsetzungsaktes bedarf, vgl. EuGH, Urt. v.

Im Hinblick auf das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit im Steuerrecht, das aus § 3 Abs. 1 AO abgeleitet wird, ist angemerkt worden, dass hinterfragt werden könne, ob die „inflationäre Verwendung“⁴⁷⁹ unbestimmter Begriffe in einem EuGH-Urteil ausreichen könne, denjenigen, denen die Vorwürfe gemacht werden, jegliche Rechte zu versagen, die sich aus für sich genommen, eindeutigen Regelungen ergeben, die auf die unbestimmten Begriffe nicht abstellen.⁴⁸⁰ Diese Anmerkung zeigt einerseits, dass es so schwierig wie notwendig ist, die verschiedenen verwandten Begriffe des Missbrauchs, der Umgehung, des Betrugs und der Steuerhinterziehung voneinander abzugrenzen.⁴⁸¹ Andererseits macht sie auf ein Problem aufmerksam, dass bei der Fassung einer Kodifikation eines Tatbestands bzw. einer Regelung zum Verbot des Rechtsmissbrauchs (im Zollrecht) zu beachten ist: Die Regelungen müssen bestimmt genug sein, damit der Betroffene wissen kann, was ihn erwartet bzw. welche Verhaltensweisen vom Verbot des Rechtsmissbrauchs umfasst sind.⁴⁸²

Für die Prüfung des Rechtsmissbrauchs selbst ergeben sich keine Neuerungen.

r) **EuGH, Rs. C-131/14 – Cervati und Malvi**

Mit der Rechtssache *Cervati und Malvi*⁴⁸³ verfestigte der EuGH seine Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch im Bereich der Einfuhrlizenzen.

aa) **Sachverhalt**

Malvi war ein im Obsthandel tätiges Unternehmen. Es bezog über einen Unternehmer, der wiederum andere Unternehmer einsetzte, Knoblauch mit Ursprung in Argentinien. Dieser wurde im Rahmen der Zollkontingente nach Verordnung (EG) Nr. 565/2002⁴⁸⁴ zum Präferenzzollsatz eingeführt, obwohl Malvi nach Er-

22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 32 f. (dazu auch unten B. I. 6. u)).

479 *Wäger*, UR 2015, 81 (86).

480 *Wäger*, UR 2015, 81 (86).

481 Dazu bezüglich des Unionsrechts B. IV.; bezüglich des nationalen Rechts C. II. und bezüglich des Zollrechts D. VII.

482 Hierzu E. III. 1. und 2. sowie E. V. 4.

483 EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – Rs. C-131/14 (*Cervati und Malvi*), ECLI:EU:C:2016:255.

484 VO (EG) Nr. 565/2002 der Kommission v. 02.04.2002 zur Festlegung der Verwaltung der Zollkontingente und der Einführung einer Ursprungsbescheinigung für aus Drittländern eingeführten Knoblauch, ABl. (EG) Nr. L 86 v. 03.04.2002, S. 11.

schöpfung ihrer Einfuhrlicenzen nicht mehr über die erforderlichen Lizenzen verfügte.⁴⁸⁵ Die Zollbehörden gingen davon aus, dass Malvi die Zoll- und Mehrwertsteuervorschriften widerrechtlich durch ein Betrugssystem umgangen habe.⁴⁸⁶

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH verwies auf seine ständige Rechtsprechung: Die missbräuchliche Berufung auf Unionsrecht sei nicht gestattet, die Anwendung könne nicht so weit gehen, dass missbräuchliche Praktiken umfasst wären.⁴⁸⁷

Weiter sei für einen Rechtsmissbrauch die Erfüllung eines objektiven und eines subjektiven Elements erforderlich. Hierzu wurde auf die Rechtssachen *SICES u. a.* und *Emsland-Stärke* verwiesen.⁴⁸⁸ Es sei weiter Sache der nationalen Gerichte, das Vorliegen eines Missbrauchs anhand der Umstände und Tatsachen des Einzelfalls zu beurteilen.⁴⁸⁹

cc) Anmerkung

Das Urteil bringt inhaltlich keine Neuerungen zur Auslegung des Begriffs des Rechtsmissbrauchs. Es bestätigt aber nach dem Urteil *SICES u. a.* die Übertragung auf den Bereich der Einfuhrlicenzen und das Festhalten am teleologischen Ansatz⁴⁹⁰, sodass von einer Verfestigung bzw. dauerhaften Etablierung gesprochen werden kann.

s) EuGH, Rs. C-423/15 – Kratzer

In der Rechtssache *Kratzer*⁴⁹¹ werden die Grundsätze des Rechtsmissbrauchs im Arbeitsrecht angewendet.

485 EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – Rs. C-131/14 (Cervati und Malvi), ECLI:EU:C:2016:255, Rn. 16.

486 EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – Rs. C-131/14 (Cervati und Malvi), ECLI:EU:C:2016:255, Rn. 17.

487 EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – Rs. C-131/14 (Cervati und Malvi), ECLI:EU:C:2016:255, Rn. 32, unter Verweis auf die Rs. *Halifax* und die Rs. *SICES u. a.*

488 EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – Rs. C-131/14 (Cervati und Malvi), ECLI:EU:C:2016:255, Rn. 33 f.

489 EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – Rs. C-131/14 (Cervati und Malvi), ECLI:EU:C:2016:255, Rn. 35.

490 EuGH, Urt. v. 14.04.2016 – Rs. C-131/14 (Cervati und Malvi), ECLI:EU:C:2016:255, Rn. 33 f.

491 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604.

aa) Sachverhalt

Herr Kratzer bewarb sich bei einer Versicherung um eine Trainee-Stellung im Fachbereich Jura. Er erfülle alle Voraussetzungen und verfüge auch über Erfahrung als Führungskraft.⁴⁹² Seine Bewerbung wurde abgelehnt.⁴⁹³ Daraufhin machte er zunächst außergerichtlich eine Entschädigung wegen Altersdiskriminierung nach AGG geltend.⁴⁹⁴ Infolge dessen wurde er zu einem Vorstellungsgespräch eingeladen.⁴⁹⁵ Die Einladung lehnte er jedoch ab.⁴⁹⁶ Nach Klageerhebung erfuhr er davon, dass die Stellen trotz nahezu paritätisch eingegangener Bewerbungen nur mit Frauen besetzt worden waren und machte weitere Entschädigungsansprüche wegen einer Diskriminierung des Geschlechts geltend.⁴⁹⁷

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH entschied, dass es bei einer Person, die sich nur bewirbt, um den formalen Status als Bewerber zu erhalten, offensichtlich sei, dass sie die Stelle, auf die sie sich formal bewerbe, gar nicht antreten wolle. Sie könne sich daher nicht auf den Schutz der RL Nr. 2000/78/EG und RL Nr. 2006/54/EG berufen.⁴⁹⁸

Niemand dürfe sich, verweisend auf *SICES u. a.*, in betrügerischer oder missbräuchlicher Absicht auf die Rechtsvorschriften der Europäischen Union berufen.⁴⁹⁹ Zur Feststellung der Missbräuchlichkeit bedürfe es der Erfüllung eines objektiven und eines subjektiven Merkmals.⁵⁰⁰ Die Kriterien, nach denen sich das Vorliegen des objektiven und subjektiven Merkmals entscheidet, entsprechen denen in *Emsland-Stärke*.⁵⁰¹ Die Feststellung dessen sei Sache des nationalen Gerichts.⁵⁰² Ließe sich zum einen feststellen, dass trotz formaler Einhaltung der in den Richtlinien vorgesehenen Bedingungen deren Zweck nicht erreicht würde, und zum anderen, dass Herr Kratzer eine Scheinbewerbung mit dem wesentlichen Ziel eingereicht hat, nicht die Stelle anzutreten, sondern sich den auf den RL Nr.

492 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 17.

493 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 18.

494 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 19.

495 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 20.

496 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 21.

497 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 22.

498 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 35.

499 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 37.

500 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 38.

501 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 39 ff.

502 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 42.

2000/78/EG und Nr. 2006/54/EG beruhenden Schutz zu berufen, um einen ungerechtfertigten Vorteil zu erhalten, so könne dies als Rechtsmissbrauch bewertet werden.⁵⁰³

cc) Anmerkung

Die Entscheidung wendet den allgemeinen Missbrauchsvorbehalt im (Individual-)Arbeitsrecht an.⁵⁰⁴ Das ist auch deswegen interessant, weil es zeigt, dass er ohne Abänderungen im öffentlichen Recht und im Zivilrecht gilt. Inhaltlich ändert sich am Begriff des Rechtsmissbrauchs aber nichts.

Die Literatur hat die Entscheidung des EuGH, insbesondere den teleologischen Ansatz, mehrheitlich begrüßt.⁵⁰⁵ Auch ist die Entscheidung so verstanden worden, dass der EuGH am subjektiven Element festhalte.⁵⁰⁶ Er habe es bereichsspezifisch für das (europäische) Arbeitsrechts so konkretisiert, dass der Betroffene eine Bewerbung mit dem wesentlichen Ziel eingereicht haben müsste, einen ungerechtfertigten Vorteil aus dem Schutzgehalt der Richtlinie, nicht aber die ausgeschriebene Stelle zu erhalten.⁵⁰⁷ An dieser Formulierung lässt sich einerseits das bereits angesprochene Festhalten am subjektiven Element des Rechtsmissbrauchs und andererseits die Generalität des Grundsatzes vom Verbot des Rechtsmissbrauchs ablesen. Somit kann die Entscheidung als ein weiterer Schritt hin zur Etablierung des allgemeinen Rechtsgrundsatzes eines Missbrauchsverbots im Primärrecht gesehen werden.

t) EuGH, Rs. C-39/16 – Argenta Spaarbank NV

In der Rechtssache *Argenta Spaarbank NV*⁵⁰⁸ thematisierte der EuGH noch einmal die Rechtsnatur des allgemeinen Missbrauchsvorbehalts. Das Urteil erging zur Auslegung der Mutter-Tochter-Richtlinie in der Form der Richtlinie 90/435/EWG⁵⁰⁹.

503 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 43.

504 EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 39 ff.

505 Vgl. nur *Stiebert*, NJW 2016, 2796 (2798); *Benecke*, EuZA 2017, 47 (52); *Kappler*, AuR 2017, 33 (33, 35).

506 *Krieger*, EuZW 2016, 696 (698).

507 *Kamanabrou*, EuZA 2018, 18 (26) unter Verweis auf EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 43.

508 EuGH, Urt. v. 26.10.2017 – Rs. C. 39/16 (Argenta Spaarbank NV), ECLI:EU:C:2017:813.

509 RL 90/435/EWG des Rates v. 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. (EWG) Nr. L 225 v. 20.08.1990, S. 6; mittlerweile ersetzt durch RL 2011/96/EU des Rates v. 30.11.2011 über

aa) Sachverhalt

Argenta Spaarbank NV war eine belgische Bank. Sie erhielt 2000 und 2001 Dividenden aus Beteiligungen an Unternehmen in Belgien und anderen Mitgliedstaaten der EU, die zum Teil länger und zum Teil kürzer als ein Jahr bestanden.⁵¹⁰ Aufgrund des nationalen belgischen Rechts nahm Argenta als Muttergesellschaft den Abzug für endgültig besteuerte Einnahmen (EBE-Abzug) in Höhe von 95 % der Dividenden vor.⁵¹¹ Außerdem zahlte sie Zinsen. Diese wurden jedoch in ihrer Eigenschaft als Kreditinstitut für die Sparkonten, Sichtkonten, Terminkonten und andere Kapitalanlagen ihrer Kunden gezahlt und wären als Werbungskosten abzugsfähig gewesen. Sie wurden nicht für Darlehen zum Erwerb von Anteilen an Tochtergesellschaften gezahlt.⁵¹² Das belgische Recht zur Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie sah jedoch vor, dass Zinsen bis zu einem Betrag der abzugsfähigen Dividenden, die eine Muttergesellschaft aufgrund von Anteilen erhielt, die sie zum Zeitpunkt ihrer Übertragung nicht während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr gehalten hatte, nicht abzugsfähig waren.⁵¹³ Daher erhob die Steuerverwaltung einen Betrag nach, der die „nicht abzugsfähigen Ausgaben“ enthielt, die nicht vom steuerpflichtigen Gewinn der Muttergesellschaft abgezogen werden konnten.⁵¹⁴

bb) Entscheidung des EuGH

Zum Rechtsmissbrauch verwies der EuGH⁵¹⁵ auf die Schlussanträge der Generalanwältin⁵¹⁶, die ausgeführt hatte, in Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie

das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung), ABl. (EU) Nr. L 345 v. 29.12.2011, S. 8.

510 EuGH, Urt. v. 26.10.2017 – Rs. C. 39/16 (Argenta Spaarbank NV), ECLI:EU:C:2017:813, Rn. 15.

511 EuGH, Urt. v. 26.10.2017 – Rs. C. 39/16 (Argenta Spaarbank NV), ECLI:EU:C:2017:813, Rn. 16.

512 EuGH, Urt. v. 26.10.2017 – Rs. C. 39/16 (Argenta Spaarbank NV), ECLI:EU:C:2017:813, Rn. 18.

513 EuGH, Urt. v. 26.10.2017 – Rs. C. 39/16 (Argenta Spaarbank NV), ECLI:EU:C:2017:813, Rn. 19.

514 EuGH, Urt. v. 26.10.2017 – Rs. C. 39/16 (Argenta Spaarbank NV), ECLI:EU:C:2017:813, Rn. 21.

515 EuGH, Urt. v. 26.10.2017 – Rs. C. 39/16 (Argenta Spaarbank NV), ECLI:EU:C:2017:813, Rn. 60.

516 Schlussanträge der GA *Kokott* v. 27.04.2011 – Rs. C-39/16 (Argenta Spaarbank NV), ECLI:EU:C:2017:323.

spiegele sich der allgemeine Grundsatz des Unionsrechts wider, wonach Rechtsmissbrauch verboten sei.⁵¹⁷ Es dürfe sich somit niemand in missbräuchlicher Weise auf das Unionsrecht berufen.⁵¹⁸

cc) Anmerkung

Der EuGH stellt hier noch einmal fest, dass es einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts gibt, wonach Rechtsmissbrauch verboten ist.⁵¹⁹ Eine dogmatische Einordnung dessen unterbleibt jedoch weiterhin. Insofern ist von einer Annäherung an den allgemeinen Rechtsgrundsatz gesprochen worden, den letzten Schritt habe der EuGH aber noch nicht vollzogen.⁵²⁰

u) EuGH, Rs. C-251/16 – Cussens u. a.

Die Rechtssache *Cussens u. a.*⁵²¹ stellt den finalen Schritt zur Etablierung des Verbots von Rechtsmissbrauch als allgemeinem Rechtsgrundsatz des Unionsrechts dar. Das Urteil erging auf dem Gebiet des Mehrwertsteuerrechts.

aa) Sachverhalt

Die Herren Cussens, Jennings und Kingston waren Miteigentümer eines Grundstücks in Irland, auf dem Ferienwohnungen errichtet worden waren, die verkauft werden sollten.⁵²² Vor diesem Verkauf schlossen sie im März 2002 mit einer mit ihnen verbundenen Gesellschaft zwei Mietverträge. Mit dem einen Mietvertrag wurden die Immobilien für 20 Jahre an die Gesellschaft vermietet. Diese wiederum vermietete die Immobilien mit dem zweiten Mietvertrag für zwei Jahre an die Kläger zurück.⁵²³ Im April 2002 wurden beide Mietverträge durch jeweiligen Verzicht des Mieters beendet.⁵²⁴ Im Folgenden veräußerten die Kläger die Immobilien an Dritte.⁵²⁵ Nach dem irischen Mehrwertsteuerrecht fiel für die Veräußerungen keine Mehrwertsteuer an, weil die Immobilien zuvor als Teil einer ersten

517 Schlussanträge der GA *Kokott v. 27.04.2011* – Rs. C-39/16 (*Argenta Spaarbank NV*), ECLI:EU:C:2017:323, Rn. 51.

518 EuGH, Urt. v. 26.10.2017 – Rs. C. 39/16 (*Argenta Spaarbank NV*), ECLI:EU:C:2017:813, Rn. 60; Schlussanträge der GA *Kokott v. 27.04.2011* – Rs. C-39/16 (*Argenta Spaarbank NV*), ECLI:EU:C:2017:323, Rn. 51.

519 EuGH, Urt. v. 26.10.2017 – Rs. C. 39/16 (*Argenta Spaarbank NV*), ECLI:EU:C:2017:813, Rn. 60.

520 *Buckler*, EuR 2018, 371 (375 f.), Fn. 44.

521 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (*Cussens u. a.*), ECLI:EU:C:2017:881.

522 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (*Cussens u. a.*), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 12.

523 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (*Cussens u. a.*), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 13.

524 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (*Cussens u. a.*), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 14.

525 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (*Cussens u. a.*), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 15.

Lieferung Gegenstand eines langfristigen Mietvertrags gewesen waren.⁵²⁶ Gleichwohl setzte die irische Finanzverwaltung Mehrwertsteuer fest. Sie war der Ansicht, dass die Mietverträge künstlich konstruiert gewesen seien, um die Steuerpflicht der späteren Veräußerungen zu umgehen.⁵²⁷

bb) Entscheidung des EuGH

Der EuGH stellte fest, dass der Grundsatz des Verbots rechtsmissbräuchlicher Praktiken keine durch eine Richtlinie aufgestellte Regel darstelle, sondern sich aus ständiger Rechtsprechung ergebe, wonach zum einen die missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt sei und zum anderen die Anwendung des Unionsrechts nicht so weit gehen könne, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsteilnehmern gedeckt würden.⁵²⁸

Es gehe aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Anwendung des Grundsatzes des Verbots missbräuchlicher Praktiken auf die durch das Unionsrecht vorgesehenen Rechte und Vorteile unabhängig von der Frage erfolge, ob diese ihre Grundlage in den Verträgen, in einer Verordnung oder in einer Richtlinie hätten. Es sei daher offensichtlich, dass der Grundsatz nicht die gleiche Rechtsnatur habe, wie die Rechte und Vorteile, auf die er anwendbar sei.⁵²⁹

Der Grundsatz des Verbots rechtsmissbräuchlicher Praktiken nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs weise somit den allgemeinen Charakter auf, der den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts naturgemäß innewohne.⁵³⁰

Nach der Rechtsprechung des EuGH sei die Versagung eines Rechts oder eines Vorteils wegen missbräuchlicher oder betrügerischer Tätigkeiten nur die bloße Folge der Feststellung, dass die objektiven Voraussetzungen für die Erlangung des begehrten Vorteils in Wirklichkeit nicht erfüllt sind. Daher sei für die Versagung keine spezielle Rechtsgrundlage erforderlich.⁵³¹ Zur Herleitung dessen verweist der EuGH auf die Urteile in *Emsland-Stärke*, *Halifax* und *Pometon*.⁵³²

Folglich könne der Grundsatz des Verbots rechtsmissbräuchlicher Praktiken einem Steuerpflichtigen entgegengehalten werden, auch wenn das nationale Recht

526 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 16.

527 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 17.

528 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 27.

529 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 30.

530 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 31.

531 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 32.

532 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349; dazu unten D. I.

keine Bestimmungen enthalte, die die Versagung von Rechten oder Vorteilen infolge von Rechtsmissbrauch vorsehen.⁵³³ Der EuGH habe sich, wie aus der Rechtssache *Schoenimport Italmoda*⁵³⁴ erkennbar, um zu dieser Feststellung zu gelangen, auf seine ständige Rechtsprechung gestützt, die sowohl Betrugsfälle als auch Situationen erfasse, die missbräuchliche Praktiken betreffen.⁵³⁵

cc) Einordnung: Missbrauchsverbot als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts mit Primärrechtsrang

In der Literatur ist die Entscheidung so verstanden worden, dass das Verbot des Rechtsmissbrauchs dem Unionsrecht in seiner bisherigen Prägung durch den EuGH unabhängig von seiner Rangstufe innewohnt. Es sei eine hinreichende Grundlage für die Verfestigung und Zusammenführung seiner Rechtsprechung zur Anerkennung des Missbrauchsverbots als unionsrechtsspezifischer Rechtsgrundsatz gegeben gewesen.⁵³⁶ Dem ist zuzustimmen. Das Verbot hat damit als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts den Rang als ungeschriebenes Primärrecht und bedarf zu seiner Wirksamkeit nur der Freilegung durch den EuGH

533 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 33.

534 EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 56 f.

535 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 34.

536 *Buckler*, EuR 2018, 371 (377); *Nieskens*, EU-USStB 2018, 5 (7); *Heuermann*, StuW 2018, 123 (129).

und nicht der Umsetzung in nationales Recht, um von seiner Wirksamkeit ausgehen zu können.⁵³⁷ Damit muss es von allen Mitgliedstaaten auch unmittelbar angewendet werden.⁵³⁸ Die Bedeutung des Urteils gehe über das Steuerrecht hinaus, sodass die Feststellungen des Urteils auch für das deutsche Recht relevant seien, wenn auch die konkrete mehrwertsteuerliche Konstellation in Deutschland aufgrund der konkreten Umsetzung der Richtlinie hierzulande nicht denkbar ist.⁵³⁹

Andere, die davon ausgehen, das Verbot des Rechtsmissbrauchs sei ein rechtsmethodischer Grundsatz und könne daher nur auf die Interpretation von Verwaltungsrecht unmittelbare Wirkung haben, begründen dies damit, dass das Unionsrecht nach ständiger Rechtsprechung die Autonomie der jeweiligen nationalen Methodenlehre achte und sich nicht zur Erzielung unionsrechtskonformer Ergebnisse darüber hinwegsetze. Die entgegengesetzte Rechtsprechung des EuGH verstoße somit gegen den primärrechtlichen Grundsatz, wonach richtlinienrechtliche Vorgaben jedenfalls zulasten Einzelner keine unmittelbare Anwendung finden.⁵⁴⁰ Teilweise wird das Verbot des Missbrauchs danach als „allgemeines Prinzip“⁵⁴¹

537 *Buckler*, EuR 2018, 371 (372); *Nieskens*, EU-UStB 2018, 5 (7); *Ehrke-Rabel*, FS 100 Jahre Umsatzsteuer, 721 (721 f.; 744); *Hennigfeld*, DB 2018, 544 (545); *Madauß*, NZWiSt 2020, 235 (235); *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 238, 245 f.; wohl auch *Masuch*, MwStR 2018, 277 (226); zustimmend auch *Fischer*, jurisPR-SteuerR 3/2018, Anm. 5, S. 7; *Heuermann*, StuW 2018, 123 (129); ähnlich *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2 Rn. 136; *Bergmann*, StuW 2010, 246 (250), der dies bereits vor dem Urteil *Cussens u. a.* vertrat; ebenso *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 67 (72); *de la Feria*, CMLR 2008, 395 (439) und *Fischer*, SWI 2006, 444 (448); aus der nationalen Rechtsprechung s. etwa BFH, Urt. v. 09.11.2006 – V R 43/04, BFHE 215, 379 (386) schon im Anschluss an das EuGH-Urteil in der Sache *Halifax*; für das Privatrecht bereits vor der Entscheidung *Cussens u. a.* etwa *Florstedt*, NZG 2015, 1212 (1217); *Heiderhoff* in: Heiderhoff, Europäisches Privatrecht, § 5, C. IX. Verbot des Rechtsmissbrauchs, Rn. 291, die dies schon auf die zuvor ergangenen Urteile des EuGH stützt: EuGH, Urt. v. 12.05.1998 – Rs. C-367/96 (Kefalas), ECLI:EU:C:1998:222, Rn. 22; EuGH, Urt. v. 23.03.2000 – Rs. C-373/97 (Diamantis), ECLI:EU:C:2000:150, Rn. 33 und EuGH, Urt. v. 30.09.2003 – Rs. C-167/01 (Inspire Art), ECLI:EU:C:2003:512, Rn. 136, in denen der EuGH habe erkennen lassen, den Grundsatz anwenden zu wollen.

538 *Schade/van Lück*, StuW 2020, 347 (356) verweisend auf *Bergmann*, StuW 2010, 246 (251); *Heuermann*, StuW 2018, 123 (129); *Buckler*, EuR 2018, 371 (377); *Fischer*, FS ReiB, 621 (640); *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 57.

539 *Klenk*, HFR 2018, 84 (84); *Fischer*, jurisPR-SteuerR 3/2018, Anm. 5, S. 1.

540 *Englisch* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 12.46; zustimmend *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 74; kritisch hinsichtlich der Einordnung als allgemeiner Rechtsgrundsatz auch *Drüen* in: Lüdicke/Frotscher/Hummel, Steuerliche Gestaltungen im Kontext der Globalisierung, 121 (131 f.).

541 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 74.

des Unionsrechts eingeordnet. Dies sei gerechtfertigt, da das „Missbrauchsverbot“ als Voraussetzung einer fairen und gleichmäßigen Besteuerung, mithin der Rechtsanwendungsgleichheit, neben der Verfahrensweise zur Herstellung der Lage, die ohne die missbräuchliche Praktik bestehen würde, auch materielle Aspekte aufweise.⁵⁴² Diese Argumentation übersieht, dass die allgemeinen Rechtsgrundsätze bereits im Unionsrecht angelegt sind und daher vom EuGH „nur noch“ freigelegt werden müssen.⁵⁴³ Die allgemeinen Rechtsgrundsätze sind somit ihrerseits die allgemeinverbindliche und sich wegen ihrer dynamischen Quellen wandelnde Grundierung des Unionsrechts mit Primärrang.⁵⁴⁴ *Papier* hat hier bildlich vom mitgliedstaatlichen Recht als „Humus, aus dem sich die Gemeinschaftsrechtsordnung speist“⁵⁴⁵ gesprochen. Gerade auch die innovative Tätigkeit des EuGH sei ohne den Fundus an rechtlichen Lösungen, die ihm die nationalen Gerichte mit ihrer erprobten Rechtsprechung zur Verfügung stellten, kaum vorstellbar.⁵⁴⁶ Die allgemeinen Rechtsgrundsätze sind also ein lebendiger *Corpus Iuris* und gerade keine statische Rechtsquelle.⁵⁴⁷ Es handelt sich also nicht um eine Missachtung nationaler Methodenlehre oder eine, zugegebenermaßen unzulässige, unmittelbare Anwendung von Richtlinienrecht zulasten eines Einzelnen. Es wird vielmehr durch den EuGH das herausgearbeitet bzw. konkretisiert, was in den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten enthalten ist.⁵⁴⁸ Die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Unionsrechts haben ihren Ursprung in Problemen, die in der Mehrheit der Mitgliedstaaten bestehen.⁵⁴⁹ Der EuGH führt mit seiner Rechtsprechung also die Auslegungen der Mitgliedstaaten zu einem allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts zusammen und entwickelt so das Unionsrecht fort. Auch dies spricht dagegen, von einer Missachtung der nationalen Methodenlehre zu sprechen. Überdies erscheint es, wenigstens begrifflich und zumindest auf den ersten Blick widersprüchlich, die Einordnung als allgemeinen Rechtsgrundsatz abzulehnen, aber ein „allgemeines Prinzip des Unionsrechts“⁵⁵⁰, nach dem Missbrauch nicht zum Ziel führt, anzuerkennen. Die Entscheidung *Cussens u. a.* ist somit als Endpunkt einer Entwicklung der Rechtsprechung zum unionsrechtlichen Missbrauchsverbot als allgemeinem Rechtsgrundsatz des Unionsrechts zu sehen.⁵⁵¹

542 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 74.

543 *Buckler*, EuR 2018, 371 (372).

544 *Buckler*, EuR 2018, 371 (371 f.).

545 *Papier*, EuGRZ 2007, 133 (133).

546 *Papier*, EuGRZ 2007, 133 (133).

547 *Lecheler* in: Merten/Papier, Hdb. GR VI/1, § 158, Rn. 62.

548 *Englisch* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 12.2.

549 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 296.

550 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 74.

551 *Buckler*, EuR 2018, 371 (377).

Weiter ist in dem Urteil der Beweis dafür gesehen worden, dass der EuGH den Begriff des „Betrugs“ in seinem Gegenstand nicht als identisch mit dem des „Missbrauchs“ ansehe. Sähe der EuGH beide Begriffe als synonym an, habe er anders argumentieren müssen.⁵⁵² Das wirkt auf den ersten Blick verwirrend. Jedoch kann diese Feststellung überzeugen. Denn der EuGH stellt fest, dass die Rechtsprechung auf „Situationen“ anwendbar sei, die missbräuchliche Praktiken betreffen.⁵⁵³ Die Verwendung von „Situationen“ bezieht sich gerade auf den Gegenstand des Verfahrens, nicht aber auf die Rechtsfolgen, die ausgesprochen werden.⁵⁵⁴

v) **EuGH, Rs. C-359/16 – Altun u. a.**

Im Verfahren C-359/16⁵⁵⁵ bestätigte der EuGH den allgemeinen Grundsatz des Verbots von Rechtsmissbrauch im Unionsrecht im Bereich des Rechts der sozialen Sicherheit.

aa) **Sachverhalt**

Die belgische Sozialaufsicht führte bei einem belgischen Bauunternehmen eine Schwarzarbeitskontrolle durch.⁵⁵⁶ Dabei stellte sie fest, dass das belgische Unternehmen seit mehreren Jahren praktisch keine eigenen Mitarbeiter beschäftigte, sondern die Belegschaft vielmehr von bulgarischen Subunternehmern bezog. Diese bulgarischen Arbeitnehmer waren aufgrund einer von der zuständigen bulgarischen Behörde ausgestellten Bescheinigung auch in Belgien nicht sozialversicherungspflichtig angemeldet.⁵⁵⁷ Nach einer weiteren Untersuchung wurde festgestellt, dass die bulgarischen Unternehmen in Bulgarien keine nennenswerte Geschäftstätigkeit ausübten.⁵⁵⁸ Auf Grundlage dieses Untersuchungsergebnisses stellte die belgische Sozialaufsicht einen Antrag beim bulgarischen Sozialversicherungsträger auf Widerruf bzw. Aufhebung der Befreiungsbescheinigung von der Sozialversicherungspflicht.⁵⁵⁹ Der bulgarische Sozialversicherungsträger teilte mit, die bulgarischen Subunternehmer hätten im Zeitpunkt des Ausstellens der Bescheinigungen die Voraussetzungen der Befreiung administrativ erfüllt,

552 *Ehrke-Rabel*, FS 100 Jahre Umsatzsteuer, 721 (735) unter Bezug auf Rn. 34 des Urteils.

553 EuGH, Ur. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 34.

554 Zur Abgrenzung von Betrug und Missbrauch im Unionsrecht s. detailliert unten B. IV.

555 EuGH, Ur. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63.

556 EuGH, Ur. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 17.

557 EuGH, Ur. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 18.

558 EuGH, Ur. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 19.

559 EuGH, Ur. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 20.

verhielt sich aber nicht zu den Feststellungen der belgischen Behörden.⁵⁶⁰ Daraufhin erstatteten die belgischen Behörden Strafanzeigen gegen die Angeklagten des Ausgangsverfahrens in ihrer Eigenschaft als Arbeitgeber, Hilfspersonen und Beauftragte.⁵⁶¹ Der belgische Kassationsgerichtshof legte in diesem Zusammenhang dem EuGH die Frage vor, ob ein Gericht eine Entsendebescheinigung der Behörden eines anderen Mitgliedstaates außer Acht lassen kann, wenn ein Gericht, das nicht dem Entsendestaat entstammt, sie für nichtig erklärt hat, weil sie missbräuchlich erwirkt worden ist.⁵⁶²

bb) Entscheidung des EuGH

Zum Rechtsmissbrauch entschied der EuGH: Nach ständiger Rechtsprechung dürften sich Rechtsunterworfenen nicht in betrügerischer oder missbräuchlicher Absicht auf Vorschriften des Unionsrechts berufen.⁵⁶³ Dieser in der Rechtsprechung aufgestellte Grundsatz des Verbots von Rechtsmissbrauch sei ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts, den die Rechtsunterworfenen beachten müssten. Denn das Unionsrecht könne nicht soweit gehen, dass Vorgänge geschützt werden, die zu dem Zweck durchgeführt werden, missbräuchlich oder betrügerisch in den Genuss von unionsrechtlich vorgesehenen Vorteilen zu kommen.⁵⁶⁴ Die Feststellung eines Betrugs erfolge auf der Grundlage eines Bündels aus übereinstimmenden Indizien, aus dem sich ein objektives und ein subjektives Element ergibt.⁵⁶⁵ Das objektive Element bestehe in der Nichterfüllung der vorgeschriebenen Voraussetzungen für den Erhalt und die Geltendmachung der Befreiungsbescheinigung.⁵⁶⁶ Das subjektive Element bestehe in der Absicht, die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung zu umgehen, um den damit verbundenen Vorteil zu erlangen.⁵⁶⁷ Die betrügerische Erwirkung der Befreiungsbescheinigung

560 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 21.

561 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 22.

562 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 27.

563 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 48 verweisend auf EuGH, Urt. v. 02.05.1996 – Rs. C-206/94 (Paletta), ECLI:EU:C:1996:182, Rn. 24; EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax u. a.), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 68; EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 35 und EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 37.

564 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 49 verweisend auf EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38 und EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 27.

565 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 50.

566 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 51.

567 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 52.

könnte sich damit aus einer willentlichen Handlung – wie der unzutreffenden Darstellung der Lage des entsendeten Arbeitnehmers und des ihn entsendenden Unternehmens – oder einer willentlichen Unterlassung – wie dem Verschweigen einer Information – ergeben, die in der Absicht erfolgt, die Voraussetzungen der Anwendung des Befreiungstatbestandes zu umgehen.⁵⁶⁸ In einem Fall wie dem Ausgangsfall könne ein Gericht die Entsendebescheinigung außer Acht lassen und habe festzustellen, ob die Personen, denen vorgeworfen wird, Arbeitnehmer unter Nutzung betrügerisch erwirkter Bescheinigungen zu beschäftigen, auf der Grundlage des innerstaatlichen Rechts zur Verantwortung gezogen werden könnten.⁵⁶⁹

cc) Anmerkung

Der EuGH bestätigt mit dieser Entscheidung auch ausdrücklich⁵⁷⁰ und unter Bezug auf seine bisherige Rechtsprechung den allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass Rechtsmissbrauch im Unionsrecht verboten ist. Er wird mit der Entscheidung in das Recht der sozialen Sicherheit übertragen. Das ist in der Literatur erkannt⁵⁷¹ und begrüßt⁵⁷² worden. Der EuGH habe insoweit einen Rahmen gesetzt, der in Zukunft ausgefüllt werden müsse.⁵⁷³ Gerade die explizite Erwähnung, dass es sich um einen allgemeinen Grundsatz handelt, macht die Entscheidung interessant und trägt insofern begrüßenswert zur Klarstellung bei.

Außerdem zeigt die Entscheidung die Wirkungsweise von allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Unionsrechts, die keiner Umsetzung in nationales Recht bedürfen. Sie gelten unabhängig von einer ausdrücklichen Kodifikation und müssen insofern bei der Rechtsanwendung berücksichtigt werden, wenn ihre Voraussetzungen erfüllt sind.⁵⁷⁴

568 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 53.

569 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 60.

570 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 49.

571 *Mankowski*, EuZA 2018, 473 (480); *Klein*, ZESAR 2018, 433 (439); *Fuchs*, NZS 2019, 81 (86); *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 245; *Epiney*, NVwZ 2019, 921 (926 f.).

572 *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 245 (Fn. 906); *Epiney*, NVwZ 2019, 921 (927).

573 *Mankowski*, EuZA 2018, 473 (480).

574 Hierzu grundlegend EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 33 und oben B. I. 6. u) cc).

w) EuGH, verbundene Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 – N Luxembourg 1

In seinem Urteil zu den verbundenen Rechtssachen *C-115/16, C-118/16, C-119/16* und *C-299/16 – N Luxembourg 1*⁵⁷⁵ befasste sich der EuGH noch einmal intensiv mit der Dogmatik des allgemeinen Grundsatzes des Unionsrechts zum Verbot des Rechtsmissbrauchs. Das Urteil erging auf dem Gebiet des Quellensteuerabzugs zur Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie.⁵⁷⁶

aa) Sachverhalt

Von Investmentfonds wurden jeweils Konzerne geschaffen oder umstrukturiert, die aus mehreren Gesellschaften bestanden.⁵⁷⁷ Innerhalb dieser Konzerne zahlten die in Dänemark ansässigen Tochtergesellschaften Zinsen an die in Luxemburg und Schweden beheimateten Muttergesellschaften. Die Tätigkeit dieser Muttergesellschaften war darauf beschränkt, die Anteile an den Tochtergesellschaften zu halten.⁵⁷⁸ Die dänische Finanzverwaltung war der Auffassung, dass die Muttergesellschaften daher als bloße Durchleitungsgesellschaften in Dänemark teilweise steuerpflichtig seien und erhob somit Quellensteuer. Denn die ausgezahlten Zinsen flössen vom dänischen Teil durch die Muttergesellschaften direkt an die Investmentfonds, ohne dass die Muttergesellschaften nutzungsberechtigt gewesen seien.⁵⁷⁹ Hiergegen wendeten sich die Muttergesellschaften. Eine allgemeine Klausel zum Rechtsmissbrauch gab es im dänischen Recht nicht.

bb) Entscheidung des EuGH

Zur Frage des Rechtsmissbrauchs führte der EuGH aus, dass man sich nach dem in ständiger Rechtsprechung geltenden allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts nicht betrügerisch oder missbräuchlich auf das Unionsrecht berufen könne.⁵⁸⁰

575 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134.

576 RL 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. (EG) Nr. L 157 v. 26.6.2003, S. 49; dazu oben B. I. 4.

577 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 30, 46, 58, 66.

578 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 39, 50, 59, 61, 71.

579 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 41, 55, 60 f., 73 f.

580 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 96.

Dieser allgemeine Grundsatz sei zwingend. Die Anwendung der Unionsvorschriften könne nicht so weit gehen, dass Vorgänge geschützt würden, die zu dem Zweck getätigt werden, betrügerisch oder missbräuchlich in den Genuss unionsrechtlich vorgesehener Vorteile zu kommen.⁵⁸¹ Im Bereich der Mehrwertsteuer habe der Gerichtshof bereits mehrfach entschieden, dass der Grundsatz einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts darstelle, der unabhängig davon gelte, ob die betreffenden Rechte in den Verträgen, Verordnungen oder Richtlinien ihre Grundlage hätten.⁵⁸² Aus dem allgemeinen Grundsatz folge, dass ein Mitgliedstaat die Anwendung nationaler Vorschriften versagen müsse, wenn diese nicht zur Verwirklichung der angedachten Ziele, sondern dazu geltend gemacht werden, in den Genuss eines unionsrechtlich vorgesehenen Vorteils zu gelangen, obwohl dessen Voraussetzungen lediglich formal erfüllt sind. Bei Vorschriften des Unionsrechts, die einen Vorteil vorsehen, komme der Grundsatz daher zur Anwendung, wenn sie auf eine Weise geltend gemacht würden, die nicht mit ihrem Zweck im Einklang stehe. So habe, unter Verweis auf *Italmoda* und *Cussens u. a.*, der Gerichtshof bereits entschieden, dass der Missbrauchsgrundsatz einem Steuerpflichtigen entgegengehalten werden könne, auch wenn ein Mitgliedstaat keine entsprechende nationale Regelung erlassen habe.⁵⁸³ Die Regelungen der hier einschlägigen Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie sähen zwar vor, dass diese der Anwendung einzelstaatlicher Vorschriften zur Verhinderung von Betrug und Missbrauch nicht entgegenstünde. Das könne aber nicht dahin interpretiert werden, dass die Richtlinie die Anwendung des allgemeinen Grundsatzes des Missbrauchsverbots ausschliesse.⁵⁸⁴ Auch wenn in der Richtlinie vorgesehen sei, dass deren Anwendung im Falle von Steuerhinterziehung, Betrug oder Missbrauch versagt werden kann, schließe dies nicht die Anwendung des allgemeinen Grundsatzes des Unionsrechts des Verbots von Missbrauch aus, weil dieser im Gegensatz zu Richtlinien nicht erst noch in nationales Recht umgesetzt werden müsse.⁵⁸⁵ Der Anwendung des allgemeinen Grundsatzes stehe darüber hinaus auch nicht das Recht des Steuerpflichtigen entgegen, von dem Wettbewerb zu profitieren, der sich mangels einer Harmonisierung der Einkommensteuer zwischen den Mit-

581 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 97.

582 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 101 unter Verweis auf die Rs. *Cussens*.

583 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 102.

584 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 104.

585 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 105.

gliedstaaten ergibt. Denn durch die Richtlinie werde eine Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern bezweckt, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Mit Blick auf die Erwägungsgründe der Richtlinie könne es weiter den Mitgliedstaaten nicht verwehrt werden, geeignete Maßnahmen gegen Betrug und Missbrauch zu ergreifen.⁵⁸⁶ Verweisend auf *Cadbury Schweppes Overseas* könne es nicht allein als Missbrauch gewertet werden, dass der Steuerpflichtige das Steuersystem sucht, das für ihn am vorteilhaftesten ist. Vielmehr komme es darauf an, ob die gewählte Gestaltung rein künstlicher Natur sei.⁵⁸⁷ Demnach hätten die nationalen Behörden die Rechte aus der Richtlinie zu versagen, wenn sie betrügerisch oder missbräuchlich geltend gemacht würden.⁵⁸⁸ Dass ein nationales Umsetzungs-gesetz fehle, ändere an dieser Verpflichtung nichts, denn das Verbot des Rechtsmissbrauchs sei ein allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts.⁵⁸⁹

Abweichend von seinem Urteil in der Rechtssache *Kofoed* stellt der EuGH in *N Luxembourg 1* erstmals fest, dass das allgemeine unionsrechtliche Verbot des Rechtsmissbrauchs auch unmittelbar im Bereich der direkten nicht harmonisierten Steuern gilt.⁵⁹⁰

Die Tatbestandsvoraussetzungen bezeichnet der EuGH auch hier unter Verweis auf *Emsland-Stärke* mit dem objektiven und dem subjektiven Element: Zum einen müsse eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergeben, dass trotz formaler Einhaltung der Voraussetzungen das Ziel der Regelung nicht erreicht werde. Zum anderen bedürfe es der Absicht, sich den Vorteil dadurch zu verschaffen, die Voraussetzungen des Vorteils willkürlich zu schaffen.⁵⁹¹ Aus dem Zusammentreffen einer Reihe von Indizien könne ein Missbrauch geschlossen werden, sofern die Indizien objektiv und übereinstimmend seien.⁵⁹²

586 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 108.

587 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 109.

588 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 110.

589 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 111.

590 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 111, 117 f.

591 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 124.

592 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 139.

cc) Einordnende Anmerkung

Der EuGH setzt mit diesem Urteil seine Rechtsprechungslinie auch nach den Urteilen *Cussens u. a.* und *Altun u. a.* konsequent fort.⁵⁹³ Die Ausdehnung der unmittelbaren Anwendung des allgemeinen Grundsatzes des Unionsrechts, nach dem Missbrauch verboten ist, auf die nicht harmonisierten direkten Steuern erscheint logisch, wenn das Verbot als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts eingeordnet wird. Auch in der Literatur ist erkannt worden, dass das Verbot des Rechtsmissbrauchs von Unionsrecht nun im gesamten Steuerrecht gilt⁵⁹⁴, unabhängig davon, ob eine geschriebene Rechtsgrundlage im nationalen Recht gilt oder nicht⁵⁹⁵.

Teils hat die Literatur das Urteil als eine bedeutende Weiterentwicklung der Grundsätze aus dem Urteil *Cadbury Schweppes Overseas* begrüßt. Der EuGH habe mit den Dänemark-Urteilen den Missbrauchsbegriff weiter konkretisiert. In Abkehr von seiner bisherigen strengen Rechtsprechung im Bereich der Grundfreiheiten könne nun auch eine Gestaltung als missbräuchlich eingestuft werden, die (lediglich) als Hauptzweck die Erlangung eines Steuervorteils erstrebe.⁵⁹⁶ Für die vom EuGH geforderte Künstlichkeit einer Gestaltung würden nun auch Indizien genannt.⁵⁹⁷

Gleichwohl ist von anderer Seite kritisiert worden, dass der Ansatz des EuGH nicht differenziert genug sei. Der EuGH verwende vielmehr Leerformeln, die nicht zur Erhellung des Missbrauchsbegriffs beitragen.⁵⁹⁸ Es sei eine differenzierte Analyse der Rolle und des Ranges des Prinzips des Missbrauchsverbots im Zusammenhang mit Grundfreiheiten und Richtlinien erforderlich.⁵⁹⁹ Das Missbrauchsbekämpfungsprinzip muss nach dieser Ansicht immer die Rangstufe der vor Missbrauch zu schützenden Rechtsnormen teilen.⁶⁰⁰ Denn es sei im Ausgangspunkt anzuerkennen, dass allgemeine Rechtsgrundsätze immer aus einem bestimmten spezifischen Kontext von Gesetzgebung und Rechtsprechung abgeleitet sind. Folglich müsse der Rang des Prinzips auch den Rang des jeweiligen

593 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 97, 101 ff.

594 *Lampert*, ISR 2019, 260 (267); *Lehner*, IStR 2019, 277 (281); *Schnitger*, IStR 2019, 304 (305); *Kokott*, ISR 2019, 429 (429); *Eisendle/Henze*, ISR 2020, 23 (24).

595 *Madauß*, NZWiSt 2020, 235 (235); *Schade/van Lück*, StuW 2020, 347 (351, 358); *Kokott*, ISR 2019, 429 (429).

596 *Eisendle/Henze*, ISR 2020, 23 (24); *Bendlinger*, ÖStZ 2019, 140 (145); *Fischer*, jurisPR-SteuerR 18/2019, Anm. 1, S. 5.

597 *Eisendle/Henze*, ISR 2020, 23 (25); *Bendlinger*, ÖStZ 2019, 140 (145).

598 *Lampert*, ISR 2019, 260 (267).

599 *Schön*, EuZW 2020, 685 (689).

600 *Schön*, EuZW 2020, 685 (686); *Schön*, EuZW 2020, 637 (640).

Rechts widerspiegeln, die sich aus dem jeweils individuellen Kontext ergibt. Daher sei es denkbar, dass es allgemeine Rechtsgrundsätze auf primärrechtlicher Ebene ebenso geben müsse, wie auf sekundärrechtlicher, wenn es einen entsprechenden individuellen Kontext und konkreten Zusammenhang gebe, der zu dem Prinzip hergestellt werden kann.⁶⁰¹ Mit dem Ansatz des EuGH sei auch der Ansatz der Generalanwältin vom Tisch, die versucht hatte, den Missbrauch anhand der Vorschriften der Richtlinie zu definieren.⁶⁰² Dieser Ansatz war in der Literatur als innovativ angesehen worden, weil er zu einer stärkeren Konturierung des Begriffs habe führen können.⁶⁰³

Diese Streitigkeiten machen deutlich, dass ungeschriebenem Recht immer ein gewisses Maß der Rechtsunsicherheit innewohnt, auch dann, wenn es sich um Grundsätze handelt, die in ständiger Rechtsprechung (weiter) ausgeformt und präzisiert werden.

x) Zusammenfassung: Kernaussagen der Rechtsprechung

Der EuGH hat einen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt entwickelt, der aus objektiven und subjektiven Merkmalen besteht.⁶⁰⁴ Mit dem Urteil *Cussens u. a.* hat er auch endgültig klargemacht, dass der Missbrauchsvorbehalt ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts ist, der keiner besonderen Umsetzung in nationales Recht bedarf, sondern sich vielmehr auf Ebene des Primärrechts befindet.⁶⁰⁵ Diese Linie verfolgt er, wie aus den Rechtssachen *Altun u. a.*⁶⁰⁶ und *N Luxembourg I*⁶⁰⁷ ersichtlich wird, auch weiterhin.

Die Grundlagen der heutigen Form des Missbrauchsverbots finden sich im Urteil *Emsland-Stärke*. Danach muss objektiv gegeben sein, dass das Ziel der jeweiligen Regelung trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlich vorgegebenen Kriterien nicht erreicht wurde. Subjektiv bedarf es der Absicht, sich durch die künstliche Schaffung der Voraussetzungen einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil zu

601 Schön, EuZW 2020, 637 (640); in diese mehr differenzierende Richtung auch *Driuen* in: Lüdicke/Frotscher/Hummel, Steuerliche Entwicklungen im Kontext der Globalisierung, 121 (134 f.).

602 Schlussanträge der GA *Kokott* v. 01.03.2018 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2018:143, Rn. 62.

603 *Lampert*, ISR 2019, 260 (267); *Lampert*, ISR 2018, 207 (209 f.).

604 Statt vieler *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 280; *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 89; *Schade/van Lück*, StuW 2020, 347 (358).

605 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (*Cussens u. a.*), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 30 ff.

606 EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (*Altun u. a.*), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 49

607 EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 105, 111, 117 f.

verschaffen. Diese Absicht kann durch objektive Anhaltspunkte, wie etwa das Fehlen eines wirtschaftlichen Grundes für eine Gestaltung, indiziert werden. Insofern ist in der Literatur angemerkt worden, dass eine klare Linie im Hinblick auf das Vorsatzerfordernis nur schwer auszumachen sei⁶⁰⁸ und es sich aufgrund der Indizwirkung objektiver Umstände zum Nachweis des subjektiven Elements ohnehin um eine theoretische Frage handle.⁶⁰⁹ Der tatsächliche Nachweis eines Missbrauchs ist von den nationalen Behörden nach dem jeweiligen nationalen Recht zu erbringen, soweit dadurch nicht die Wirkung des Unionsrechts beeinflusst wird. Aus der Feststellung des Rechtsmissbrauchs folgt, dass der missbräuchlich erlangte Vorteil zurückgewährt bzw. wenn er noch nicht entstanden ist, nicht gewährt werden darf. Es muss also die Lage hergestellt werden, die ohne das missbräuchliche Verhalten bestanden hätte. Dabei ist die Pflicht zur Rückgewähr keine Sanktion, sondern die bloße Folge der Feststellung des Missbrauchs. Weil die Lage herzustellen ist, die ohne das missbräuchliche Verhalten bestanden hätte, müssen auch die Vorteile gewährt werden, die in dieser Lage zu gewähren gewesen wären, d. h. zu Unrecht nicht Geleistetes kann verlangt werden, im Übrigen müssen jedoch etwa auch Erstattungen und Befreiungen gewährt werden, die bei regelkonformem Verhalten zu gewähren gewesen wären.⁶¹⁰

Diese Grundsätze hat der EuGH mittels der Urteile *Eichsfelder Schlachtbetriebe* und *Vonk Dairy Products* in das Ausfuhrerstattungsrecht übertragen. In das Steuerrecht wurden die Grundsätze vom EuGH durch *Gemeente Leusden, Halifax* und *Cadbury Schweppes Overseas* übertragen. Die immer noch stetigen Verweise auf *Emsland-Stärke* und *Halifax* zeigen, dass der EuGH auch langfristig an diesen Kriterien festhalten wird.⁶¹¹

608 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 133 beispielhaft verweisend auf EuGH, Urt. v. 12.07.1988 – verb. Rs. C-138/86 und C-139/86 (*Direct Cosmetics*), ECLI:EU:C:1988:383, Rn. 21 ff.; EuGH, Urt. v. 03.03.1993 – Rs. C-8/92 (*General Milk Products*), ECLI:EU:C:1993:82, Rn. 21 und EuGH, Urt. v. 06.04.2006 – Rs. C-456/04, ECLI:EU:C:2006:241, Rn. 23.

609 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 133.

610 *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, *Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht*, 67 (88 f.).

611 Ähnlich *Felderhoff*, *Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen*, S. 280.

II. Die Diskussion des Begriffs „Missbrauch“ im Schrifttum

Das Schrifttum hat sich intensiv mit dem Begriff des Missbrauchs von Unionsrecht auseinandergesetzt. Neben zustimmenden Beiträgen in Bezug auf die Rechtsprechungslinie des EuGH⁶¹² ist teils starke Kritik geäußert worden. Im Folgenden soll diese Kritik gewürdigt werden, um in einem weiteren Untersuchungsschritt (III.) eine Definition zum Begriff der Umgehung geben zu können, der mit dem Begriff Missbrauch eng verwandt ist.

1. Kritik des Schrifttums

Geäußert worden ist insbesondere, die Betrachtung des EuGH sei zu generell. Die Erörterung des Missbrauchs verwirre durch „babylonische Sprachenvielfalt“.⁶¹³ Der EuGH lasse selbst erkennen, dass es fallgruppenspezifische Besonderheiten geben könne. Somit sei eine fallgruppenbezogene Differenzierung missbräuchlicher Gestaltungen erforderlich.⁶¹⁴ Die Vorgehensweise des EuGH führe zu einem Verlust gedanklicher Genauigkeit.⁶¹⁵ Die Einteilung in Fallgruppen soll dabei die Analyse erleichtern und es soll sich die Möglichkeit ergeben, gemeinsame Merkmale herauszuarbeiten.⁶¹⁶

2. Differenzierungen im Schrifttum

Vorgeschlagen worden sind verschiedene Varianten der fallgruppenbezogenen Differenzierung⁶¹⁷ missbräuchlicher Gestaltungen.

612 Vgl. etwa *Sørensen*, CMLR 2006, 423 (451); *Vanistendael*, EC Tax Review 2006, 192 (195); wohl auch *Zalasinski*, Intertax 2008, 156 (161).

613 So wörtlich noch *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 208. Lieferung 2010, § 42 AO, Rn. 156; s. auch *Hahn*, IStR 2010, 638 (639) und *Bergmann*, SWI 2010, 477 (478); ähnlich *Summersberger*, FS Ritz, 289 (295) für das Zollrecht nach ZK.

614 *Englisch*, StuW 2009, 3 (5); ähnlich wohl *Schön* in: FS Wiedemann, 1271 (1273).

615 *Fleischer*, JZ 2003, 865 (870) in Bezug auf das EuGH-Urteil in der Rs. *Emsland-Stärke*; ähnlich *Lampert*, ISR 2019, 260 (267), der eine differenzierte Definition des Missbrauchs durch den EuGH vermisst.

616 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 418.

617 Hier sollen nur die am häufigsten anzutreffenden Differenzierungen aufgezeigt werden. Weitere Differenzierungsmöglichkeiten könnten etwa die Unterscheidung danach sein, wer das Recht missbraucht hat, dazu etwa *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 419.

a) Primärrecht/Sekundärrecht

Zunächst könnte nach der jeweils betroffenen Unionsrechtsebene differenziert werden, also danach, ob Primärrecht der EU oder Sekundärrecht vom EuGH auszulegen war.⁶¹⁸

aa) Primärrecht

Dieser Differenzierung entsprechend müssten die folgenden oben behandelten Urteile der Ebene des Primärrechts zugeordnet werden: *van Binsbergen*, *Cadbury Schweppes Overseas* und *Ungarn/Slowakei*.

bb) Sekundärrecht

Der Ebene des Sekundärrechts können danach zugeordnet werden: *Cremer*, *Schumacher*, *General Milk Products*, *Leur-Bloem*, *Emsland-Stärke*, *Gemeente Leusden und Holin Groep BV*, *Eichsfelder Schlachtbetrieb*, *Halifax*, *Vonk Dairy Products*, *Kofoed, Etling und Etling*, *Afrasiabi*, *SICES u. a.*, *Schoenimport Italmoda*, *Cervati und Malvi*, *Kratzer*, *Argenta Spaarbank NV*, *Cussens u. a.*, *Altun u. a.* und *N Luxembourg 1*.

b) Fallgruppen

Als weitere Differenzierung ist vorgeschlagen worden, die Urteile danach zu ordnen, welche rechtliche Gestaltung jeweils zu beurteilen war, also Fallgruppen zu bilden.⁶¹⁹ Hier sind verschiedene Kategorisierungen benannt worden.⁶²⁰ Der Übersichtlichkeit halber sollen hier jedoch nur diejenigen benannt werden, die am häufigsten herangezogen werden. Dabei handelt es sich um Entziehungskonstellationen (aa), Erschleichungskonstellationen (bb) und sogenannte „U-Turn Konstruktionen“ (cc).⁶²¹

618 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 157; *Zalasinski*, *Intertax* 2008, 156 (161); *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (5); *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 418 f.

619 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 159; *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (9); auch *Baudenbacher*, *ZfRV* 2008, 205 (205) differenziert verschiedene Fallgruppen.

620 S. etwa *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (5), der weitere Differenzierungen anführt.

621 Wie hier *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 159; *McCarthy*, *BTR* 2007, 160 (161). *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (15) hat etwa weitergehend vorgeschlagen, die Umgehung durch Verschleierung des wahren Rechtsgrundes eines Geschäfts zum Zwecke der Verhinderung der Anwendung daran geknüpfter nachteiliger Rechtsfolgen, als eigene Kategorie zu betrachten. Vgl. auch *Sieker*, Umgehungsgeschäfte, S. 45 ff. und *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 44 ff.

aa) Entziehungskonstellationen

Der Missbrauch von Unionsrecht durch Entziehung ist dadurch gekennzeichnet, dass der jeweilige Beteiligte Regelungen des Unionsrechts missbräuchlich geltend macht, um sich der Anwendung für ihn nachteiliger Rechtsfolgen (nach nationalem Recht) zu entziehen bzw. ihr aus dem Weg zu gehen.⁶²²

Dieser Fallgruppe kann zunächst die Rechtssache *van Binsbergen* zugeordnet werden: Der Rechtsanwalt berief sich auf die Dienstleistungsfreiheit, um nationalen nachteiligen Regelungen der niederländischen Berufsordnung zu entgehen. Prinzipiell ebenso verhielt es sich in *Cadbury Schweppes Overseas*: Eine Gesellschaft wurde unter Berufung auf die Niederlassungsfreiheit im EU-Ausland gegründet, um nachteiligen Regelungen hinsichtlich der Körperschaftssteuer aus dem Weg zu gehen.

bb) Erschleichungskonstellationen

Hiervon abzugrenzen sind nach den Vorschlägen im Schrifttum die Erschleichungskonstellationen. Das sind Gestaltungen, die darauf abzielen, eine dem Wirtschaftsbeteiligten günstige Rechtsfolge anwendbar zu machen oder anwendbar zu halten.⁶²³ Anders gewendet: Der Beteiligte gestaltet die einzelnen Teilakte so, dass sie den Tatbestand erfüllen. In der Gesamtschau aller planmäßig verbundenen Teilakte verfehlt die Begünstigung aber ihren Zweck.⁶²⁴ Einige haben diese Vorgehensweise auch als „Gesetzesumgehung“ bezeichnet, denn „Erschleichung“ suggeriere die Notwendigkeit zielstrebig-absichtsvollen Handelns, was aber nicht immer erforderlich sei.⁶²⁵

Diesem Verständnis folgend können die Urteile *Cremer*, *Schumacher*, *Emsland-Stärke*, *Eichsfelder Schlachtbetrieb* und *Vonk Dairy Products* zum Ausfuhrerstattungsrecht als Erschleichungskonstellationen eingeordnet werden. Es ging hier stets darum, durch Gestaltungen zu erreichen, dass nach dem Wortlaut der Tatbestand der Erstattungsnorm erfüllt war, sodass eine Erstattung (nach dem Wortlaut) zu gewähren war.

Gleiches gilt für die Urteile *Gemeente Leusden und Holin Groep BV*, *Halifax*, *Schoenimport Italmoda* und *Cussens u. a.* zum Mehrwertsteuerrecht. Den dort

622 Niemann, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 160.

623 Niemann, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 162.

624 Englisch, *StuW* 2009, 3 (9).

625 Englisch, *StuW* 2009, 3 (9) unter Hinweis auf *Benecke*, Gesetzesumgehung im Zivilrecht, S. 35 f., die die „Gesetzesumgehung“ als Gegenbegriff von der Gesetzesumgehung unterschieden wissen will, vgl. dort S. 34; ebenso für das Steuerrecht *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 1.

beteiligten Steuerpflichtigen ging es bei der gewählten Gestaltung darum, einen umsatzsteuerrechtlichen Vorteil, häufig den Vorsteuerabzug, zu ermöglichen.

Als Erschleichungskonstellationen können auch die Urteile *SICES u. a.* und *Cervati und Malvi* zu Einfuhrlizenzen sowie die Rechtssachen *Leur-Bloem*, *Kofoed* und *Argenta Spaarbank NV* zum Missbrauchsverbot der Mutter-Tochter-Richtlinie eingeordnet werden. Ziel der jeweils vorgenommenen Gestaltung war es, sich durch die Verkäufe im Einfuhrlizenzrecht und die Erklärungen in Bezug auf die Richtlinien, die Befreiung bzw. den Steuervorteil zu sichern. Ebenso verhält es sich bei den Rechtssachen *Etling und Etling*, *Kratzer*, *Ungarn/Slowakei* und *Af-rasiabi* sowie *Altun u. a.*

cc) „U-Turn-Konstruktionen“

Häufig werden im Zusammenhang mit der Differenzierung der Missbrauchsfälle nach Fallgruppen noch die sogenannten „U-turn-Konstruktionen“ genannt. *Böing*⁶²⁶ zählte darunter zunächst die Gestaltungen, bei denen ein EU-Bürger durch ein gezieltes „Hin und Her“ versucht, sich auf künstliche Weise einen unionsrechtlichen Vorteil zu verschaffen, dessen Gewährung mit den Zielen des Unionsrechts nicht vereinbar ist. Diese Definition hat er später dahingehend ergänzt, dass die Gestaltungen von kurzer Dauer und grenzüberschreitend sein müssen.⁶²⁷ *Englisch*⁶²⁸ fasst im Anschluss an *de la Feria*⁶²⁹, *Kjellgren*⁶³⁰ und *Sørensen*⁶³¹ solche Geschäfte unter den Begriff der „U-turn-Konstruktionen“, bei denen gegenläufige Geschäfte so aufeinander abgestimmt werden, dass sie sich im Ergebnis ganz oder teilweise neutralisieren. Das zeitliche Element spielt in dieser Definition keine Rolle.⁶³²

Diese Definitionen zugrunde gelegt, kann die Entscheidung in der Rechtssache *Emsland-Stärke* als „U-Turn-Konstruktion“ betrachtet werden. Bezweckt war

626 *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S. 300; ähnlich *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 44 f.

627 *Böing*, EWS 2007, 55 (61).

628 *Englisch*, StuW 2009, 3 (10); ähnlich *Schön* in: FS Reiß, 571 (585).

629 *de la Feria*, CMLR 2008, 395 (399).

630 *Kjellgren*, EBLR 2000, 179 (179).

631 *Sørensen*, CMLR 2006, 423 (426).

632 Ebenso wenig bei *de la Feria*, CMLR 2008, 395 (399); *Sørensen*, CMLR 2006, 423 (426).

dort der Export aus der damaligen EG, um unmittelbar den Reimport zu ermöglichen.⁶³³ Dasselbe gilt zuvor schon für *Cremer*⁶³⁴ und im Anschluss an *Emsland-Stärke* für die Rechtssache *Eichsfelder Schlachtbetrieb*.

Ebenso können Gestaltungen als „U-Turn-Konstruktion“ eingeordnet werden, bei denen Waren zum Zwecke des Reexports importiert wurden.⁶³⁵ Hierzu zählen die Rechtssachen *Schumacher*, *General Milk Products* und *Vonk Dairy Products*.

Den bisher genannten Gestaltungen ist gemein, dass sie sich durch eine kurze Zeitspanne zwischen den einzelnen Teilakten und Grenzüberschreitung auszeichnen. Meist erfolgte der Export bzw. Import unmittelbar auf den vorherigen Teilschritt. Diese Gestaltungen zählen unbestritten zu den „U-Turn-Konstruktionen“. Unterschiedlich ist aber beispielsweise die Einordnung der Rechtssache *Halifax u. a.* beurteilt worden. Ihr fehlt das von *Böing*⁶³⁶ geforderte grenzüberschreitende Element. Gleichwohl hat er das Urteil als „konzerninterne U-Turn-Gestaltung“ bezeichnet.⁶³⁷ Dem ist *Niemann*⁶³⁸ mit dem Argument entgegengetreten, dass *Böing* ausweislich seiner Definition gerade nicht auf das grenzüberschreitende Element verzichten wolle, wie es aber für eine Einordnung der Rechtssache *Halifax* als „U-Turn-Konstruktion“ erforderlich sei. Dem ist zuzustimmen. Anderes erschiene wenig konsequent. *De la Feria*⁶³⁹ und *Sørensen*⁶⁴⁰ haben auch *van Binsbergen* als „U-Turn-Konstruktion“ angesehen, was aber angesichts des Verzichts auf das zeitliche Element in ihrer jeweiligen Definition unproblematisch erscheint.

3. Stellungnahme

Die Bildung von Fallgruppen soll allgemein dazu dienen, eine schwierig zu fassende Materie zu ordnen und zu systematisieren. Das ist auch hier versucht worden, wobei einige Gestaltungen unterschiedlich bzw. doppelt eingeordnet wurden. Es zeigt sich insgesamt, dass insbesondere der Begriff der „U-Turn-Konstruktion“ nicht so klar ist, wie er vielleicht auf den ersten Blick erscheinen mag. Vielmehr wurde und wird er unterschiedlich definiert, was dazu führt, dass

633 *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S. 299 f.; *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 165; *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (10); *Schön* in: FS Reiß, 571 (585).

634 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 165.

635 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 165; *Schön* in: FS Wiedemann, 1271 (1274).

636 *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S. 300.

637 *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S. 222.

638 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 165.

639 *de la Feria*, CMLR 2008, 395 (399).

640 *Sørensen*, CMLR 2006, 423 (426).

je nach zugrunde gelegter Definition einzelne Gestaltungen unter den Begriff fallen oder nicht. Es stellt sich jedoch die Frage, ob eine solche Differenzierung überhaupt sinnvoll ist.⁶⁴¹ Führt man sich noch einmal die Argumente der Kritiker des EuGH vor Augen, so ist zu erkennen, dass sie sich vor allem an einer von ihnen ausgemachten Inkonsistenz stören.⁶⁴² Bedenkt man die Vorgehensweise des EuGH, so muss festgestellt werden, dass er sogar sehr konsequent entscheidet und zwar jeden Einzelfall in einer Gesamtbetrachtung des jeweiligen Falles.⁶⁴³ Genau genommen tut er damit exakt das, was die Vorschriften des Vorabentscheidungsverfahrens als Zwischenverfahren von ihm verlangen: Den Einzelfall abstrakt auf seine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht zu überprüfen.⁶⁴⁴ Darüber hinaus muss beachtet werden, dass ein Verlust gedanklicher Genauigkeit moniert worden ist. Wie sich jedoch nach der obigen Darstellung gezeigt hat, werden manche Gestaltungen von einigen Autoren doppelt eingeordnet.⁶⁴⁵ Warum dem eine besondere oder gesteigerte gedankliche Genauigkeit zuzusprechen sein soll, erschließt sich nicht. Eher hat es den Eindruck, als könnten die Fallgruppen gerade nicht trennscharf gebildet werden. Auch der EuGH selbst trennt in seiner Zitation beispielsweise *nicht* konsequent danach, ob Primärrecht oder Sekundärrecht missbraucht wurde, sondern zitiert vielmehr pauschal.⁶⁴⁶ So spricht einiges dafür, mit dem EuGH eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen und von der Bildung von Fallgruppen abzusehen.⁶⁴⁷

641 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 419.

642 *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (5) erhebt etwa den Vorwurf, der EuGH lasse selbst erkennen, dass eine Differenzierung nach Fallgruppen notwendig sei; s. auch *Fleischer*, *JZ* 2003, 865 (870); *Lampert*, *ISR* 2019, 260 (267).

643 Vgl. auch *Hatje*, *ZöR* 2018, 583 (590).

644 *Schwarze/Wunderlich* in: *Schwarze u. a., EU-Kommentar*, Art. 267 AEUV, Rn. 4; *Pache* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, *HK Europäisches Unionsrecht*, Art. 267 AEUV, Rn. 7; *Müller-Eiselt*, *ZfZ* 2006, 218 (219).

645 Vgl. etwa *Niemann*, *Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt*, S. 162, 165, die die Urteile *General Milk Products* und *Emsland-Stärke* als Erschleichungskonstruktion und als „U-Turn-Konstruktion“ eingeordnet hat.

646 Hierauf weist zutreffend *Baudenbacher*, *Rechtsmissbrauchsverbot*, S. 419 unter Verweis auf *Fleischer*, *JZ* 2003, 865 (871) hin. Vgl. etwa EuGH, *Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas)*, *ECLI:EU:C:2006:544*, Rn. 64, wenn dort der EuGH für die Merkmale des Rechtsmissbrauchs auf die dem Sekundärrecht zuzuordnenden Urteile in den Rs. *Emsland-Stärke* und *Halifax* verweist.

647 Ähnlich begründet *Bergmann*, *StuW* 2010, 246 (250) seine Kritik an der Forderung von Fallgruppen durch *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (22). *Englisch* fordere zwar Fallgruppen, nehme aber die konkrete Abgrenzung zwischen dem abstrakten Missbrauchsbegriff einerseits und den einzelnen konkreten Missbrauchsbegriffen andererseits nicht vor.

III. Der Begriff der Steuerumgehung im Unionsrecht

1. Keine klare Definition

Aus den vorangegangenen Ausführungen kann damit für den Begriff der Steuerumgehung Folgendes abgeleitet werden: Er ist nicht klar zu definieren. Insbesondere trennt auch der EuGH die Begriffe Missbrauch und Steuerumgehung nicht voneinander und von verwandten Rechtsinstituten ab.⁶⁴⁸ Das ist im Schrifttum zum Teil kritisiert worden.⁶⁴⁹ Andere haben, ebenso wie der EuGH, ohne Differenzierung von Missbrauch bzw. Steuerumgehung gesprochen.⁶⁵⁰ Es kann weiter nicht von einer Fallgruppe des Missbrauchs von Unionsrecht gesprochen werden. Vielmehr handelt es sich bei Umgehungssachverhalten um Einzelfälle, auf die der EuGH seine Rechtsprechung zum Missbrauch, wie von ihm gefordert, einzelfallbezogen anwendet.⁶⁵¹ Die Umgehung zeichnet sich dabei dadurch aus, dass eine teleologische Auslegung nicht mehr möglich ist, sondern eine Gesamtbetrachtung des Geschehens erforderlich wird. Es muss folglich der Gesamtplan des Wirtschaftsbeteiligten betrachtet werden.⁶⁵² Die Vorgehensweise unterscheidet sich insgesamt nicht von derjenigen bei der Feststellung einer missbräuchlichen Gestaltung, schlicht weil nicht differenziert wird, was Missbrauch und was Umgehung ist.

2. Identität des Problems

Insofern lässt sich sagen, dass Missbrauch und Umgehung eng verwandt sind und davon ausgegangen werden kann, dass beide regelmäßig das gleiche Problem, jedoch mit anderen Bezugspunkten bzw. Blickwinkeln betreffen: Der Missbrauch

648 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 97; *de la Feria*, CMLR 2008, 395 (395 f.); *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 424 unter Hinweis auf EuGH, Urt. v. 03.12.1974 – Rs. C-33/74 (van Binsbergen), ECLI:EU:C:1974:131, Rn. 13; ähnlich zum geschriebenen Recht steuerrechtlicher Richtlinien *Hahn*, IStR 2010, 638 (639 f.); *Lohse*, FS Reiß, 645 (645); *Fischer*, FS Reiß, 621 (622 f.); allgemein *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S. 8 ff. und *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205 (216); *Bergmann*, SWI 2010, 477 (479).

649 S. etwa *Fischer*, FS Reiß, 621 (622 f.); *Lohse*, FS Reiß, 645 (645).

650 *Linn*, Missbrauchsverhinderungsnormen und Standortwahl, S. 40, 48.

651 S. auch *Linn*, Missbrauchsverhinderungsnormen und Standortwahl, S. 41 in Bezug auf eine „ständige Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten“. *Linn*, a. a. O. verweist dazu auf EuGH, Urt. v. 26.02.2000 – Rs. C-478/98 (Kommission/Belgien), ECLI:EU:C:2000:497, Rn. 45 und EuGH, Urt. v. 11.03.2004 – Rs. C-9/02 (De Lasteyrie du Saillant), ECLI:EU:C:2004:138, Rn. 51.

652 *Englisch*, StuW 2009, 3 (9).

einer Gestaltungsmöglichkeit bedingt die Umgehung einer Vorschrift im Gesetz. Vom Missbrauch zu sprechen, bedeutet also, sich dem Problem aus der Warte der zu beurteilenden Gestaltung zu nähern. Spricht man von Umgehung, wird der Sachverhalt aus dem Blickwinkel der zu befolgenden Norm betrachtet.⁶⁵³ Diese Identität des Problems bzw. der Begriffe des Missbrauchs und der Umgehung wird auch in einem Vergleich der verschiedenen Sprachversionen von EuGH-Judikatur und Verordnungen deutlich: Zwar spricht die ZLRL in ihrem Art. 5 Abs. 2 von „Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch“, sodass drei Begriffe nebeneinanderstehen und man grundsätzlich von einer Begriffstria ausgehen könnte. Gleichwohl ist in vielen anderen Regelungen zu erkennen, dass Steuerhinterziehung bzw. Betrug in unterschiedlichen Varianten ein Begriffspaar mit dem Begriff des Missbrauchs oder der Umgehung bilden. Dies gilt ebenso für die englischen Begriffe „abuse“ oder „avoidance“ wie auch für die französischen Begriffe „abus“ oder „évasion“.⁶⁵⁴ Die Tatsache, dass der EuGH in der rechtlichen Anwendung der sprachlich verschiedenen Begriffe jeweils ohne Unterschied oder Systematik synonym nutzt⁶⁵⁵, spricht stark dafür, dass diese Begriffe auch tatsächlich synonym zu verstehen sind.⁶⁵⁶ Diese Bewertung scheint sich im Organgefüge der Union etabliert zu haben⁶⁵⁷ und wird auch in der Literatur zustimmend beurteilt⁶⁵⁸. Im Folgenden ist daher davon auszugehen, dass Missbrauch und Umgehung synonym zu verwendende Begriffe sind.

IV. Abgrenzung zu Betrug und Steuerhinterziehung

Notwendig ist darüber hinaus die Abgrenzung zu den Instituten des Betrugs und der Steuerhinterziehung. Die Diktion des EuGH ist, wie sich gezeigt hat⁶⁵⁹, hier nicht immer klar, weil er gerade den Begriff des Betrugs und den des Missbrauchs

653 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 102; v. *Lackum*, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, S. 62 f.; *Tichy*, FS Martiny, S. 853 weist darauf hin, dass „manchmal“ „ein solcher (missbräuchlicher, sic!) Vorgang auf einer Gesetzesumgehung“ gründet; s. auch *Bergmann*, StuW 2010, 246 (249); kritisch *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205 (216).

654 *Bergmann*, SWI 2010, 477 (479).

655 EuGH, Urt. v. 03.12.1974 – Rs. C-33/74 (van Binsbergen), ECLI:EU:C:1974:131, Rn. 13; EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofeod), ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 37 f.

656 *Bergmann*, SWI 2010, 477 (479).

657 Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss – Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern (innerhalb der EU und im Hinblick auf Drittländer), KOM(2007) 785 endgültig, S. 2.

658 *Schön* in: FS Reiß, 571 (576); *Kofler/Tumpel* in: Lang/Melz/Kristoffersson, VAT, 471 (471).

659 S. dazu insgesamt die Rechtsprechungsübersicht in Teil B. I. 6.

oft (auch) synonym verwendet⁶⁶⁰. Diese Unterscheidung muss jedoch getroffen werden, denn es ist zu beachten, dass es sich bei „Betrug“ und „Steuerhinterziehung“ um Begriffe des Strafrechts handelt.⁶⁶¹ Hiervon ist der Begriff des Missbrauchs zu unterscheiden, der den Zweck einer Regelung verfehlt, aber nicht strafbar ist.⁶⁶²

1. Betrug

Betrug im Sinne des Unionsrechts wird von Art. 3 der Richtlinie (EU) 2017/1371 definiert als

„a) in Bezug auf Ausgaben, die nicht im Zusammenhang mit der Auftragsvergabe stehen, jede Handlung oder Unterlassung betreffend

i) die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen mit der Folge, dass Mittel oder Vermögenswerte aus dem Gesamthaushalt der Union oder aus den Haushalten, die von der Union oder in deren Auftrag verwaltet werden, unrechtmäßig erlangt oder zurückbehalten werden,

ii) das Verschweigen einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge oder

iii) die missbräuchliche Verwendung dieser Mittel oder Vermögenswerte zu anderen Zwecken als denen, für die sie ursprünglich gewährt wurden;

b) in Bezug auf Ausgaben im Zusammenhang mit der Auftragsvergabe, zumindest wenn sie in der Absicht begangen wird, dem Täter oder einer anderen Person durch Schädigung der finanziellen Interessen der Union einen rechtswidrigen Vorteil zu verschaffen, jede Handlung oder Unterlassung betreffend

660 Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 40 zu den Begriffen „Steuerhinterziehung“ und „Steuerumgehung“; EuGH, Urt. v. 18.12.2014 – Rs. C-131/13 (Schoenimport Italmoda), ECLI:EU:C:2014:2455, Rn. 42 f. und die kritischen Betrachtungen der Begriffsvielfalt von *Wäger*, UR 2015, 81 (86) zur Rs. *Schoenimport Italmoda*; s. auch oben B. I. 6. q) cc). Im Allgemeinen kritisch wird die Begriffsvielfalt im Unionsrecht hinsichtlich des Rechtsmissbrauchs etwa von *Lohse*, FS Reiß, 645 (645); *Fischer*, FS Reiß, 621 (622 f.) und *Fleischer*, JZ 2003, 865 (870) in Bezug auf das EuGH-Urteil in der Rs. *Emsland-Stärke* betrachtet.

661 *Ehrke-Rabel*, FS 100 Jahre Umsatzsteuer, 721 (729; 733 f.); *Schön*, IStR 1996, Beihefter 2, 1 (4).

662 *Ehrke-Rabel*, FS 100 Jahre Umsatzsteuer, 721 (730; 734); *Bergmann*, StuW 2010, 246 (248); *Schön*, IStR 1996, Beihefter 2, 1 (4 f.).

i) die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen mit der Folge, dass Mittel oder Vermögenswerte aus dem Gesamthaushalt der Union oder aus den Haushalten, die von der Union oder in deren Auftrag verwaltet werden, unrechtmäßig erlangt oder zurückbehalten werden,

ii) das Verschweigen einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge oder

iii) die missbräuchliche Verwendung dieser Mittel oder Vermögenswerte zu anderen Zwecken als denen, für die sie ursprünglich gewährt wurden, wodurch die finanziellen Interessen der Union geschädigt werden.

c) in Bezug auf Einnahmen, bei denen es sich nicht um die unter Buchstabe d genannten Einnahmen aus Mehrwertsteuer-Eigenmitteln handelt, jede Handlung oder Unterlassung betreffend

i) die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen mit der Folge, dass Mittel aus dem Haushalt der Union oder aus den Haushalten, die von der Union oder in deren Auftrag verwaltet werden, rechtswidrig vermindert werden,

ii) das Verschweigen einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge oder

iii) die missbräuchliche Verwendung eines rechtmäßig erlangten Vorteils mit derselben Folge;

d) in Bezug auf Einnahmen aus Mehrwertsteuer-Eigenmitteln jede im Rahmen eines grenzüberschreitenden Betrugssystems begangene Handlung oder Unterlassung betreffend

i) die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Mehrwertsteuer-Erklärungen oder -Unterlagen mit der Folge, dass die Mittel des Unionshaushalts vermindert werden;

ii) das Verschweigen einer mehrwertsteuerrelevanten Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge oder

iii) die Vorlage richtiger Mehrwertsteuer-Erklärungen zur betrügerischen Verschleierung einer nicht geleisteten Zahlung oder zur unrechtmäßigen Begründung von Ansprüchen auf Erstattung der Mehrwertsteuer.“

Die Richtlinie zeigt, dass der Begriff des Betrugs unionsrechtlich autonom ausgelegt werden muss. Missbrauch ist damit nicht mit Betrug gleichzusetzen. Denn als Betrug gilt nicht die in der ständigen Rechtsprechung des EuGH gebrauchte

Formel, sondern nur die „missbräuchliche Verwendung eines rechtmäßig erlangten Vorteils“ mit der Folge der rechtswidrigen Verminderung von Mitteln aus dem Unionshaushalt.⁶⁶³ Missbrauch nach der Rechtsprechung des EuGH liegt dagegen vor, wenn die Voraussetzungen eines unionsrechtlich vorgesehenen Vorteils künstlich bzw. willkürlich geschaffen wurden.⁶⁶⁴ Die Umstände unterscheiden sich also grundlegend: Während beim Betrug nach der Richtlinie ein rechtmäßig erlangter Vorteil genutzt wird, um etwas zu verschleiern, was dem Recht entgegensteht, werden beim Missbrauch des Unionsrechts die Voraussetzungen des Vorteils künstlich geschaffen. Die Umstände der künstlichen Schaffung dieser Voraussetzungen werden allerdings nicht verheimlicht, sondern offen kommuniziert.⁶⁶⁵ Dementsprechend ist die Formulierung der Richtlinie gewählt, in der immer wieder die Wendung der „Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen“ und des „Verschweigen(s, sic!) einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht mit derselben Folge“ auftaucht.

Ein weiterer Anhaltspunkt zur Abgrenzung des Betrugs vom Missbrauch findet sich in Art. 1 Abs. 1 der Verordnung (EU, EURATOM) Nr. 883/2013:

„(1) Zur intensiveren Bekämpfung von Betrug, Korruption und sonstigen rechtswidrigen Handlungen zum Nachteil der finanziellen Interessen der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft (...) nimmt das mit dem Beschluss 1999/352/EG, EGKS, Euratom errichtete Amt für Betrugsbekämpfung (...) die Untersuchungsbefugnisse wahr, die der Kommission übertragen wurden durch

a) die einschlägigen Rechtsakte der Union und

b) die von der Union mit Drittstaaten und sonstigen internationalen Organisationen geschlossenen einschlägigen Abkommen über Zusammenarbeit und gegenseitige Unterstützung“

Auch hier wird deutlich, dass der Begriff des Betrugs als unionsrechtlicher Begriff unionsrechtsautonom ausgelegt werden muss.⁶⁶⁶

663 Ehrke-Rabel, FS 100 Jahre Umsatzsteuer, 721 (735).

664 Grundlegend EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52.

665 Bergmann, StuW 2010, 246 (248); Schön, IStR 1996, Beihefter 2, 1 (4 f.); so, wenn auch ohne Bezug auf die Richtlinie, ebenfalls Baudenbacher, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 421.

666 Allgemein zur Wortlautauslegung des Unionsrechts etwa: Wegener in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 28; Mayer in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, 66. EL 2019, Art. 19 EUV, Rn. 53; Schwarze/Wunderlich in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 19 EUV, Rn. 39.

2. Steuerhinterziehung

Der Begriff der Steuerhinterziehung ist zwar, soweit ersichtlich, nicht in unionsrechtlichen Vorschriften definiert, zeichnet sich aber nach Ausführungen in der Literatur dadurch aus, dass der Steuerpflichtige unrichtige oder unvollständige Angaben macht, oder die Finanzbehörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt.⁶⁶⁷ Steuerhinterziehung kann damit als die gesetzeswidrige und strafbare Erlangung von Steuervorteilen bezeichnet werden, die dadurch gekennzeichnet ist, dass der Steuerpflichtige relevante Angaben verschweigt.⁶⁶⁸ Letztlich ist dies eine dem Betrug sehr ähnliche Tathandlung, auch hier geht es um das Verschweigen von relevanten Informationen. Beide Delikte können also der Gruppe der Sachverhaltsermittlungsschwierigkeiten zugeschrieben werden. Betrachtet man andere Sprachfassungen, kann auch gefolgert werden, dass die Begriffe der Steuerhinterziehung und des Betrugs synonym genutzt werden.⁶⁶⁹

3. Zusammenfassung zur Begriffsabgrenzung

Betrug bzw. Steuerhinterziehung zeichnen sich dadurch aus, dass Angaben gefälscht bzw. sachverhaltsrelevante Umstände verschwiegen werden, sodass insgesamt der Sachverhalt verfälscht wird. Missbräuchliches Verhalten legt dagegen das Vorgehen offen, erzielt aber einen Vorteil, der teleologisch betrachtet nicht vorgesehen, wenn auch vom Wortlaut gedeckt und deshalb als rechtsgrundlos gewährt anzusehen ist.

V. Zusammenfassung

Eine geschriebene Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch und Umgehung im Sinne einer allgemeingültigen Regel gibt es nicht. Im Primärrecht gibt es Anhaltspunkte für die Erforderlichkeit der Bekämpfung von Betrügereien und im Sekundärrecht sektorspezifische Regelungen.

Der EuGH hat einen allgemeinen Missbrauchsvorbehalt entwickelt, der aus objektiven und subjektiven Merkmalen besteht. Danach muss objektiv gegeben sein,

667 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 106.

668 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 106.

669 *Bergmann*, SWI 2010, 477 (478) unter Verweis auf die englische und französische Fassung verschiedener Richtlinien und Verordnungen, in denen der Begriff Steuerhinterziehung wahlweise mit *fraud*, *evasion* oder *tax evasion* (englisch) bzw. einheitlich mit *fraude* (französisch) übersetzt werde; s. auch *Lohse*, FS Reiß, 645 (652).

dass das Ziel der jeweiligen Regelung trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlich vorgegebenen Kriterien nicht erreicht wurde. Subjektiv bedarf es der Absicht, sich durch die künstliche Schaffung der Voraussetzungen einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil zu verschaffen. Diese Absicht kann durch objektive Anhaltspunkte, wie etwa das Fehlen eines wirtschaftlichen Grundes für eine Gestaltung, indiziert werden.⁶⁷⁰ Aus der Feststellung des Rechtsmissbrauchs folgt für den Wirtschaftsbeteiligten die Pflicht zur Rückgewähr des Vorteils, den er missbräuchlich erlangt hat. Ist der Vorteil noch nicht entstanden, dürfen die Behörden ihn nicht gewähren. Es muss also die Lage hergestellt werden, die ohne das missbräuchliche Verhalten bestanden hätte. Die Pflicht zur Rückgewähr des erhaltenen Vorteils ist keine Sanktion, sondern die bloße Folge der Feststellung des Missbrauchs.⁶⁷¹ Diese Vorgaben finden sich als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts auf der Ebene des Primärrechts und bedürfen daher zu ihrer Wirksamkeit keiner weiteren Umsetzung in nationales Recht.⁶⁷²

Der Missbrauch einer Gestaltungsmöglichkeit bedingt die Umgehung einer Vorschrift im Gesetz. Von Missbrauch zu sprechen, bedeutet also, sich dem Problem aus der Warte der zu beurteilenden Gestaltung zu nähern. Spricht man von Umgehung, wird der Sachverhalt aus dem Blickwinkel der zu befolgenden Norm betrachtet.⁶⁷³

Missbrauch und Umgehung von Unionsrecht müssen von Betrug und Steuerhinterziehung abgegrenzt werden. Betrug bzw. Steuerhinterziehung zeichnen sich dadurch aus, dass Angaben gefälscht bzw. sachverhaltsrelevante Umstände verschwiegen werden, sodass insgesamt der Sachverhalt verfälscht wird.⁶⁷⁴ Missbräuchliches Verhalten legt dagegen das Vorgehen offen, erzielt aber einen Vorteil, der vom Zweck der Norm nicht umfasst ist. Dieser Vorteil ist dementsprechend ohne erkennbaren Rechtsgrund gewährt worden.

670 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52 f.

671 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 56.

672 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 30 ff.

673 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 102; v. *Lackum*, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, S. 62 f.

674 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 106.

C. Nationale Grundlagen: § 42 AO

Im deutschen Steuerrecht findet sich die Generalklausel zum Gestaltungsmissbrauch in § 42 AO. In Anbetracht der Fragestellung erscheint es angezeigt, auch die Grundlagen der steuerrechtlichen Missbrauchsbekämpfung auf nationaler Ebene zu beleuchten. Denn der Abgabenordnung kommt nach der Systematik des europäischen Zollrechts eine Ergänzungsfunktion zu, sodass stets zu klären ist, ob die Regelungen des Zollrechts abschließend sind, was dazu führt, dass die AO überlagert wird.⁶⁷⁵ Im Folgenden soll daher zunächst bestimmt werden, was unter „Gestaltungsmissbrauch“ sowie „Umgehung“ im Sinne dieser Norm zu verstehen ist (I.). Sodann wird der Missbrauch von der gesetzlich möglichen Steuervermeidung, dem Scheingeschäft und der strafbaren Steuerhinterziehung abgegrenzt (II.) und weiterhin die Anwendbarkeit im unionsrechtlichen Kontext erläutert (III.).

I. Begriffsbestimmungen

Zunächst muss auch für das nationale Recht geklärt werden, was unter „Gestaltungsmissbrauch“ bzw. „Missbrauch“ und „Umgehung“ zu verstehen ist, um eine fundierte Aussage darüber treffen zu können, inwiefern § 42 AO in die Überlegungen dieser Arbeit einbezogen werden kann. Er regelt, wie bereits beschrieben, den Missbrauch im deutschen Steuerrecht.

Wichtig ist zunächst, zwischen institutionellem und individuellem Missbrauch zu unterscheiden, denn nur ersterer soll in dieser Arbeit betrachtet werden. Institutioneller Missbrauch ist die Anwendung einer Norm entgegen des ihr intendierten Regelungszwecks.⁶⁷⁶ Gemeint ist damit, dass jede Rechtsausübung sich nur in den Grenzen des Rahmens bewegen darf, den das Rechtsinstitut durch seinen Zweck setzt.⁶⁷⁷ Danach muss Rechtsmissbrauch in Betracht gezogen werden, wenn der Handelnde sich zwar formal auf eine Regelung berufen kann, materiell aber die

675 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 2012; *ders.* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Einführung, Rn. 78; *Henke* in: Hoell, UZK, 67 (67); *Focke* in: Hoell, UZK, 69 (69).

676 *Teichmann*, Gesetzesumgehung, S. 76; *Danzer*, Die Steuerumgehung, S. 14; *Sieker*, Umgehungsgeschäfte, S. 13; *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 214; v. *Lackum*, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, S. 62 f.; bildlich beschreibend auch *Teichmann*, JZ 2003, 761 (761).

677 *Sieker*, Umgehungsgeschäfte, S. 13; vgl. auch *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 214.

Frage im Raum steht, ob die Ausübung des Rechts noch mit dem durch die Rechtsnorm verfolgten Ordnungszweck in der Rechtsordnung vereinbar ist.⁶⁷⁸

Hingegen wird unter individuellem Missbrauch die treuwidrige Inanspruchnahme eines subjektiven Rechts verstanden.⁶⁷⁹ Den individuellen Missbrauch charakterisiert damit der Verstoß gegen die innerhalb eines Schuldverhältnisses oder einer rechtlichen Sonderverbindung zu nehmenden Rücksichtspflichten gegenüber der anderen Partei.⁶⁸⁰

§ 42 AO lautet:

„(1) ¹Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. ²Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. ³Andernfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) ¹Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. ²Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.“

1. Gestaltungsmissbrauch

Der Begriff des Missbrauchs findet sich seit jeher in den allgemeinen deutschen Steuergesetzen.⁶⁸¹ Gleichwohl ist der Versuch einer Definition in einem bundesrepublikanischen Gesetz erst mit dem JStG 2008⁶⁸² unternommen worden.⁶⁸³ § 42 AO lautete bis zum 29.12.2007⁶⁸⁴:

678 Fischer in: HHSp, AO/FGO, 208. Lieferung 2010, § 42 AO, Rn. 131.

679 Teichmann, Gesetzesumgehung, S. 76; Danzer, Die Steuerumgehung, S. 14; Sieker, Umgehungsgeschäfte, S. 13; Hahn, DSfZ 2006, 431 (437); Fischer in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 214; v. Lackum, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, S. 64.

680 Sieker, Umgehungsgeschäfte, S. 13 f.; Hahn, DSfZ 2006, 431 (437); Fischer in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 214.

681 § 5 RAO 1919; § 10 RAO 1931; § 6 StAnpG; § 42 AO 1977.

682 Jahressteuergesetz 2008, BGBl. I 2007, 3150.

683 Statt vieler: Koenig in: Koenig, AO, § 42, Rn. 17.

684 Vgl. Art. 28 JStG 2008, BGBl. I 2007, 3150 (3188).

„(1)¹ Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden.² Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) Absatz 1 ist anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausgeschlossen ist.“⁶⁸⁵

Der Begriff war folglich zwar im Gesetz enthalten, mehr fand sich jedoch nicht. Die Bestimmung des Missbrauchs war vielmehr Literatur und Rechtsprechung überlassen.⁶⁸⁶ Das führte dazu, dass die Rechtsprechung Kriterien zum Vorliegen eines Missbrauchs entwickelte, die sich an der Rechtsfolge des damaligen S. 2 bzw. Abs. 1 S. 2 und heutigen Abs. 1 S. 3 ausrichteten, der das Entstehen eines Steueranspruchs wie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen Gestaltung unverändert fest schreibt.⁶⁸⁷ Ein Missbrauch setzte nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass eine Gestaltung gewählt wurde, die (a) unangemessen in Anbetracht des verfolgten Ziels war, (b) den Zweck der Steuerminderung verfolgte und (c) nicht durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe gerechtfertigt werden konnte.⁶⁸⁸ Vielfach ist weiter eine

685 Abs. 2 angefügt durch Art. 8 StÄndG 2001, BGBl. 2001, 3794 (3803); *Fischer*, FR 2008, 306 (306 f.) und *ders.* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 14 weist darauf hin, dass dies zur „Klarstellung“ erfolgt sei, dass die Regelungen des Abs. 1 nur dann zur Geltung kommen könnten, wenn das Gesetz nicht ihre Anwendung ausschliesse, was ein weiterer Beweis für die Schwierigkeit im Umgang mit der Generalklausel des § 42 AO ist.

686 Dies stellt ausdrücklich die Begründung zu § 45 des Regierungsentwurfs einer AO, BT-Drs. VI/1982, S. 114 fest: „Wann im Einzelnen ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, wird die Rechtsprechung klären müssen. Jede weitere Umschreibung durch den Gesetzgeber würde die Bedeutung und die Wirksamkeit der Generalklausel mindern.“; vgl. auch *Fischer*, FR 2008, 306 (306); *ders.* in: HHSp, 271. Lieferung 2022, § 42 AO Rn. 13 verweist auf einen Gestaltungsauftrag für Verwaltung und Rechtsprechung; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012), S. 1677; *Wendt* in: DSJG Bd. 33 (2010), S. 117 (120); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 11, 23.

687 *Wendt* in: DSJG Bd. 33 (2010), S. 117 (122).

688 U. a. BFH, Urt. v. 27.02.1997 – III R 119/90, BFH/NV 1997, 619 (621); BFH, Urt. v. 15.10.1998 – III R 75/97, BStBl II 1999, 119 (120); BFH, Urt. v. 19.08.1999 – I R 77/96, BStBl II 2001, 43 (44); BFH, Urt. v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl II 2004, 648 (648 f.); BFH, Urt. v. 15.07.2004 – III R 66/98, BFH/NV 2005, 186 (186); BFH, Urt. v. 11.11.2004 – V R 36/02, BFH/NV 2005, 392 (393); *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 45; *Wendt* in: DSJG Bd. 33 (2010), S. 117 (122); *Sieker*, FS BFH, 385 (387 f., 391); *Spindler*, StbJb 2008/09, 39 (40); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 14.

Missbrauchsabsicht gefordert worden.⁶⁸⁹ Der Streit hatte jedoch bereits damals wenig Bedeutung⁶⁹⁰ und soll deshalb hier nicht vertieft behandelt werden.

Betrachtet man nun den Definitionsversuch des § 42 Abs. 2 AO in der Fassung des JStG 2008, so ist zu sehen, dass er an den zur alten Rechtslage entwickelten Maßstäben orientiert ist.⁶⁹¹ Er sollte die Kasuistik ersetzen und das Urteil des EuGH in der Sache *Cadbury Schweppes Overseas*⁶⁹² umsetzen.⁶⁹³ So beabsichtigte der Bundesgesetzgeber, den Tatbestand zu konkretisieren.⁶⁹⁴

Weiterhin ist die Reform, die auch das Merkmal der „unangemessenen rechtlichen Gestaltung“ beinhaltet, als Beweis dafür gesehen worden, dass sich der Gesetzgeber der sogenannten Außentheorie angeschlossen hat⁶⁹⁵, nach der zur Abwehr von Gestaltungsmissbräuchen ein Tatbestand mit eigenen Tatbestandsmerkmalen notwendig ist.⁶⁹⁶ Es reicht somit nicht aus, diese Missbräuche durch bloße Auslegung von Gesetzen zu verhindern, wie dies die Vertreter der Innentheorie betrachten, nach der sich das umgangene Gesetz selbst von innen heraus durch Auslegung vor Missbrauch schützen kann, sodass einer Norm

689 *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 75; *Sieker*, FS BFH, 385 (388); dafür: BFH, Urt. v. 05.02.1992 – IR 127/90, BStBl. II 1992, 532 (536) Rn. 31; zur RAO 1931 schon *Hensel*, Steuerrecht, S. 97 und zur RAO 1919 *ders.*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerungseingriff“, S. 272; dagegen: BFH, Beschl. v. 23.02.1989 – V B 60/88, BStBl. II 1989, 396 (399); BFH, Urt. v. 10.09.1992 – V R 104/91, BStBl. II 1993, 253 (255).

690 *Sprenger* in: Leitner/Rosenau, WSS, § 42 AO, Rn. 38; *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 311, 315; *Sieker*, FS BFH, 385 (391).

691 *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 45; *Poulakos*, Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, S. 60.

692 Dazu oben B. I. 6. j).

693 Finanzausschuss des Bundestags, Bericht, BT-Drs. 16/7036, S. 2; *Wilke*, UR 2011, 925 (926).

694 BT-Drs. 16/6290, S. 1, 81; BT-Drs. 16/7036, S. 6, 9 f.; *Drüen*, AO-StB 2009, 209 (211); *Dörr/Fehling*, NWB 2008, Fach 2, 9671 (9678); *Spindler*, StbJb 2008/09, 39 (40); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 21; *Stöber* in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 68 (Stand: März 2021).

695 Statt vieler *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 13, 24; *Hahn*, DSz 2008, 483 (484); *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 11; *Hüttemann*, DSz 2015, 1146 (1147); *Hahn*, DSz 2005, 183 (186) sah bereits mit der Anfügung des Abs. 2 i. d. F. des StÄndG 2001 den Anschluss an die außentheoretische Sichtweise; dagegen jedoch *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 208. Lieferung 2010, § 42 AO, Rn. 64.

696 *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 24; *Drüen*, StuW 2008, 154 (159); *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (424); *Englisch* in: Tipke/Lang, Kap. 5, Rn. 5.119; dieser Auffassung schließt sich in Bezug auf die Ursprungsfassung des § 42 AO auch *Crezelius*, StuW 1995, 313 (321) an.

wie § 42 AO kein separat bedeutsamer Tatbestand innewohnt.⁶⁹⁷ Diese Hinwendung zur Außentheorie ist zu begrüßen. Denn der Gesetzgeber gibt damit ein strukturiertes Prüfungsschema des Gestaltungsmissbrauchs vor⁶⁹⁸, das nach der Innentheorie gerade nicht erforderlich wäre. Dies ist überzeugend, weil so besser dem Erfordernis der Rechtssicherheit genüge getan werden kann.⁶⁹⁹ Einer *allzu ausschweifenden* teleologischen Auslegungspraxis kann so begegnet werden.⁷⁰⁰ Überhaupt spricht schon allein die Reform an sich für die außentheoretische Sichtweise: Denn eine Norm, die völlig entbehrlich ist, braucht nicht aufwändig reformiert zu werden.⁷⁰¹ Überdies hatte bereits der Gesetzgeber der AO 1977 die Notwendigkeit einer Norm gesehen und postuliert, dass die Gesetzesauslegung nicht immer zum Ziel führen könne und daher den Vorläufer des § 42 AO 1977, § 6 StAnpG, ausdrücklich *nicht* gestrichen.⁷⁰² Darüber hinaus erscheint es frag-

697 Insbes. *Fischer* vertritt diese Ansicht, vgl. *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 199, 201; *ders.*, FS Reiß, 621 (633 f.); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 13, 24; *Hahn*, DStZ 2008, 483 (492); *Drüen*, StuW 2008, 154 (159); *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (424 f.); *Englisch* in: Tipke/Lang, Kap. 5, Rn. 5.119; zur Vorgängerfassung des § 42 AO schon *Fischer*, FR 2001, 1212 (1214) und zur Ursprungsfassung *Crezelius*, StuW 1995, 313 (321).

698 BT-Drs. 16/7036, S. 24; AEAO § 42 v. 31.01.2014, BStBl I 2014, S. 290 Nr. 1; vgl. auch *Drüen*, Ubg 2008, 31 (32, 35); *ders.* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 145. Lieferung 2016, Vor. § 42 AO, Rn. 10 und *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 24.

699 *Hüttemann*, DStR 2015, 1146 (1147) sieht dem ähnlich den Umstand, dass § 42 AO nur zulasten des Steuerpflichtigen wirkt als Indiz für das Bekenntnis zur Außentheorie und verweist u. a. auf *Hahn*, DStZ 2008, 483 (484). Diese Sichtweise ergibt aber nur dann Sinn, wenn man darin das Erfordernis der Rechtssicherheit verkörpert sieht, weil dieses besonders bei belastenden Regelungen relevant wird. Schon in Bezug auf die Fassung des § 42 AO seit dem StÄndG 2001 *Hahn*, DStZ 2005, 183 (190).

700 *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 13; Hervorhebung nur hier durch Verf.; in diese Richtung zur Fassung des § 42 AO seit dem StÄndG 2001 schon *Hahn*, DStZ 2005, 183 (190).

701 So schon in Bezug auf die Reform durch das StÄndG 2001 *Hahn*, DStZ 2005, 183 (186). Das muss erst recht gelten, wenn Tatbestandsmerkmale definiert werden, wie es in der Reform des § 42 AO durch das JStG 2008 geschehen ist. *Stöber* in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 6 (Stand: März 2021) vertritt eine vermittelnde Ansicht, sieht aber in der Kodifikation des § 42 AO zutreffend einen Anhaltspunkt für die außentheoretische Sichtweise.

702 BT-Drs. VI/1982, S. 114: „Die Vorschrift kann nicht entbehrt werden. Es ist zwar Aufgabe des Gesetzgebers, die Einzelatbestände, bei denen eine Steuerpflicht entsteht, so zu fassen, daß Steuerumgehungen nach Möglichkeit ausgeschlossen werden. Das wird aber, wie die Praxis zeigt, nicht immer möglich sein. Auch die Gesetzesauslegung führt nicht immer zum Ziele. Vielfach kann die Steuerumgehung durch Spezialvorschriften verhindert werden. Angesichts der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten, die das Recht zur Verfolgung wirtschaftlicher Ziele bietet, können aber auch durch Spezialvorschriften

lich, eine Ansicht zu vertreten, nach der eine ausgeschriebene Rechtsnorm praktisch völlig leerlaufen würde.⁷⁰³ Weiter ist der Wortlaut einer Norm deren äußerste Auslegungsgrenze.⁷⁰⁴ Dieser wird jedoch vom Sinn und Zweck durch den Steuerpflichtigen gerade nicht erfüllt. Daher stellt schon *Hensel*⁷⁰⁵ treffend fest: „Die echte Steuerumgehung fängt genau dort an, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt.“⁷⁰⁶ Vor diesem Hintergrund soll im Folgenden davon ausgegangen werden, dass entsprechend der Außentheorie ein eigener Tatbestand des Verbots von Rechtsmissbrauch erforderlich ist, der in der Fassung des § 42 AO die folgenden Tatbestandsmerkmale aufweist: Erstens das Vorliegen einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung (a), zweitens einen gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil des Steuerpflichtigen oder eines Dritten (b) und drittens, dass keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe für die gewählte Gestaltung angegeben werden können (c).

a) Unangemessene rechtliche Gestaltung

Zentrales Element der Bestimmung des Gestaltungsmissbrauchs war und ist die Unangemessenheit der gewählten rechtlichen Gestaltung.⁷⁰⁷ Unangemessenheit setzt voraus, dass es eine angemessene Gestaltung gibt, an der die zu beurteilende Gestaltung gemessen werden kann.⁷⁰⁸ § 42 Abs. 1 S. 3 AO spricht von „einer den

nicht alle Steuerumgehungsmöglichkeiten erfaßt werden. Eine Generalklausel, wie sie § 6 StAnpG enthält, ist deshalb dringend erforderlich.“

703 *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 10a.

704 *Gersch* in: Klein, AO, § 4, Rn. 61 unter Bezug auf BFH, Urt. v. 28.07.2011 – VI R 5/10, BFHE 234, 262 (268 f.) Rn. 25; *Beck*, Jura 2018, 330 (333); *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, S. 343; *Looschelders/Roth*, Juristische Methodik im Prozess der Rechtsanwendung, S. 66 f.; *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 2; *Wäger*, UR 2015, 81 (89) unter Bezug auf BFH, Urt. v. 02.07.2014 – XI R 4/13, BFH/NV 2014, 1913 (dort insbes. S. 1915, Rn. 32); anders *Wank*, Die Auslegung von Gesetzen, S. 44 f., der den Sinn des Gesetzes als äußerste Auslegungsgrenze ansieht („Gesetzessinntheorie“), aber ähnlich argumentiert wie *Larenz*, a. a. O.

705 *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, S. 244.

706 Im Anschluss an *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, S. 244 lehnt auch *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 10a die innen-theoretische Betrachtung des § 42 AO mit dem Argument der Wortlautgrenze ab; ebenso in Bezug auf die Reform durch das StÄndG 2001 *Hahn*, DSStZ 2005, 183 (187 f.).

707 *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012) S. 1677; *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 23; *Sieker*, FS BFH, 385 (388); *Drüen*, Ubg 2008, 31 (35); *Fischer*, FR 2008, 306 (307) in Bezug auf die Reformbemühungen zum JStG 2008.

708 *Drüen*, Ubg 2008, 31 (35); *ders.*, StuW 2008, 154 (162); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 24; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012) S. 1677; *Stöber* in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 71 (Stand: März 2021); *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 13, 18.

wirtschaftlichen Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung“. Das Gesetz will also wirtschaftliche Vorgänge erfassen.⁷⁰⁹ Insgesamt muss demzufolge nach dem wirtschaftlichen Zweck gefragt werden, den eine rechtliche Gestaltung erreichen soll. Hier zeigt sich, dass § 42 AO den institutionellen Missbrauch erfasst, denn es wird ausgehend von einem Zweck beurteilt, was missbräuchlich ist und was nicht.⁷¹⁰ Würde man annehmen, § 42 AO erfasse den individuellen Missbrauch, so müsste jedes Steuerschuldverhältnis als Sonderverbindung gesehen werden, aus der sich Rücksichtnahmepflichten ergeben und das, obwohl die Sonderverbindung unfreiwillig eingegangen werden muss.⁷¹¹ Zudem stünde dies im Widerspruch zur von Rechtsprechung⁷¹² und Literatur⁷¹³ anerkannten Möglichkeit des Steuerpflichtigen, seine Verhältnisse möglichst steuergünstig zu gestalten: Denn das einzige Interesse, dass der Steuerpflichtige in seiner unfreiwillig eingegangenen Sonderverbindung mit den Finanzbehörden zu berücksichtigen hätte, wäre das fiskalische Interesse des hinter der Behörde stehenden Staates.⁷¹⁴

Ergibt sich danach eine Gestaltung, die verständige Parteien angesichts des wirtschaftlichen Sachverhalts nicht gewählt hätten, weil sie insbesondere im Hinblick auf das verfolgte wirtschaftliche Ziel unpassend erscheint, so kann diese Gestaltung als unangemessen betrachtet werden.⁷¹⁵ Indiziell hat die Rechtsprechung

709 *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012) S. 1677; *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (423); „wirtschaftlicher Belastungsgrund“; *Stöber* in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 4 und 71 (Stand: März 2021); *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 13.

710 *Hahn*, DSStZ 2006, 431 (437); anders wohl *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 214.

711 *Hahn*, DSStZ 2006, 431 (437).

712 BVerfG, Beschl. v. 14.04.1959 – 1 BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237 (249 f.) Rn. 46; BFH, Urt. v. 22.08.1951 – IV 246/50 S, BStBl. 1951 III, 181 (183); BFH, Beschl. v. 23.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 (277); BFH, Urt. v. 12.09.1995 – IX R 54/93, BStBl. II 1996, 158 (159); BFH, Urt. v. 16.01.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 214 (215); BFH, Urt. v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224 (225); BFH, Urt. v. 18.07.2001 – I R 48/97, BFHE 196, 128 (134); BFH, Urt. v. 25.02.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 (17); BFH Urt. v. 29.08.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502 (502, 503); BFH, Urt. v. 17.03.2010 – IV R 25/08, BStBl. II 2010, 622 (626).

713 *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“ S. 278 f.; *Hey*, StuW 2008, 167 (169); *dies.*, BB 2009, 1044 (1045); *Mack/Wollweber*, DSStR 2008, 182 (185); *Driien* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 3; *Hahn*, DSStZ 2006, 431 (434); *Flick*, FS Klein, 329 (332); *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 16; *Mellinghoff*, Stbg 2007, 549 (559); *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 42; *Dörr/Fehling*, NWB 2008, Fach 2, 9671 (9672); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 7; *Driien* in: Lüdicke/Frotscher/Hummel, Steuerliche Gestaltungen im Kontext der Globalisierung, 121 (124 f.); *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (423); *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 21.

714 *Hahn*, DSStZ 2006, 431 (437 f.).

715 *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012), S. 1677 f.; *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 25.

hierfür etwa Gestaltungen benannt, die „umständlich, schwerfällig, unvernünftig, überflüssig, intransparent, ineffizient“⁷¹⁶ oder auch „ungewöhnlich“⁷¹⁷ erscheinen. Solchen Gestaltungen ist gemein, dass sie das Ziel nicht auf einem einfachen und von der Rechtsordnung vorgegebenen direkten Weg, sondern über Umwege erreichen.⁷¹⁸

Teilweise ist versucht worden, die Angemessenheit von Gestaltungen danach zu beurteilen, ob sie die „vom Gesetzgeber vorgegebene typisierende Gestaltung zur Erreichung wirtschaftlicher Ziele“⁷¹⁹ darstellt. Es sollte also die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung darüber Aufschluss geben, ob sie unangemessen ist. Das lässt sich mit der Definition des Missbrauchs in der RAO erklären.⁷²⁰ Denn nach § 10 Abs. 2 Nr. 1 RAO lag ein Missbrauch „vor, wenn 1. In Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, *ungewöhnliche* Rechtsfolgen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden (...)“.⁷²¹ Ein solcher Ansatz erscheint problematisch, ist doch zwischen Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit zu unterscheiden.⁷²² Als ungewöhnlich soll anzusehen sein, was der bestehenden Übung oder

716 *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 5 Rn. 5.127; *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 25; BFH, Urt. v. 24.04.1991 – XI R 28/89, BStBl II 1991, 607 (610); BFH, Urt. v. 19.08.1999 – I R 77/96, BStBl II 2001, 43 (44); BFH, Urt. v. 01.02.2001 – IV R 3/00, BStBl II 2001, 520 (523); *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012), S. 1678.

717 *Teichmann*, Gesetzesumgehung, S. 72; *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 5 Rn. 5.127; *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 25; BFH, Urt. v. 17.12.2003 – IX R 56/03, BStBl II 2004, 648 (649); BFH, Urt. v. 29.05.2008 – IX R 77/06, BStBl II 2008, 789 (789); zu § 42 AO i. d. F. des JStG 2008 auch BFH, Urt. v. 10.07.2019 – X R 21-22/17, BWNNotZ 2020, 74 (76), Rn. 29; zurückhaltend *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 51; *Hey*, BB 2009, 1044 (1046).

718 *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 5 Rn. 5.127; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012), S. 1678; im Gegensatz hierzu sei eine Gestaltung dann angemessen, wenn sie ehrlicher Ausdruck dessen sei, was wirtschaftlich erreicht werden solle, also einfach, zweckmäßig, übersichtlich und ökonomisch, vgl. *Birnbaum/Matschke*, NZWiSt 2013, 446 (446) bezugnehmend auf *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 145. Lieferung 2016, § 42 AO, Rn. 34; s. auch *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 42, Rn. 18; *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 47.

719 *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182 (184); BFH, Urt. v. 08.05.2003 – IV R 54/01, BFHE 202, 219 (223).

720 *Teichmann*, Gesetzesumgehung, S. 72.

721 § 10 Abs. 2 Nr. 1 RAO 1931, zit. nach *Hensel*, Steuerrecht S. 96. Hervorhebung nur hier durch Verf.

722 BT-Drs. 16/7036, S. 24; *Hahn*, DStZ 2006, 431 (437); *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 44; *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 235 f.; *Stöber* in: *Beermann/Gosch*, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 75 (Stand: März 2021); *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 42, Rn. 20.

Sitten bzw. Gewohnheiten nicht entspricht.⁷²³ Es kann auch etwas sein, hinsichtlich dessen möglicherweise eine Gestaltung gewählt wird, ohne dass sich zuvor überhaupt eine Übung herausgestellt hatte.⁷²⁴ Darüber hinaus würde dies auch nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen. Bundesrat⁷²⁵ und Finanzausschuss⁷²⁶ des Bundestages hatten sich ausdrücklich gegen die Aufnahme des Begriffs ungewöhnlich ausgesprochen. Dadurch könnten künftig auch einfache Unternehmensumstrukturierungen in den Verdacht des Steuermisbrauchs kommen. Im Zweifel sei alles „ungewöhnlich“, was nicht der bisherigen Praxis bei den Finanzämtern entspreche und es könne dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden, alle seine rechtlichen Gestaltungen auf Konformität mit vom Gesetzgeber typisierten Gestaltungen zu überprüfen.⁷²⁷ Angesichts einer solch klaren Positionierung, die auch in das tatsächlich beschlossene Gesetz Eingang gefunden hat – § 42 Abs. 2 S. 1 AO spricht von „unangemessenen“ nicht wie ursprünglich geplant⁷²⁸ „ungewöhnlichen“ Gestaltungen – kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine ungewöhnliche Gestaltung mit einer unangemessenen Gestaltung gleichgesetzt sein soll.⁷²⁹ Jedenfalls kann festgestellt werden, dass eine Präzisie-

-
- 723 *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 145. Lieferung 2016, § 42 AO, Rn. 38; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. III (2012), S. 1679; vgl. auch *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 16 f.; s. zur Bedeutung des Begriffs der „Ungewöhnlichkeit“ als Aufgriffskriterium, das aber allein nicht entscheidend sein könne, um einen Gestaltungsmissbrauch zu belegen *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 51.
- 724 *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. III (2012), S. 1679; ähnlich argumentierend *Teichmann*, Gesetzesumgehung, S. 73; s. auch *Carlé*, DStZ 2008, 653 (653 f.), der postuliert, die Ungewöhnlichkeit treffe nicht den Kern der Regelung.
- 725 BT-Drs. 16/6739, S. 24.
- 726 BR-Drs. 544/1/07, S. 81 f.
- 727 BR-Drs. 544/1/07, S. 81; *Fischer*, FR 2008, 306 (308); ähnlich *Dörr/Fehling*, NWB 2008, Fach 2, 9671 (9677) und schon *Teichmann*, Gesetzesumgehung, S. 73 in Bezug auf das Zivilrecht, der eine damit einhergehende Einschränkung der Vertragsfreiheit kritisiert.
- 728 BT-Drs. 16/6290, S. 24; zur Kritik s. BT-Drs. 16/6739, S. 24; BR-Drs. 544/1/07, S. 81 f.; *Fischer*, FR 2008, 306 (308); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. III (2012), S. 1679; ähnlich *Dörr/Fehling*, NWB 2008, Fach 2, 9671 (9677).
- 729 *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (425); *Stöber* in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 75 (Stand: März 2021); *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 20; a. A. offenbar *Poulakos*, Missbrauch und Gemeinschaftsrecht, S. 64, der beide Betrachtungsweisen zusammenfassen zu wollen scheint. *Fischer*, FR 2008, 306 (309) zieht besonders aus dem offenen Merkmal der Unangemessenheit dagegen den Schluss, dass der Konkretisierungsauftrag an die Rechtsprechung weiter bestehe; ebenso *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 52 f.; s. auch *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 44, 51.

nung durch die Novellierung nicht eingetreten ist. Es bleibt bei unbestimmten Begriffen, die auslegungsbedürftig sind.⁷³⁰ So wird im Endeffekt der Gesamtplan des Steuerpflichtigen, also seine gestalterischen Teilschritte in einer Gesamtbeurteilung hinsichtlich ihrer steuerlichen Auswirkungen, zu beurteilen sein.⁷³¹

b) Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil

Weiter setzt § 42 Abs. 2 S. 1 AO voraus, dass dem Steuerpflichtigen oder einem Dritten ein „gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil“ entsteht. Die gesetzliche Normierung dessen ist neu.⁷³² Gleichwohl knüpft sie an die Rechtsprechung des BFH zu § 42 AO a. F. an, nach der eine missbräuchliche Steuergestaltung der Steuerminderung dienen musste.⁷³³

aa) Steuervorteil

Steuervorteil ist in diesem Zusammenhang zunächst jede Differenz zwischen wenigstens zwei rechtlichen Gestaltungen, also Steuergünstigungen und -erstattungen, aber auch geringere Steueransprüche.⁷³⁴ Der Begriff des Steuervorteils ist damit nicht deckungsgleich mit dem des „nicht gerechtfertigten Steuervorteils“ im Sinne des § 370 Abs. 1 AO.⁷³⁵ Denn dieser strafrechtliche Begriff umfasst Steuervergütungen, aber keine geringeren Steueransprüche.⁷³⁶ Aus diesem Grund ist die Einführung des Begriffs in § 42 AO kritisiert worden, weil sich damit nicht mehr begrifflich klar abgrenzen lasse, was strafrechtlich relevant ist und was nicht.⁷³⁷

730 Hahn, DStZ 2008, 483 (484); Albert, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 25 f.; Fischer in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 230: „nicht justiziabel“ unter Verweis auf Sieker, FS BFH, 385 (388); Koenig in: Koenig, AO, § 42, Rn. 17 bezugnehmend auf Geerling/Gorbauch, DStR 2007, 1703 (s. insbes. dort S. 1703 f. und 1706); Lindermann, DStR 2019, 1549 (1551) unter Verweis auf Wendt in: DStJG Bd. 33 (2010), S. 117 (127).

731 Hahn, DStZ 2006, 431 (441); Ratschow in: Klein, AO, § 42, Rn. 13; Englisch in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 5 Rn. 5.123.

732 Albert, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 26; Drüen, StuW 2008, 154 (162).

733 Ratschow in: Klein, AO, § 42, Rn. 65; Spindler, StbJb 2008/09, 39 (56).

734 Albert, IFSt-Schrift, S. 27; Stöber in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 76 f. (Stand: März 2021).

735 AEO § 42 v. 31.01.2014, BStBl. I 2014, S. 290, Nr. 2.4; Müller, AO-StB 2016, 50 (50); Spindler, StbJb 2008/09, 39 (56); s. auch Drüen, Ubg 2008, 31 (36).

736 AEO § 42 v. 31.01.2014, BStBl. I 2014, S. 290, Nr. 2.4; Albert, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 26, 27.

737 Drüen, Ubg 2008, 31 (36); ders., StuW 2008, 154 (162); Albert, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 26 f.; kritisch auch Biebinger, Ubg 2019, 421 (426).

bb) Gesetzlich nicht vorgesehen

Problematischer ist die Frage, wann der Steuervorteil als „*gesetzlich nicht vorgesehen*“ zu betrachten ist. *Wendt*⁷³⁸ sieht hierin den tatbestandlichen Kern des § 42 AO, in dem zu werten sei, ob dem Steuerpflichtigen ein Steuervorteil zusteht oder nicht. Hierzu verlangt er objektivierbare Anhaltspunkte, sodass das Gesetz besonders unter Berücksichtigung historisch-teleologischer Aspekte auszulegen sei. Nach *Hey*⁷³⁹ ist ein bloß auf Steuervergünstigungen beschränktes Verständnis zu eng. Solange sich demzufolge der Steuerpflichtige angemessener Gestaltungen bediene, könne ein Steuervorteil als gesetzlich vorgesehen betrachtet werden, sodass dem Merkmal des „gesetzlich nicht vorgesehenen“ Steuervorteils neben demjenigen der „Unangemessenheit“ keine eigenständige Bedeutung zukomme.⁷⁴⁰ Im Anwendungserlass zu § 42 AO ist zu lesen, dass ein Steuervorteil insbesondere dann als gesetzlich vorgesehen zu verstehen sei, wenn der Tatbestand einer Norm erfüllt sei, mit der der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten durch steuerliche Anreize fördern wolle.⁷⁴¹ Das stützt die Annahme *Hey*s⁷⁴² und spricht gegen *Wendt*⁷⁴³: Wenn ein Tatbestand erfüllt ist, bestehen keine Möglichkeiten, aber auch keine weiteren Notwendigkeiten einer weiteren Auslegung dahingehend, ob ein Vorteil „*gesetzlich vorgesehen*“ ist.⁷⁴⁴ Insofern mag die Formulierung des Gesetzgebers als nochmalige Klarstellung verstanden werden. Nebenbei sei angemerkt, dass dies auch ein weiterer klarer Hinweis darauf ist, dass § 42 AO den institutionellen Missbrauch erfasst. Es wird hier noch einmal deutlich, dass vor allem auf den Steuerungszweck abgestellt wird, um zu beurteilen, ob ein Steuervorteil „*gesetzlich vorgesehen*“ im Sinne des § 42 AO ist.⁷⁴⁵

738 *Wendt* in: DSJG Bd. 33 (2010), S. 117 (130 f.); ebenso *Müller*, AO-StB 2016, 50 (53).

739 *Hey*, BB 2009, 1044 (1046); ebenso *Spindler*, StbJb 2008/09, 39 (58 f.) und *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 28.

740 *Hey*, BB 2009, 1044 (1046); ebenso *Spindler*, StbJb 2008/09, 39 (58 f.) und *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 28; s. auch *Hahn*, DSStZ 2008, 483 (485 f.) unter Verweis auf v. *Wedelstädt*, DB 2007, 2558 (2559).

741 AEAO § 42 v. 31.01.2014, BStBl. I 2014, S. 290, Nr. 2.5.

742 *Hey*, BB 2009, 1044 (1046).

743 *Wendt* in: DSJG Bd. 33 (2010), S. 117 (130 f.).

744 *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 68; *Hahn*, DSStZ 2008, 483 (486); *Spindler*, StbJb 2008/09, 39 (59); *Hey*, BB 2009, 1044 (1046); in diese Richtung wohl auch *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 27 f., S. 53 f. und S. 87, der das Merkmal als „sprachlich völlig misslungen“ (ebd. S. 28) bzw. „widersprüchlich“ (ebd. S. 53 und S. 87) bezeichnet.

745 Anders wohl *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 214.

cc) Der „Dritte“

Nach dem Wortlaut des § 42 Abs. 2 S. 1 AO reicht es aus, dass der Steuerfall „beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten“ eintritt. Das ist vielfach kritisiert worden: § 42 AO könnte ohne jegliche Eingrenzung schnell zu einer Art Gefährdungshaftung ausufern⁷⁴⁶ und es könne dem Steuerpflichtigen nicht ohne Weiteres angelastet werden, dass Steuervorteile bei einem Dritten entstünden. Der Dritte werde dafür „bestraft“, dass ein anderer, gemeint ist der Steuerpflichtige, sich unangemessen verhalten hat.⁷⁴⁷ Es bedürfe eines besonderen Zurechnungsgrundes für das Handeln des Dritten.⁷⁴⁸ Überdies sei die offene Formulierung vor dem Hintergrund des Bestimmtheitsgrundsatzes verfassungsrechtlich bedenklich.⁷⁴⁹ Dieser Kritik versucht der Anwendungserlass dadurch zu begegnen, dass er als Dritte nur solche Personen ansehen will, die „in einer gewissen Nähe zum Steuerpflichtigen stehen“, also etwa Angehörige oder persönlich bzw. wirtschaftlich mit ihm Verbundene.⁷⁵⁰ Ebenso sind in diesem Zusammenhang Absprachen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Dritten genannt worden.⁷⁵¹ Führt die Gestaltung nur bei Dritten zu Steuervorteilen, die dem Steuerpflichtigen nicht nahestehen, muss § 42 AO nach dem Anwendungserlass ausscheiden. Damit scheint es erforderlich, das Merkmal des „Dritten“ restriktiv auszulegen,⁷⁵² auch wenn das Erfordernis restriktiver Auslegung nicht direkt aus dem Wortlaut ersichtlich wird.

c) Beachtliche außersteuerliche Gründe

Trotz Vorliegens der zuvor behandelten Voraussetzungen einer unangemessenen rechtlichen Gestaltung⁷⁵³ und eines gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteils⁷⁵⁴ soll entsprechend § 42 Abs. 2 S. 2 AO ein Missbrauch nicht anzunehmen

746 Hey, BB 2009, 1044 (1046).

747 Albert, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 54.

748 Hahn, DSStZ 2008, 483 (486); s. auch Spindler, StbJb 2008/09, 39 (57), der jedoch nur auf Hahn a. a. O. hinweist und selbst davon ausgeht, dass es kein Problem mit der Bestimmtheit des Tatbestands gebe, weil der Begriff des Dritten nicht unbestimmt sei, dies unter Hinweis auf Spindler, DSStR 2005, 1 (4) und Crezelius, DB 2001, 2214 (2215).

749 Drüen in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 63; ders., Ubg 2008, 31 (36 f.); s. auch Hahn, DSStZ 2008, 483 (486).

750 AEAO § 42 v. 31.01.2014, BStBl. I 2014, S. 290, Nr. 2.3; Albert, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 28 f.; Spindler, StbJb 2008/09, 39 (57) sieht damit die Problematik um den Begriff des Dritten als „für die Praxis entschärft“ an.

751 Albert, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 54 sieht sie als einzigen Grund an, der die Einbeziehung von Dritt Vorteilen in den Anwendungsbereich von § 42 AO rechtfertigen könne.

752 Hahn, DSStZ 2008, 483 (486).

753 Dazu C. I. 1. a).

754 Dazu C. I. 1. b).

sein, wenn der Steuerpflichtige für seine Gestaltung „außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind“. Diese Formulierung ist als unklar kritisiert worden.⁷⁵⁵ Nach dem Regierungsentwurf zum JStG 2008 können dies wirtschaftliche oder persönliche Gründe sein, deren Beachtlichkeit sich danach richten soll, ob die Verfolgung dieser Gründe nach den Wertungen des Gesetzgebers steuerlich zu berücksichtigen ist. Beachtliche Gründe sollen danach nicht vorliegen, wenn der Grund für die gewählte Gestaltung in erster Linie Steuerersparnis ist.⁷⁵⁶ Die Finanzverwaltung interpretiert den Passus einem Bericht des Finanzausschusses im Bundestag⁷⁵⁷ folgend dahin, dass die außersteuerlichen Gründe wesentlich und nicht nur von untergeordneter Bedeutung sein dürfen.⁷⁵⁸ Es müssten also Unangemessenheit und Ausmaß des Steuervorteils gegenübergestellt und gegeneinander abgewogen werden.⁷⁵⁹ Damit ist im Gesetz ein Erfordernis der Gewichtung der vom Steuerpflichtigen vorgetragenen Gründe angelegt, ohne jedoch einen Wertungsmaßstab anzugeben.⁷⁶⁰ Das ist kritisiert worden, weil es letztendlich darauf hinauslaufe, wem auf Nachfrage die besten Begründungen einfielen⁷⁶¹, anstatt die Frage als objektive Anwendungsvoraussetzung des § 42 AO zu betrachten.⁷⁶² Außerdem sehe die Vorschrift eine Abwägung zwischen dem Ausmaß der Unangemessenheit und den erlangten Steuervorteilen nicht vor.⁷⁶³ Der Gesetzgeber habe nur einen weiteren für den Rechtsanwender kaum kalkulierbaren unbestimmten Rechtsbegriff eingeführt.⁷⁶⁴ Das Kriterium Beachtlichkeit sei hier insofern nicht sachdienlich.⁷⁶⁵ Zwar mag es

-
- 755 Z. B. spricht *Fischer*, FR 2008, 306 (311) von einem „Rätsel“; s. auch *Hey*, BB 2009, 1044 (1047).
- 756 BT-Drs. 16/6290, S. 81; ähnlich *Dörr/Fehling*, NWB 2008, Fach 2, 9671 (9679); *Stöber* in: *Beermann/Gosch*, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 94 (Stand: März 2021).
- 757 BT-Drs. 16/7036, S. 24.
- 758 AEAO § 42 v. 31.01.2014, BStBl. I 2014, S. 290, Nr. 2.6; so auch *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 1472 Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 74; *Müller*, AO-StB 2016, 50 (53).
- 759 *Hey*, BB 2009, 1044 (1047); *Drüen*, Ubg 2008, 31 (38).
- 760 *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 74; *ders.*, Ubg 2008, 31 (37). *Drüen* verlangt dabei eine verobjektivierte Betrachtung aus der Sicht des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Wahl der rechtlichen Gestaltung. S. auch schon *Drüen*, DSStZ 2006, 539 (544) zur Vorgängerfassung des § 42 AO.
- 761 *Fischer*, FR 2001, 1212 (1212); *ders.*, FR 2008, 306 (311); *ders.* in: *HHSp*, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 272; ähnlich *Lang*, SWI 1998, 216 (218) in Bezug auf die österreichische Parallelregelung des § 22 BAO.
- 762 *Ratschow* in: *Klein*, AO, § 42, Rn. 71; *Leisner-Egensperger*, DSStZ 2008, 358 (362); ähnlich *Sieker*, FS BFH, 385 (390).
- 763 *Spindler*, StbJb 2008/09, 39 (60).
- 764 *Albert*, IFSSt-Schrift Nr. 455, S. 31 unter Verweis auf *Carlé*, DSStZ 2008, 653 (654) und *Hey*, StuW 2008, 167 (170). *Carlé* a. a. O. macht seine Kritik am Merkmal der Beachtlichkeit auch daran fest, dass die Gründe „nach dem Gesamtbild beachtlich“ sein müssen.
- 765 *Albert*, IFSSt-Schrift Nr. 455, S. 31.

teilweise schwierig sein, eine entsprechende Abwägung sachgerecht vorzunehmen⁷⁶⁶, doch würde man den Willen des Gesetzgebers, den dieser klar zum Ausdruck gebracht hat⁷⁶⁷, völlig übergehen, stellte man ohne zu werten bzw. abzuwägen bloß auf objektive Gesichtspunkte ab. Er hat gerade die Beachtlichkeit aufgenommen⁷⁶⁸ und möchte diesen Passus so verstanden wissen, dass beachtliche Gründe „nicht“ vorliegen sollen, wenn „in erster Linie“ Steuerersparnis der Grund für eine gewählte Gestaltung war⁷⁶⁹. Hätte der Gesetzgeber allein objektive Anhaltspunkte verlangen wollen, so hätte er dies im Gesetz und im Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck bringen können. Das ist offensichtlich nicht erfolgt. Somit sind außersteuerliche Gründe dann beachtlich, wenn eine Einzelfallabwägung im Gesamtbild ergibt, dass sie nicht nur als untergeordnete Motive vom Steuerpflichtigen mitberücksichtigt sind.⁷⁷⁰ Gleichwohl sollte das Problem der Bestimmtheit bzw. Unklarheit des Begriffs der Beachtlichkeit nicht völlig aus dem Blick verloren werden.

d) Missbrauchsabsicht

Soweit weitergehend immer noch eine Missbrauchsabsicht gefordert wird⁷⁷¹, könnte sie aus dem Wortlaut des § 42 Abs. 2 S. 1 AO abgeleitet werden, nach dem eine rechtliche Gestaltung „gewählt“ wird. Auch, dass sich der ausdrückliche Ausschluss der Missbrauchsabsicht im Referentenentwurf⁷⁷² und im Regierungsentwurf⁷⁷³ nicht wiederfindet, kann für das Erfordernis der Missbrauchsabsicht sprechen.⁷⁷⁴ Letztlich kommt es auf eine solche aber meist ohnehin nicht an, da

766 *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 74.

767 BT-Drs. 16/6290, S. 81, die Kritikpunkte in BT-Drs. 16/6739, S. 24 umfassen nicht das Kriterium der Beachtlichkeit in der von der Bundesregierung ausformulierten Weise; s. auch *Drüen*, Ubg 2008, 31 (37).

768 *Drüen*, Ubg 2008, 31 (37).

769 BT-Drs. 16/6290, S. 81.

770 *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 26.

771 *Birnbaum/Matschke*, NZWiSt 2013, 446 (447); *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 61; *Stöber* in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 90 (Stand: März 2021); *Wendt* in: DSStJG Bd. 33 (2010), 117 (131 f.); *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd. III (2012), S. 1682 f.; dagegen etwa *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 25.

772 Referentenentwurf JStG 2008 des BMF v. 14.06.2007, S. 118: „Anknüpfungspunkt für die Anwendbarkeit des § 42 Abs. 1 AO soll künftig allein der Umstand sein, dass eine Gestaltung gewählt wurde, die zu einem Steuervorteil gegenüber der vom Gesetzgeber bei Schaffung des materiellen Steuerrechts vorausgesetzten Gestaltung führt.“

773 BT-Drs. 16/6290, S. 80 f.

774 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 314 f.

die Missbrauchsabsicht häufig von der gewählten Gestaltung indiziert wird.⁷⁷⁵ Insofern soll der Streit hier nicht weiter vertieft werden.

e) Rechtsfolge der Feststellung des Missbrauchs

Wird ein Gestaltungsmissbrauch festgestellt, so ist die Rechtsfolge, dass ein hypothetischer Sachverhalt, der eine angemessene Gestaltung beinhaltet, an die Stelle des tatsächlichen Sachverhalts gesetzt wird und dieser hypothetische Sachverhalt dann steuerrechtlich gewürdigt werden muss.⁷⁷⁶ Das überzeugt angesichts des Wortlautes des § 42 Abs. 1 Satz 3 AO, nach dem der Steueranspruch „entsteht“, wie er bei einer angemessenen Gestaltung entstanden wäre.⁷⁷⁷ Andere halten die Sachverhaltsfiktion für fehleranfällig und wollen stattdessen die umgangene Norm auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt anwenden.⁷⁷⁸

f) Zusammenfassung

Nach alledem erfordert ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO eine Gestaltung, die verständige Parteien nicht gewählt hätten, weil sie im Hinblick auf das wirtschaftliche Ziel unpassend erscheint. Durch diese muss ein Steuervorteil entstanden sein. Schließlich muss erwiesen sein, dass es für die Gestaltung keine außersteuerlichen Gründe gibt, die bloß als untergeordnete Motive vom

775 *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 265 f.; *Sprenger* in: Leitner/Rosenau, WSS, § 42 AO Rn. 38; *Stöber* in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 90 (Stand: März 2021); *Sieker*, FS BFH, 385 (391); *Dörr/Fehling*, NWB 2008, Fach 2, 9671 (9673); *Hey*, StuW 2008, 167 (170); s. auch *Spindler*, StbJb 2008/09, 39 (42); BFH, Urt. v. 05.02.1992 – I R 127/90, BStBl. II 1992, 532 (536); BFH, Urt. v. 09.11.2006 – V R 43/04, BFHE 215, 379 (388, 390) im Anschluss an das EuGH-Urteil in der Sache *Halifax*; nach *Gassner* in: FS Kruse, 183 (184 f.) konnte die Umgehungsabsicht im Allgemeinen unterstellt werden.

776 *Spindler*, DStR 2005, 1 (2 f., 4); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 32; *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 5, Rn. 5.134; *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 78; *Sieker*, FS BFH, 385 (395); BFH, Urt. v. 28.04.1987 – IX R 7/83, BFHE 150, 406 (411) = BStBl. II 1987, 814 (816); BFH, Urt. v. 02.03.2016 – I R 73/14, BStBl. II 2016, 887 (888) Rn. 23; in diese Richtung wohl auch *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 85.

777 *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 85.

778 *Sieker*, FS BFH, 385 (395 f.); *dies.*, Umgehungsgeschäfte, S. 30 ff.; *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 28; *Wendt* in: DSJG Bd. 33 (2010), 117 (133 f.); *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 286, 289; BFH, Urt. v. 13.02.1980 – II R 18/75, BStBl. II 1980, 364 (365); BFH, Urt. v. 06.03.1996 – II R 38/93, BStBl. II 1996, 377 (378 f.); BFH, Urt. v. 19.08.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43 (46); BFH, Urt. v. 19.12.2001 – X R 41/99, BFH/NV 2002, 1286 (1287) unter Bezugnahme auf *Sieker*, Umgehungsgeschäfte, S. 33 f.

Steuerpflichtigen mitverwirklicht worden sind. Rechtsfolge ist die steuerrechtliche Beurteilung eines hypothetischen angemessen gestalteten Sachverhalts.

2. Steuerumgehung

Die Steuerumgehung ist als ein Unterfall der Gesetzesumgehung anzusehen.⁷⁷⁹ Diese wiederum zeichnet sich wesentlich dadurch aus, dass durch rechtliche Gestaltungen zwar der Tatbestand einer Norm dem Wortlaut nach erfüllt wird, aber der Zweck dieser Norm verfehlt wird. Die Umgehung nutzt also eine Diskrepanz zwischen Wortlaut und Zweck einer Norm.⁷⁸⁰ Auf das Steuerrecht übertragen kann man also formulieren, dass die Steuerumgehung die Differenz zwischen Wortlaut der Norm und dem die Leistungsfähigkeit abbildenden Zweck ausnutzt, indem missbräuchlich Gestaltungsmöglichkeiten genutzt werden, sodass ein eigentlich anzuwendendes Steuergesetz nicht mehr angewendet werden kann.⁷⁸¹ Die Steuerumgehung wie sie § 42 Abs. 1 S. 1 AO voraussetzt, bedarf somit immer einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 42 Abs. 2 AO⁷⁸², bzw. Miss-

779 *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 6; *Danzer*, Die Steuerumgehung, S. 4, 5; *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 206; *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 1; *Heintzen* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 42 AO, Rn. 2; *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 5, Rn. 5.116 bezugnehmend auf *Teichmann*, JZ 2003, 761 und *Benecke*, Gesetzesumgehung im Zivilrecht, die § 42 AO als Beispiel einer gesetzlichen Regelung eines „Umgehungsverbots im engeren Sinne“ anführt, ebd. S. 54; BFH, Urt. v. 14.05.1986 – II R 22/84, BFHE 146, 480 (482); so bereits zur RAO *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, S. 223 und allgemein bereits *Vetsch*, Umgehung, S. 299, der die Umgehung von Steuergesetzen als einen Fall der Drittbenachteiligung durch Gesetzesumgehungen einordnen will.

780 *Danzer*, Die Steuerumgehung, S. 11; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012), S. 1662 f.; *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 131 unter Bezug auf *Benecke*, Gesetzesumgehung im Zivilrecht, S. 208; *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (422).

781 *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012), S. 1662 f.; BFH, Urt. v. 19.03.1980 – II R 23/77, BFHE 130, 422 (424); BFH, Urt. v. 19.06.1985 – I R 115/82, BFHE 144, 264 (266); BFH, Urt. v. 14.05.1986 – II R 22/84, BFHE 146, 480 (482).

782 *Pohl*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, S. 27; v. *Lackum*, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, S. 62 f.; in diese Richtung wohl auch *Benecke*, Gesetzesumgehung im Zivilrecht, S. 47.

brauch im institutionellen Sinne wie ihn § 42 AO nach den obigen Ausführungen⁷⁸³ umfasst. Missbrauch und Steuerumgehung sind damit als identisches Problem anzusehen⁷⁸⁴ bzw. Steuerumgehung ist die durch Missbrauch qualifizierte Steuervermeidung⁷⁸⁵.

Dabei können zwei Varianten der Umgehung von Steuern bzw. Steuergesetzen unterschieden werden: Zum einen diejenige der Tatbestandsvermeidung und zum zweiten die der Rechtsfolgenschleichung.

a) Tatbestandsvermeidung

Bei der Umgehung durch Tatbestandsvermeidung versucht der Steuerpflichtige, einen wirtschaftlichen Erfolg so zu verwirklichen, dass der eigentlich gesetzlich vorgesehene Tatbestand einer ihn belastenden oder den Erfolg erschwerenden Norm nicht eintritt.⁷⁸⁶

b) Rechtsfolgenschleichung

Die Umgehung durch Rechtsfolgenschleichung ist dagegen gewissermaßen das Spiegelbild der Tatbestandsvermeidung: Der Steuerpflichtige versucht in diesen Fällen, durch Gestaltung zu erreichen, dass eine vom Gesetz eigentlich nicht vorgesehene für ihn günstige Rechtsfolge eintritt.⁷⁸⁷

783 C. I. 1. a).

784 *Danzer*, Die Steuerumgehung, S. 15; v. *Lackum*, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, S. 62.

785 *Drüen*, *StuW* 2008, 154 (154); *Albert*, *IFSt-Schrift* Nr. 455, S. 8 f. unter Bezug auf *Hey*, *StuW* 2008, 167 (169). *Albert*, a. a. O. und *Hey*, a. a. O. nehmen jeweils Bezug auf *Crezelius*, *StuW* 1995, 313 (321); s. auch *Biebinger*, *Ubg* 2019, 421 (422).

786 *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, S. 225; *Teichmann*, Gesetzesumgehung, S. 50; *Fischer* in: *HHSp*, AO/FGO, 208. Lieferung 2010, § 42 AO, Rn. 111; *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 5; *Stöber* in: *Beermann/Gosch*, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 49 (Stand: März 2021); *Spindler*, *StbJb* 2008/09, 39 (40); s. auch *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 17; *Fischer* in: *HHSp*, AO/FGO, 208. Lieferung 2010, § 42 AO, Rn. 121; *Biebinger*, *Ubg* 2019, 421 (422) unter Bezug auf *Hensel*, a. a. O.; s. auch *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 42, Rn. 1; *Fischer* in: *HHSp*, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 206 behandelt die Unterscheidung nur noch am Rande und verweist dazu auf *Fischer*, *StuW* 1979, 347 (356).

787 *Vetsch*, Umgehung, S. 231; *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“ S. 225; *Teichmann*, Gesetzesumgehung, S. 48; *Fischer* in: *HHSp*, AO/FGO, 208. Lieferung 2010, § 42 AO, Rn. 111; *Drüen* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 5; *Stöber* in: *Beermann/Gosch*, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 49 (Stand: März 2021); *Spindler*, *StbJb* 2008/09, 39 (40 f.); s. auch *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 17; *Fischer* in: *HHSp*, AO/FGO, 208. Lieferung 2010, § 42 AO, Rn. 121; *Biebinger*, *Ubg* 2019,

Jeweils wird damit der vom Steuergesetz verfolgte Regelungszweck trotz formaler Erfüllung des Wortlautes nicht erreicht.

II. Abgrenzungen

Nach § 38 AO entsteht eine Steuerschuld nur, wenn der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Daraus folgt notwendigerweise, dass der Entstehung einer Steuerschuld durch die Vermeidung eines Tatbestands ausgewichen werden kann.⁷⁸⁸ Hier ist jedoch zu bedenken, dass nicht jede Steuervermeidung einen Missbrauch darstellt⁷⁸⁹, sondern es auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommt, sodass der Gestaltungsmissbrauch von verwandten Instituten abgegrenzt werden muss.⁷⁹⁰

1. Gesetzlich mögliche Steuervermeidung

Zunächst muss der Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO von der gesetzlich möglichen Steuervermeidung abgegrenzt werden. Steuervermeidung meint dabei zunächst das Tätigwerden im „steuerrechtsfreien Raum“, also dem Bereich, in dem die Betätigung nach dem Plan des Gesetzgebers keiner Steuer unterfallen soll⁷⁹¹,

421 (422). s. auch *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 42, Rn. 1. Auffällig ist auch in dieser Unterscheidung die Begriffsvielfalt, die vom hier gewählten Begriffspaar, über „Tatbestandsvermeidung und Tatbestandserschleichung“ (*Gabel*, a. a. O.) bis zu „Rechtsfolgenvermeidung und Tatbestandserschleichung“ (*Fischer*, a. a. O., Rn. 121) reicht, aber jeweils das Gleiche meint; S. in diese Richtung auch *Fischer* in: *HHSp*, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 206 unter Verweis auf *Fischer*, *StuW* 1979, 347 (356).

788 *Pohl*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, S. 1; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. III (2012); S. 1662.

789 So schon *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, S. 275; *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 42, Rn. 1; Man denke etwa an das Beispiel *Tipkes*: Wer nicht arbeitet und kein Einkommen erzielt, vermeidet die Entstehung der Einkommensteuer, in: *ders.* Steuerrechtsordnung, Bd. III (2012), S. 1662; ähnliche Beispiele finden sich bei *Pohl*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, S. 304.

790 *Pohl*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, S. 1 f.; *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 7; *Rudolf*, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch, S. 39 f.; *Heintzen* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 42 AO, Rn. 4.

791 *Tipke*, *StbJb* 1972/1973, 509 (513); *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 15; *Biebing*, *Ubg* 2019, 421 (422).

bzw. dem Plan des Gesetzgebers jedenfalls nicht widerspricht⁷⁹². Rechtsprechung⁷⁹³ und Schrifttum⁷⁹⁴ haben in diesem Zusammenhang die Möglichkeit des Steuerpflichtigen anerkannt, sich so einzurichten, dass er einer möglichst geringen Steuerlast ausgesetzt ist.⁷⁹⁵ Diese Möglichkeit ist so lange gegeben, wie die Vermeidung der Belastung dem Gesetzeszweck nicht zuwiderläuft. Ist dies der Fall, so handelt es sich um eine durch Missbrauch qualifizierte Steuervermeidung und damit eine Steuerumgehung, bei der zwar der Wortlaut der Norm erfüllt ist, aber der Zweck der Regelung entgegensteht. Der Unterschied besteht also darin, den Gesetzeszweck zu erfüllen, oder nicht.⁷⁹⁶

2. Scheingeschäft gemäß § 41 Abs. 2 AO

Streng zu unterscheiden ist die Steuerumgehung bzw. der Gestaltungsmissbrauch auch vom steuerrechtlichen Scheingeschäft nach § 41 Abs. 2 AO⁷⁹⁷, wenn es sich auch jeweils um Vermeidungs- bzw. Erschleichungskonstellationen handelt und

792 *Tipke*, StbJb 1972/1973, 509 (513).

793 BVerfG, Beschl. v. 14.04.1959 – I BvL 23, 34/57, BVerfGE 9, 237 (249 f.) Rn. 46; BFH, Urt. v. 22.08.1951 – IV 246/50 S, BStBl. 1951 III, 181 (183); BFH, Beschl. v. 23.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272 (277); BFH, Urt. v. 12.09.1995 – IX R 54/93, BStBl. II 1996, 158 (159); BFH, Urt. v. 16.01.1996 – IX R 13/92, BStBl. II 1996, 214 (215); BFH, Urt. v. 19.10.1999 – IX R 39/99, BStBl. II 2000, 224 (225); BFH, Urt. v. 18.07.2001 – I R 48/97, BFHE 196, 128 (134); BFH, Urt. v. 25.02.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14 (17); BFH Urt. v. 29.08.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502 (502, 503); BFH, Urt. v. 17.03.2010 – IV R 25/08, BStBl. II 2010, 622 (626).

794 *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“ S. 278 f.; *Hey*, StuW 2008, 167 (169); *dies.*, BB 2009, 1044 (1045); *Mack/Wollweber*, DStR 2008, 182 (185); *Drüen* in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 3; *Hahn*, DStZ 2006, 431 (434); *Flick*, FS Klein, 329 (332); *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 16; *Mellinghoff*, Stbg 2007, 549 (559); *Ratschow* in: Klein, AO, § 42, Rn. 42; *Dörr/Fehling*, NWB 2008, Fach 2, 9671 (9672); *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 7; *Drüen* in: *Lüdicke/Frotscher/Hummel*, Steuerliche Gestaltungen im Kontext der Globalisierung, 121 (124 f.); *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (423); *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 42, Rn. 21.

795 *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 16; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 1.

796 *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 16; *Oberheide*, Bekämpfung der Steuerumgehung, S. 31; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 6 f. bezugnehmend auf *Pestalozza*, „Formenmißbrauch“ des Staates, S. 66; zur Missbrauchsdefinition auch *Lasinski-Sulecki*, WCJ, Vol. 9 No. 2 (2014), 3 (4) und *Pestalozza*, „Formenmißbrauch“ des Staates, S. 63.

797 *Schröder*, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 92; *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 193. Lieferung 2007, § 41 AO, Rn. 172.

die Grenzen nicht immer trennscharf sein mögen.⁷⁹⁸ Beide Vorschriften sind nicht nebeneinander anwendbar⁷⁹⁹ und unterscheiden sich insoweit, als es auf den Erfolg, genau formuliert, auf das Wollen des Erfolgs ankommt: Während § 41 Abs. 2 AO – die Scheinhandlung – die Fälle umfasst, in denen es darum geht, den scheinbar erstrebten Erfolg nicht, und stattdessen einen durch das Scheingeschäft verdeckten Erfolg zu erreichen, ist in der Umgehung der mit dem Umgehungsge- schäft des § 42 AO scheinbar und tatsächlich zu erreichende Erfolg identisch.⁸⁰⁰ Anders formuliert setzt § 41 Abs. 2 AO wie § 117 Abs. 1 BGB ein zivilrechtlich unwirksames Geschäft voraus, durch das ein anderes verdeckt wird, während § 42 AO eine zivilrechtlich wirksame, aber in ihrer Gestaltung missbräuchliche Konstruktion benötigt.⁸⁰¹ Das Scheingeschäft entnehme seinen Charakter dem juristischen, wohingegen die Umgehung (bzw. der Missbrauch) eher dem wirtschaftlichen Gebiet zuneige, weil bei der Umgehung eine Änderung der materiellen Lage erstrebt werde, die das Verbotsgesetz verwehrt.⁸⁰² Während beim Scheingeschäft die Rechtsfolge stets Nichtigkeit sei, hänge die Rechtsfolge der Umgehung von der umgangenen Norm ab, deren Rechtsfolge dann eintrete.⁸⁰³ Damit kann das Scheingeschäft der Gruppe der Sachverhaltsaufklärungsschwierigkeiten zugeschrieben werden, weil durch das Scheingeschäft ein falscher Sachverhalt zum Gegenstand der Normanwendung gemacht werden soll, während § 42 AO – der Gestaltungsmissbrauch, respektive die Umgehung – Schwierigkeiten aufgrund der Diskrepanz zwischen Wortlauterfüllung und Zweckverfehlung durch die jeweilige Gestaltung macht.⁸⁰⁴

798 Schröder, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 93; Fischer, FR 2014, 146 (148) spricht insoweit von einer „natürlichen Nahbeziehung“ zwischen Scheingeschäft und Umgehung.

799 Schröder, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 92; Fischer in: HHSp, AO/FGO, 193. Lieferung 2007, § 41 AO, Rn. 172; Stöber in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 43 (Stand: März 2021).

800 Schröder, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 92; Koenig in: Koenig, AO, § 42, Rn. 1; Fischer, FR 2014, 146 (148).

801 Schröder, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 92; Fischer in: HHSp, AO/FGO, 193. Lieferung 2007, § 41 AO, Rn. 172.

802 v. Lackum, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, S. 59.

803 v. Lackum, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, S. 60.

804 Schröder, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 93; v. Lackum, Die Gesetzesumgehung im Europarecht, S. 59 f.

3. Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO

a) Grundsätzliche Abgrenzung

Betrachtet werden muss auch die Abgrenzung des Gestaltungsmissbrauchs bzw. der Umgehung von der Steuerhinterziehung nach § 370 AO, denn der Gestaltungsmissbrauch ist als solcher nicht schlechthin strafbar.⁸⁰⁵ Allein die Bewertung als missbräuchlich reicht hierzu nicht aus. Sie beinhaltet insbesondere kein Unrechtsurteil hinsichtlich des betrachteten Verhaltens.⁸⁰⁶ Die Steuerumgehung ist somit für sich betrachtet rechtlich zulässig.⁸⁰⁷ Ihr wird bloß die steuerliche Anerkennung versagt.⁸⁰⁸ Vielmehr muss der Steuerpflichtige zur Strafbarkeit seines Verhaltens pflichtwidrig unrichtige oder unvollständige Angaben machen, um das Vorliegen einer missbräuchlichen Gestaltung zu verschleiern.⁸⁰⁹ Eine Hinterziehung hat also im Gegensatz zur Umgehung bzw. missbräuchlichen Gestaltung den Zweck, einen Sachverhalt vor der Steuerbehörde zu verbergen, sodass diese daran gehindert ist, den korrekten Sachverhalt zu ermitteln. Dementsprechend reicht es nach der Rechtsprechung des BGH nicht aus, die Zahlung geschuldeter Steuern zu unterlassen. Tatbestandlich relevant im Sinne des § 370 AO soll das

805 So bereits zur RAO 1919 RFH, Urt. v. 02.02.1934 – V e A 88/32, RStBl. 1934, 918 (919) und *Strauß*, JW 1931, 275 (275); Vgl. dazu auch *Pohl*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, S. 305; AEAO § 42 v. 31.01.2014, BStBl I 2014, S. 290, Nr. 3; statt vieler vgl. nur *Jäger* in: Klein, AO, § 370, Rn. 47; *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 9; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 14; *Danzer*, Die Steuerumgehung, S. 37; *Drüen*, Ubg 2008, 31 (36); *Hey*, BB 2009, 1044 (1046); *Schröder*, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 97; *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 16; *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (422).

806 *Rudolf*, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch, S. 42.

807 Dies ausdrücklich klarstellend *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 15; vgl. auch *Danzer*, Die Steuerumgehung, S. 37; *Hey*, BB 2009, 1044 (1046) bezugnehmend auf *Drüen*, Ubg 2008, 31 (36); *Lasinski-Sulecki*, WCJ, Vol. 9 No. 2 (2014), 3 (8) in Bezug auf das Zollrecht.

808 Schon *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, S. 278; *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 16; *Rudolf*, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch, S. 42; *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 136; *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 4, 6; *ders.*, StuW 2008, 154 (154); vgl. auch *Schröder*, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 97; *Jäger* in: Klein, AO, § 370, Rn. 47; *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (422) und *Peters* in: HHSp, AO/FGO, 253. Lieferung 2019, § 370 AO, Rn. 213.

809 BFH, Beschl. v. 01.02.1983 – VIII R 30/80, BFHE 138, 4 (8); *Sprenger* in: Leitner/Rosenau, WSS, § 42 AO, Rn. 58; *Jäger* in: Klein, AO, § 370, Rn. 47; *Rudolf*, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch, S. 42; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 14; *Müller*, AO-StB 2016, 50 (54); s. auch *Krumm* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. Lieferung 2022, § 370 AO, Rn. 37, 39; bezogen auf das Unionsrecht etwa *Bergmann*, StuW 2010, 246 (248).

Verhalten des Steuerpflichtigen erst dann werden, wenn er unrichtige Steuererklärungen abgibt.⁸¹⁰ Dagegen legt derjenige, der die Steuer umgehen will, den Sachverhalt offen, und versucht über Gestaltungen, nachteiligen Tatbeständen auszuweichen bzw. sich vorteilhafte Rechtsfolgen zu erschleichen.⁸¹¹ Es kommt demnach für die Strafbarkeit wesentlich darauf an, ob die Steuerbehörde die Möglichkeit hat, alle Tatsachen zu kennen, die die Beurteilung der Frage, ob ein Missbrauch vorliegt, beeinflussen können. Der Steuerpflichtige muss dazu insbesondere die Gründe für eine bestimmte Gestaltung, die Merkmale der Gestaltung und die dadurch geregelten Verhältnisse offenbaren. Ist dies gegeben, so hat er alle steuerlich erheblichen Tatsachen im Sinne des § 370 AO offengelegt und kann der Strafbarkeit entgehen.⁸¹² Der Unterschied zwischen strafbarer Steuerhinterziehung und undolosem Missbrauch ist, dass bei ersterem die Sachverhaltsermittlung erschwert ist, während zweiterer Schwierigkeiten in der rechtlichen Subsumtion bereitet.⁸¹³ Daraus folgt auch, dass ein verbotenes Verhalten *nicht* im Sinne einer notwendigen Bedingung Voraussetzung für die Einordnung als Rechtsmissbrauch ist.⁸¹⁴

b) Zum Umfang der Offenbarungspflicht

Trotz dieser im Grundsatz klaren Abgrenzung zwischen straflosem Gestaltungsmissbrauch und strafbarer Steuerhinterziehung durch das Machen unrichtiger oder unvollständiger Angaben diskutiert die Literatur die Abgrenzung streitig. Unstritten ist dabei die Frage, wie weit die am Maßstab des objektiven

810 BGH, Beschl. v. 15.05.1997 – 5 StR 45/97, NStZ-RR 1997, 277 (278); auf diesen Beschluss bezugnehmend *Wäger*, UR 2015, 81 (96) und *Jäger* in: Klein, AO, § 370, Rn. 41; s. auch *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (422); ähnlich zur Abgrenzung vom Betrug *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 130; *Krumm* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. Lieferung 2022, § 370 AO, Rn. 37 sieht die Steuererklärung als typisches Beispiel für einen Kommunikationsakt zwischen dem Täter und einem anderen.

811 *Hensel*, Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung“, S. 278 f.; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 14; *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (422); für das europäische Gesellschaftsrecht *Schön* in: FS Wiedemann, S. 1271 (1278).

812 *Hellmann* in: HHSp, AO/FGO, 244. Lieferung 2017, § 370 AO, Rn. 77; vgl. auch *Peters* in: HHSp, AO/FGO, 253. Lieferung, 2019, § 370 AO, Rn. 221.

813 *Fleischer*, JZ 2003, 865 (870); s. auch *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 5 Rn. 5.134; ähnlich zum Betrug *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 130.

814 *Volmer*, Verhinderung von Rechtsmissbrauch, S. 4 unter Verweis auf *Tichy*, FS Martiny, S. 856; wohl auch *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 14 f., die davon ausgeht, dass Steuerhinterziehung und –umgehung zusammenfallen „können“, aber klarstellt, dass Steuerumgehung als solche legal ist; *Oberheide*, Bekämpfung der Steuerumgehung, S. 31 sieht in der Steuerhinterziehung einen Verstoß „auch gegen den Gesetzeswortlaut“, der als solcher strafbar sei.

Empfängerhorizont der Finanzbehörde gemessene Offenbarungspflicht des Steuerpflichtigen geht, um der Strafbarkeit der Steuerhinterziehung durch rechtliche Gestaltungen zu entgehen.⁸¹⁵

Hierzu wird einerseits vertreten, es sei mit Blick auf das strafrechtliche Analogieverbot des Art. 103 Abs. 2 GG erforderlich, die Offenbarungspflicht des Steuerpflichtigen auf bereits konkretisierte Fallgruppen bzw. hinreichend deutliche Umschreibungen einer Fallgruppe missbräuchlicher Gestaltungen zu beschränken. Solange keine Konkretisierung eingetreten sei, sei der Straftatbestand zu unbestimmt.⁸¹⁶

Die Vertreter der Gegenauffassung befürworten demgegenüber eine uneingeschränkte Offenbarungspflicht des Steuerpflichtigen. Es gehe nicht um die Bestimmtheit einer Norm an sich, sondern um die Auslegung einzelner Tatbestandsmerkmale. Ein Straftatbestand genüge dem Bestimmtheitsgebot, wenn und sofern einzelne Fallgestaltungen sicher von ihm umfasst würden.⁸¹⁷ Die Annahme eines Verstoßes gegen den Bestimmtheitsgrundsatz beruhe auf der nicht zutreffenden Annahme, der Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinne des § 370 AO stelle einen echten Blankett-Tatbestand dar, dessen wirklicher Inhalt erst durch ausfüllende Normen des Steuerrechts ermittelt werden könne. Das Gesetz habe jedoch den Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO als durch Täuschung bewirkte Vermögensschädigung originär und hinreichend bestimmt.⁸¹⁸

Gleichwohl bedarf der Disput an dieser Stelle keiner Entscheidung. Er bezieht sich nämlich auf Probleme des Straftatbestands der Steuerhinterziehung, wohin-

815 *Krumm* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. Lieferung 2022, § 370 AO, Rn. 56; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 14.

816 *Krumm* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. Lieferung 2022, § 370 AO, Rn. 56 unter Verweis auf LG Frankfurt, Urt. v. 28.03.1996 – 5 KLS 94 Js 36385/88 u. a. und FG Niedersachsen, Urt. v. 17.09.1987 – III 85/83; in diese Richtung auch *Peters* in: HHSp, AO/FGO, 253. Lieferung 2019, § 370 AO, Rn. 223 f.

817 *Ransiek* in: Kohlmann, Steuerstrafrecht, 75. Lieferung 2022, § 370 AO, Rn. 28.3 f.; *Schmitz/Wulf* in: Münchner Kommentar StGB, § 370 AO, Rn. 27.

818 *Grötsch* in: Joecks/Jäger/Randt, Steuerstrafrecht, § 370 AO, Rn. 215 unter Verweis auf die Anknüpfungen des StGB an den Begriff des Eigentums für den Diebstahl und schuldrechtliche Ansprüche der Beteiligten beim Betrug.

gegen sich an dem grundsätzlichen Erfordernis einer Abgrenzung des Gestaltungsmissbrauchs und der grundlegenden Erkenntnis, dass der Gestaltungsmissbrauch nicht schlechthin strafbar ist⁸¹⁹, nichts ändert.⁸²⁰

III. Anwendbarkeit im unionsrechtlichen Kontext

Zollrecht ist im Wesentlichen europäisches Recht. Somit bedarf es einer Analyse, wie die nationale Vorschrift des § 42 AO sich zum europäischen Recht verhält, um feststellen zu können, ob § 42 AO im Zollrecht anwendbar ist.⁸²¹

1. Anwendungsvorrang des Unionsrechts

Dazu ist zunächst zu beachten, dass dem Unionsrecht Anwendungsvorrang einzuräumen ist. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH dürfen mithin innerstaatliche Regelungen im konkreten Fall nicht angewendet werden, wenn sie europäischen Regelungen entgegenstehen. Denn die Mitgliedstaaten der Union haben eine autonome Rechtsordnung geschaffen und dabei bewusst bestimmte Souveränitätsrechte aufgegeben.⁸²² Aus diesem Grund dürfen weiterhin keine dem Unionsrecht entgegenstehenden nationalen Rechtsakte erlassen werden.⁸²³ Ebenso kann daraus abgeleitet werden, dass die Mitgliedsstaaten der EU dazu verpflichtet sein müssen, auch in sonstiger Hinsicht alles zu tun, was zur effekti-

819 So bereits zur RAO 1919 RFH, Urt. v. 02.02.1934 – V e A 88/32, RStBl. 1934, 918 (919) und *Strauß*, JW 1931, 275 (275); Vgl. dazu auch *Pohl*, Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung, S. 305; AEAO § 42 v. 31.01.2014, BStBl I 2014, S. 290, Nr. 3; statt vieler vgl. nur *Jäger* in: Klein, AO, § 370, Rn. 47; *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 9; *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 14; *Danzer*, Die Steuerumgehung, S. 37; *Drüen*, Ubg 2008, 31 (36); *Hey*, BB 2009, 1044 (1046); *Schröder*, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 97; *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 16; *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (422).

820 Vgl. auch *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 14 f.

821 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 2012; *ders.* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 78; *Henke* in: Hoell, UZK, 67 (67). *Focke* in: Hoell, UZK, 69 (69).

822 EuGH, Urt. v. 05.02.1963 – Rs. C-26/62 (Van Gend & Loos), ECLI:EU:C:1963:1, Slg. 1963, I (25); EuGH, Urt. v. 15.07.1964 – Rs. C-6/64 (Costa/E. N. E. L.), ECLI:EU:C:1964:66, EuGHE 1194 (1269 f.); EuGH, Urt. v. 09.03.1978 – Rs. C-106/77 (Simmenthal), ECLI:EU:C:1978:49 Rn. 17/18; s. auch *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 4; *Wilke*, UR 2011, 925 (926); *Herdegen*, Europarecht, § 10, Rn. 1; *Schaumburg* in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Rn. 4.18 und *Focke* in: Hoell, UZK, 69 (69).

823 EuGH, Urt. v. 09.03.1978 – Rs. C-106/77 (Simmenthal), ECLI:EU:C:1978, Rn. 17/18; *Heuermann*, StuW 2018, 123 (124, 126).

ven Anwendung und Durchsetzung des Unionsrechts nötig ist. Insofern begründete der EuGH in seiner Rechtsprechung den aus Art. 4 Abs. 3 EUV⁸²⁴ abzuleitenden Grundsatz des *effet utile* des Unionsrechts.⁸²⁵ Letztendlich soll dadurch die einheitliche Anwendung des Unionsrechts gesichert werden, der es entgegenstünde, könnten sich einzelne Mitgliedsstaaten außerhalb der in den Verträgen geregelten Ermächtigungen auf (unterschiedliches) nationales Recht berufen.⁸²⁶

2. Rückschlüsse für § 42 AO

Aus dieser Rechtsprechung des EuGH lassen sich für § 42 AO einige Rückschlüsse ziehen. Das Verbot des Rechtsmissbrauchs ist ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts, der keiner besonderen Umsetzung mehr bedarf.⁸²⁷ Es ist danach bei grenzüberschreitenden Sachverhalten möglich, dass das europäische Unionsrecht § 42 AO überlagert, sodass dieser entsprechend dem Grundsatz des *effet utile* unionsrechtskonform ausgelegt werden muss. Dies gilt jedenfalls, soweit Steuern betroffen sind, die durch nicht harmonisiertes Recht geregelt werden.⁸²⁸ Bezüglich Steuern, die durch harmonisierte Vorschriften geregelt werden – insbesondere die Umsatzsteuer – ist das Verhältnis umstritten.

Nach Ansicht einiger wird § 42 AO durch das harmonisierte Recht nicht verdrängt. Eben dieses führe nur dazu, dass die Vorschrift entsprechend den Vorgaben des EuGH auszulegen sei.⁸²⁹ Danach müsste also ein Gestaltungsmissbrauch angenommen werden, wenn eine rein künstliche Gestaltung angenommen werden muss, die allein den Steuervorteil für den Gestalter zu erreichen sucht. Unterschiede des unionsrechtlichen und des deutschen Missbrauchsbegriffs der Abgabenordnung, die sich auf das Ergebnis auswirken, ergeben sich nach dieser Sichtweise nicht.⁸³⁰ Dieser Ansicht scheint auch die Finanzverwaltung zuzuneigen,

824 Vertrag über die Europäische Union (Konsolidierte Fassung), ABl. (EU) Nr. C 326 v. 26.10.2012, S. 13.

825 Heuermann, *StuW* 2018, 123 (124); s. auch Wilke, *UR* 2011, 925 (931).

826 Herdegen, *Europarecht*, § 10, Rn. 2.

827 EuGH, *Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16* (Cussens u. a.), *ECLI:EU:C:2017:881*; *Buckler*, *EuR* 2018, 371 (377); *Heintzen* in: Musil/Weber-Grellet, *Europäisches Steuerrecht*, § 42 AO Rn. 6; s. auch oben B. I. 6. u); *Lindermann*, *DStR* 2019, 1549 (1550).

828 *Drüen* in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 84; *Wilke*, *UR* 2011, 925 (931); *Schade/van Lüick*, *StuW* 2020, 347 (351).

829 *Drüen* in: Tipke/Kruse, *AO/FGO*, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 85; *Kokott*, *Steuerrecht der EU*, § 2 Rn. 96; *dies.*, *FR* 2008, 1041 (1042); *von Streit/Korff*, *UR* 2009, 509 (518); *Ehrke-Rabel*, *FS 100 Jahre Umsatzsteuer*, 721 (748); *Wilke*, *UR* 2011, 925 (926, 931); *Ruhmannseder*, *StuB* 2007, 348 (350).

830 *Kokott*, *Steuerrecht der EU*, § 2, Rn. 96.

wenn im Anwendungserlass zu § 42 AO ohne Differenzierung davon ausgegangen wird, dass bei einer grenzüberschreitenden Gestaltung nach der Rechtsprechung des EuGH für die Unangemessenheit darauf abzustellen sei, ob die Gestaltung rein künstlich erscheint und nur dazu dient, die Steuerentstehung im Inland zu verhindern.⁸³¹ Betrachtet man die Ausführungen im Teil B. dieser Arbeit zum Missbrauchsbegriff⁸³² und der Identität des Gestaltungsmissbrauchs und der Steuerumgehung im Unionsrecht⁸³³, so sind die Parallelen unübersehbar. Es hat stellenweise den Anschein, dass nur die Begrifflichkeiten auf die Formulierungen des EuGH umgestellt werden müssen. Es erscheint daher nachvollziehbar, die Anwendung des § 42 AO nach unionsrechtskonformer Auslegung zu fordern, sodass sich keine gewichtigen Unterschiede im Vergleich zu „rein nationalen“ Sachverhalten ergeben. So ist auch geäußert worden, der Wortlaut des § 42 AO, nach dem die Anwendbarkeit der Generalklausel „gesetzlich“ ausgeschlossen sein müsse, führe dazu, dass das gemeinschaftliche Zollrecht die Anwendbarkeit des § 42 AO ausdrücklich ausschließen müsse. Andernfalls sei § 42 AO mit Rücksicht auf das Gebot des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor dem nationalen Recht gemeinschaftsrechtskonform auszulegen.⁸³⁴

Nach anderer Ansicht sind die Vorgaben der europäischen Rechtsprechung spezieller. Die Definition sei einfacher, weil nicht Steuervorteile allgemein umfasst werden, sondern nur solche, die mehrwertsteuerlicher Natur sind. Andere Steuervorteile, etwa ertragssteuerrechtliche oder wirtschaftliche Gründe, sollten dagegen der Annahme einer missbräuchlichen Praxis entgegenstehen.⁸³⁵

Hierzu sind zwei Dinge anzumerken: Zum einen handelt es sich beim Zollrecht, dessen Auslegung bzw. Erweiterung diese Arbeit behandelt, um unmittelbar anwendbares Unionsrecht in Form einer Verordnung im Sinne des Art. 288 Abs. 2 AEUV. Es ist dem folgend daran zu erinnern, dass die Konstellation, in der auch nach der einschränkenden Ansicht von *List*⁸³⁶ § 42 AO verdrängt wird, der zollrechtlichen wenigstens nahekommt. Denn für diese Arbeit ist letztendlich die Frage zu klären, ob bzw. inwieweit § 42 AO auf zollrechtliche Missbrauchs- bzw.

831 AEO § 42 v. 31.01.2014, BStBl. I 2014, S. 290, Nr. 2.2.

832 Oben B. I.

833 Oben B. III.

834 *Gellert*, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 55 in Bezug auf das Regime des ZK und § 42 AO i. d. F. vor dem JStG 2008.

835 *List*, DB 2007, 131 (133); gegen eine Anwendung des § 42 AO auch *Lange*, DB 2006, 519 (522) und *Jahn*, PStB 2006, 109 (112), die dies jedoch auf eine fehlende Ermächtigung nach Art. 27 der 6. EG-Richtlinie stützen.

836 *List*, DB 2007, 131 (133).

Umgehungssachverhalte angewendet werden muss. *List*⁸³⁷ sieht für die unionsrechtlich relevanten mehrwertsteuerlichen Vorteile § 42 AO verdrängt. Überträgt man diese Ansicht in das europäische Zollrecht, wäre § 42 AO auf zollrechtliche Umgehungssachverhalte ebenso nicht anwendbar.

Zum anderen sollte bedacht werden, dass auch der EuGH „nur“ rein künstlichen Gestaltungen den unionsrechtlich gewährten Vorteil wieder entziehen möchte. Ist eine Gestaltung nicht rein künstlich im Sinne der Missbrauchsdefinition des EuGH, kann der Vorteil gewährt bleiben. Die Absicht, sich durch die künstliche Schaffung der Voraussetzungen einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil zu verschaffen, kann durch objektive Anhaltspunkte, wie etwa das Fehlen eines wirtschaftlichen Grundes für eine Gestaltung, indiziert werden, wie der EuGH in seiner Rechtsprechung herausgearbeitet hat.⁸³⁸ Auch nach der Ansicht des EuGH stehen somit wirtschaftlich vernünftige Gründe der Annahme des Rechtsmissbrauchs entgegen. Hinzu kommt, dass die Regelung des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO diese Voraussetzungen für die Sachverhalte, die die finanziellen Interessen der Union⁸³⁹ betreffen, ebenso aufstellt, bzw. der EuGH sie mit seiner Entscheidung *Emsland-Stärke* vorweggenommen hat⁸⁴⁰. Selbst wenn also der UZK als solcher keine Regelung enthält, die § 42 AO verdrängt, geht Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO als unionsrechtliche Regelung vor.

Im Ganzen betrachtet unterscheiden sich die Ansichten daher ergebnisorientiert nicht. Wird § 42 AO unionsrechtskonform ausgelegt und werden die Tatbestandsmerkmale entsprechend angewendet, kommt das Unionsrecht zur Geltung. Stellt man darauf ab, ob harmonisiertes oder nicht harmonisiertes Recht angewendet wird, ist einerseits davon auszugehen, dass Zollrecht im Wesentlichen rein unionsrechtlich geregelt ist und andererseits selbst bei Anwendung der nationalen Kriterien letztendlich ebenso wie in der Rechtsprechung des EuGH nach vernünftigen wirtschaftlichen Gründen gesucht wird, um die Missbräuchlichkeit einer Gestaltung zu ergründen⁸⁴¹. Damit muss der Streit um die Anwendbarkeit des § 42 AO im Unionsrecht an dieser Stelle nicht entschieden werden. Es handelt sich „nur“ um die rechtstechnische Erreichung desselben Ergebnisses.⁸⁴²

837 *List*, DB 2007, 131 (133).

838 Insbes. EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (*Emsland-Stärke*), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 53 (dazu oben B. I. 6. f)).

839 Hierzu gehören auch die Einnahmen aus Zöllen, vgl. *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 9; s. auch *Summersberger*, FS Ritz, 289 (290).

840 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (335); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 260; *Schade/van Lüick*, StuW 2020, 347 (350).

841 So auch in Bezug auf Art. 6 ATAD *Lindermann*, DStR 2019, 1549 (1550).

842 Ähnlich *Wäger*, UR 2006, 240 (242) in Bezug auf das Umsatzsteuerrecht.

3. Zwischenergebnis zur Anwendbarkeit des § 42 AO im Unionsrecht

§ 42 AO kann mit den nationalen Kriterien bzw. Tatbestandsmerkmalen nach dem oben Festgestellten nicht angewendet werden. Entsprechend der EuGH-Rechtsprechung ist zur Aufdeckung eines Missbrauchs die Feststellung erforderlich, dass objektiv eine Gestaltung gewählt wurde, die die Kriterien einer unionsrechtlichen Vorteilsregelung zwar formal einhält, aber deren Ziel verfehlt und subjektiv die Absicht gegeben ist, sich diesen Vorteil durch eine rein künstliche Gestaltung zu verschaffen.⁸⁴³ Ob dieses unionsrechtskonforme Ergebnis durch unionsrechtskonforme Auslegung des § 42 AO oder die direkte Anwendung des unionsrechtlichen Grundsatzes erzielt wird, spielt dabei keine Rolle.

IV. Zusammenfassung

§ 42 AO regelt im deutschen Steuerrecht den Gestaltungsmissbrauch bzw. die Steuerumgehung und ist durchzogen von unbestimmten Rechtsbegriffen. Gleichwohl lässt sich der Tatbestand in die folgenden drei Merkmale fassen: Erstens muss eine unangemessene Gestaltung gewählt worden sein. Darunter lassen sich Gestaltungen fassen, die wirtschaftlich betrachtet unpassend erscheint und deshalb von verständigen Parteien nicht gewählt wird. Zweitens muss ein steuerlicher Vorteil entstehen. Drittens darf es für die steuerliche Gestaltung keine beachtlichen anderen Gründe als die Steuerersparnis geben. Die Beachtlichkeit ergibt sich, wenn diese außersteuerlichen Gründe nicht bloß als Nebenziel der Gestaltung verfolgt werden. Wird eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO festgestellt, so muss der hypothetische angemessen gestaltete Sachverhalt steuerlich beurteilt werden.

Die Steuerumgehung ist ein Unterfall der Gesetzesumgehung⁸⁴⁴ und kann in Tatbestandsvermeidungskonstellationen und Tatbestandserschleichungsgestaltungen unterteilt werden⁸⁴⁵. Jeweils wird der Zweck der Regelung nicht erreicht, obwohl der Wortlaut der Vorschrift als erfüllt anzusehen ist.

Gestaltungsmissbrauch und Steuerumgehung müssen zu den verwandten Rechtsinstituten abgegrenzt werden. Die Abgrenzung zur zulässigen Steuervermeidung

843 Insbes. EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52 f.

844 *Fischer* in: HHSp, AO/FGO, 271. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 206; *Koenig* in: Koenig, AO, § 42, Rn. 1; *Heintzen* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 42 AO, Rn. 2; *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 5 Rn. 5.116.

845 Statt vieler: *Stöber* in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 42 AO, Rn. 49 (Stand: März 2021)

bildet der Plan des Gesetzgebers, nach dem bei der zulässigen Steuervermeidung das Verhalten keiner Steuer unterfallen soll.⁸⁴⁶ Im Unterschied zum Gestaltungsmissbrauch setzt das Scheingeschäft des § 41 Abs. 2 AO wie § 117 Abs. 1 BGB ein zivilrechtlich unwirksames Geschäft voraus, durch das ein anderes verdeckt wird, während § 42 AO eine zivilrechtlich wirksame, aber in ihrer Gestaltung missbräuchliche Konstruktion benötigt.⁸⁴⁷ Die Abgrenzung zur Steuerhinterziehung des § 370 AO erfolgt über die Erschwerung der Sachverhaltsermittlung, die der Hinterziehung immanent ist, während der Steuerpflichtige in einer missbräuchlichen Konstellation „mit offenem Visier“ kämpft, aber den Regelungszweck verfehlt.⁸⁴⁸

§ 42 AO kann mit den nationalen Kriterien bzw. Tatbestandsmerkmalen nach dem oben Festgestellten nicht angewendet werden. Entsprechend der EuGH-Rechtsprechung ist zur Aufdeckung eines Missbrauchs die Feststellung erforderlich, dass objektiv eine Gestaltung gewählt wurde, die die Kriterien einer unionsrechtlichen Vorteilsregelung zwar formal einhält, aber deren Ziel verfehlt und subjektiv die Absicht gegeben ist, sich diesen Vorteil durch eine rein künstliche Gestaltung zu verschaffen.⁸⁴⁹ Ob dieses Ergebnis durch unionsrechtskonforme Auslegung des § 42 AO oder die direkte Anwendung des unionsrechtlichen Grundsatzes erzielt wird, spielt dabei keine Rolle.

846 *Tipke*, StbJb 1972/1973, 509 (513); *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 15; *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (422).

847 *Schröder*, Begriff der Gesetzesumgehung, S. 92; *Koenig* in: *Koenig*, AO, § 42, Rn. 1.

848 *Osterloh-Konrad*, Die Steuerumgehung, S. 14; *Biebinger*, Ubg 2019, 421 (422).

849 Insbes. EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52 f.

D. Zollrecht: Übertragung der allgemeinen Begriffe

Der EuGH hat seine Rechtsprechung zum Missbrauch von Unionsrecht⁸⁵⁰ auch in das Zollrecht übertragen. Maßgeblich sind dafür die Urteile in den Rechtssachen C-158/08 – *Pometon* (I.) und C-116/12 – *Christodoulou* (II.). Diese werden im Folgenden dargestellt. Da beide Urteile noch zum alten ZK ergangen sind, wird im Rahmen dessen auch zu klären sein, wie die Wertungen auf das Recht nach UZK übertragen werden können. Auch in der Rechtssache C-75/20 – *Lifosa* ist der Rechtsmissbrauch am Rande Thema gewesen (III.). Überdies wird thematisiert werden, wie die Vorgaben des EuGH von nationalen Gerichten umgesetzt werden (IV.) und es wird auch speziell für das Zollrecht die Abgrenzungsproblematik zu verwandten Rechtsbegriffen betrachtet (VI.).

I. EuGH, Rs. C-158/08 – Pometon

Das erste zollrechtliche Urteil zum Rechtsmissbrauch des EuGH erging in der Rechtssache *Pometon*.⁸⁵¹ Das Urteil erging zum Verfahren der aktiven Veredelung.

1. Sachverhalt

Pometon führte von einem verbundenen slowenischen Unternehmen Magnesium in Rohform mit Ursprung und Herstellung in China ein. Für diese Einfuhr hätte nach europäischem Recht Antidumpingzoll gezahlt werden müssen. *Pometon* beantragte, die Waren in das Verfahren der aktiven Veredelung zu überführen, was auch bewilligt wurde. Das Magnesium wurde dann von *Pometon* zu Magnesiumkörnern verarbeitet, für die kein Antidumpingzoll anfiel. Danach wurde die Ware wiederausgeführt.⁸⁵² Die Körner wurden nach einer kurzen Lagerung auf einem slowenischen Autobahnrastplatz – als an das slowenische Unternehmen verkauft – wieder nach Italien eingeführt, ohne jedoch jemals in den slowenischen Betrieb gelangt zu sein. Von Italien aus wurde ein Großteil des Magnesiums auf dem europäischen Markt veräußert.⁸⁵³ Die italienischen Zollbehörden waren der Ansicht, dass es sich bei den zur aktiven Veredelung angemeldeten Waren in Wahrheit um

850 Dazu s. Teil B. I. 6.

851 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (*Pometon*), ECLI:EU:C:2009:349.

852 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (*Pometon*), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 7.

853 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (*Pometon*), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 8.

endgültig eingeführte Waren handele und erhoben deshalb nachträglich Antidumpingzoll.⁸⁵⁴

2. Entscheidung des EuGH

Zum Missbrauch des Verfahrens der aktiven Veredelung judizierte der EuGH, die Wiederausfuhrabsicht sei eine zwingende Voraussetzung für die Anwendung der aktiven Veredelung. Denn nach Art. 551 ZK-DVO sei vorgesehen, dass der Antragsteller „tatsächlich die Absicht“ haben müsse, die Waren „wiederauszuführen“.⁸⁵⁵

Aus der Gesamtheit der Bestimmungen zum aktiven Veredelungsverkehr folge, dass dieser das Ziel habe, nur solche Waren von Abgaben zu befreien, die nur vorübergehend zur Reparatur, Bearbeitung oder Verarbeitung in das Zollgebiet eingeführt würden, sodass eine Benachteiligung der Wirtschaftstätigkeit der Gemeinschaften vermieden werde.⁸⁵⁶

Daraus folge zwangsläufig, dass eine Vorgehensweise, bei der Ware ohne tatsächliche Absicht der Wiederausfuhr zunächst aus- und nach kurzer Dauer wieder in das Zollgebiet der Gemeinschaften eingeführt wird, den Zielen der Gemeinschaftsregelung zuwiderlaufe und deren Wirksamkeit in Frage stelle.⁸⁵⁷

Unter Verweis auf Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO äußerte der EuGH zu den Folgen, dass „Handlungen, die nachgewiesenermaßen die Erlangung eines Vorteils, der den Zielsetzungen der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften zuwiderläuft, zum Ziel haben, indem künstlich die Voraussetzungen dieses Vorteils geschaffen werden,... zur Folge (haben), dass der betreffende Vorteil nicht gewährt bzw. entzogen wird“.⁸⁵⁸

Der Gerichtshof habe, verweisend auf das Urteil *Emsland-Stärke*, bereits entschieden, dass es sich bei der Rückzahlung nicht um eine Sanktion, sondern um eine bloße Folge der Feststellung der künstlichen Schaffung der Vorteilsvoraussetzung sei, sodass sie keiner besonderen Rechtsgrundlage bedürfe.⁸⁵⁹

854 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 9.

855 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 23.

856 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 24.

857 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 25.

858 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 27.

859 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 28.

Ein Importeur, der die Regelungen der aktiven Veredelung rechtswidrig in Anspruch genommen, indem er die Voraussetzungen künstlich geschaffen habe, sei somit zur Entrichtung der entsprechenden Abgaben verpflichtet.⁸⁶⁰

3. Übertragbarkeit auf den UZK

Die Wertungen des Urteils lassen sich auf den UZK übertragen. Die grundsätzliche Wertung, die Effektivität der Regelungen des UZK nicht zu umgehen, gilt fort. Zwar erfordert die aktive Veredelung nach dem UZK nicht mehr, wie zuvor nach ZK-Recht, die Absicht der Wiederausfuhr, sodass sich auch keine Entscheidung mehr zum vormaligen Art. 537 ZK-DVO findet, der festlegte, dass die aktive Veredelung nur bewilligt werden durfte, wenn die Absicht der Wiederausfuhr belegt war.⁸⁶¹ Grundsätzlich würde eine Vorgehensweise wie die in *Pometon* vorgetragene daher nicht mehr der Regelung des Art. 256 Abs. 1 UZK zuwiderlaufen.⁸⁶² Dennoch kann sich an der grundlegenden Wertung des EuGH, die eine illegale unrechtmäßige Praxis, die zollrechtlichen Grundsätzen zuwiderläuft, verhindern soll nichts geändert haben.⁸⁶³

Dies wird auch von der Existenz des Art. 86 Abs. 4 UZK bestätigt, der den *Pometon*-Fall regelt.⁸⁶⁴ Artikel 86 UZK lautet, soweit hier von Interesse:

„(2) Ändert sich aufgrund üblicher Behandlungen im Zollgebiet der Union die zolltarifliche Einreihung der in ein Zollverfahren übergeführten Waren, so kann auf Antrag des Anmelders die ursprüngliche zolltarifliche Einreihung der in das Verfahren übergeführten Waren zugrundegelegt werden.

(3) Entsteht eine Zollschuld für in der aktiven Veredelung entstandene Veredelungszeugnisse, so wird der dieser Zollschuld entsprechende Einfuhrabgabebetrag auf Antrag des Anmelders anhand der zolltariflichen Einreihung, des Zollwerts, der Menge, der Beschaffenheit und des Ursprungs der in die aktive

860 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (*Pometon*), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 29.

861 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (8); *Rinnert* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 86 UZK, Rn. 25; *Rinnert* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 25.

862 *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 256 UZK, Rn. 21; *Felderhoff* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 256, Rn. 21.

863 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (8); *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 256 UZK, Rn. 21; *Witte* in: Witte, UZK, Art. 257, Rn. 150; *Felderhoff* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 256, Rn. 21.

864 *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 256 UZK, Rn. 22, 25; *Felderhoff* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 256, Rn. 22, 25; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 18. Erg.-Lfg. 2021, X. 100., Art. 86 UZK, Rn. 18 verweist dementsprechend in Fn. 5 seiner Kommentierung auf die Entscheidung.

Veredelung übergeführter Waren zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung für diese Waren bemessen.

(4) In bestimmten Fällen wird der Einfuhrabgabebetrag zur Vermeidung der Umgehung der zolltariflichen Maßnahmen nach Artikel 56 Absatz 2 Buchstabe h ohne Antrag des Anmelders gemäß den Absätzen 2 und 3 des vorliegenden Artikels bemessen.“

Nach Art. 86 Abs. 4 UZK kann die Regelung des Art. 86 Abs. 3 UZK auch ohne Antrag des Anmelders angewendet werden. Nach Art. 86 Abs. 3 UZK kann, sofern für in der aktiven Veredelung entstandene Veredelungserzeugnisse eine Zollschuld entsteht, diese Zollschuld auf Antrag des Anmelders anhand der zolltariflichen Einreihung, der Menge, der Beschaffenheit und des Ursprungs der in die aktive Veredelung überführten Waren zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung für diese Waren bemessen werden.⁸⁶⁵ Art. 86 Abs. 4 UZK wird seinerseits konkretisiert durch die Regelungen der Art. 76 UZK-DelVO und Art. 166 bis 169 UZK-DelVO.⁸⁶⁶ Art. 76 Abs. 1 UZK-DelVO, der regelt, wann Art. 86 Abs. 3 UZK ohne Antrag des Anmelders anwendbar ist, hat drei Voraussetzungen: Zum Ersten muss das Veredelungserzeugnis mittelbar oder unmittelbar von dem Bewilligungsinhaber innerhalb eines Jahres nach der Wiederausfuhr eingeführt werden.⁸⁶⁷ Weiter muss die Ware zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung für die aktive Veredelung einem Antidumpingzoll unterlegen haben, wäre sie zu diesem Zeitpunkt zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen worden.⁸⁶⁸ Schließlich ist Voraussetzung, dass eine Prüfung der wirtschaftlichen Voraussetzungen gemäß Art. 166 UZK-DelVO nicht erforderlich war.⁸⁶⁹ Insgesamt kann, wenn diese drei Voraussetzungen erfüllt sind, der Anmelder nicht mehr wählen, ob er die Regelung des Art. 85 Abs. 1 UZK oder diejenige des Art. 86 Abs. 2 UZK in Anspruch nehmen möchte. Es besteht also nicht mehr die Möglichkeit, zwischen der Anwendung der Bemessungsgrundlagen des Veredelungserzeugnisses (Art. 85 Abs. 1 UZK) und der Anwendung der Bemessungsgrundlagen für die in die aktive Veredelung überführten Waren (Art. 86 Abs. 2 UZK) zu wählen. Vielmehr wird die Bemessung der Einfuhrabgaben immer auf der Be-

865 *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 256 UZK, Rn. 22; *Felderhoff* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 256, Rn. 22.

866 *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 256 UZK, Rn. 25; *Felderhoff* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 256, Rn. 25; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 86 UZK, Rn. 13 (Stand: Juni 2020).

867 *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 52.

868 *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 53.

869 *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 54.

messungsgrundlage für die in die aktive Veredelung überführten Waren vorgenommen, sodass jedenfalls der entsprechende Schutzzoll zu erheben ist.⁸⁷⁰ Zu beachten ist weiter, dass Art. 76 UZK-DeIVO nicht nach der Art der Zollschuld differenziert, sondern vielmehr auf alle Zollschuldentstehungstatbestände anwendbar ist.⁸⁷¹

Diese Regelung soll verhindern, dass ein Wirtschaftsbeteiligter eine Ware, die etwa einem Antidumpingzoll unterliegt, zur aktiven Veredelung ausführt, zu einem Produkt veredeln lässt, auf das kein Antidumpingzoll zu zahlen ist und es anschließend an die missbräuchliche Wiederausfuhr ohne Zahlung eines eigentlich vorgesehenen Schutzzolls zum zollrechtlich freien Verkehr abfertigen lässt. Letztendlich soll also die Umgehung des Schutz- bzw. Antidumpingzolls durch missbräuchliche Nutzung des Verfahrens der aktiven Veredelung zur Änderung der tariflichen Beschaffenheit einer Ware verhindert werden, durch die ein zusätzlicher Zoll zweckwidrig umgangen bzw. vermieden würde.⁸⁷²

Insgesamt kann damit davon ausgegangen werden, dass die Wertungen der Rechtssache *Pometon* auch ausdrücklich in den UZK übertragen wurden.

4. Anmerkung

Die Entscheidung überträgt den Grundsatz des Missbrauchsverbots in Bezug auf das Unionsrecht in das Zollrecht. Dabei fällt auf, dass, anders als in den Entscheidungen nach der Rechtssache *Emsland-Stärke* keine Differenzierung zwischen einem objektiven und einem subjektiven Tatbestandselement erfolgt. Die Begriffe tauchen im Urteil nicht einmal auf.

In der Literatur ist dies darauf zurückgeführt worden, dass ein subjektives Element im Zollrecht ohnehin nicht vonnöten sei. Das Zollrecht knüpfe die Abgabenbelastung an einen objektivierbaren Tatbestand, sodass das subjektive Element für die Belastung selbst unerheblich sei.⁸⁷³

870 *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 30.

871 *Witte* in: Witte, UZK, Art. 257, Rn. 146a.

872 *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 52; der Autor verweist sogar als „anschauliches Beispiel“ für die Regelung auf die Rechtssache *Pometon*; ebenso verweisend *Rinnert* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 86 UZK, Rn. 25; *Rinnert* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 25; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 18. Erg.-Lfg. 2020, X. 100., Art. 86 UZK, Rn. 18 und *Görtz*, ZfZ 2019, 66 (72).

873 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (336); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 274.

Dies ist vor dem Hintergrund der Regelungen des vormaligen ZK zur Zollschuldentstehung als überzeugend bewertet worden. Denn für die Frage der Zollschuldnerschaft stellten die Regelungen der Art. 202 Abs. 3 1. Anstrich ZK und 203 Abs. 3 1. Anstrich ZK ebenso nicht darauf ab, ob der Person, die die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaften verbracht bzw. aus der zollamtlichen Überwachung habe, die zollrechtliche Bedeutung ihrer Handlungen bewusst gewesen sei.⁸⁷⁴

Insofern stelle die Entscheidung eine konsequente Transferierung der Rechtsprechung aus *Emsland-Stärke* in das Zollrecht dar. Der teleologische Ansatz bzw. objektive Tatbestand werde im Zollrecht ebenso berücksichtigt, wie in anderen Rechtsgebieten auch.⁸⁷⁵

Diese Ansicht überzeugt auch in Bezug auf das Recht nach dem UZK. Auch Art. 79 Abs. 3 lit. a) UZK, der nun die Entstehung einer Zollschuld bzw. die Zollschuldnerschaft bei der Entstehung einer Zollschuld nach Verstößen regelt, stellt nur darauf ab, dass Zollschuldner wird, wer „die betreffenden Verpflichtungen zu erfüllen hatte“. Die Norm fragt ebenso nicht danach, ob der Zollschuldner sich der zollrechtlichen Folgen seiner Handlungen bewusst war.⁸⁷⁶ Insofern kann mit *Felderhoff*⁸⁷⁷ von einer überzeugenden Transferierung der Rechtsprechung in das Zollrecht gesprochen werden, die auch unter dem Regime des UZK angenommen werden kann.⁸⁷⁸

Einige kritisierten jedoch die Entscheidung des EuGH: Im Verhalten Pometons sei kein Missbrauch bzw. Betrug oder eine andere illegale Aktivität zu sehen, es handle sich vielmehr um eine kreative Vermeidung von Antidumpingzöllen, die aber angesichts des Art. 325 AEUV, der die Mitgliedstaaten und die Union selbst zum Schutz der finanziellen Interessen der Union verpflichtete, als legal eingestuft werden müsse. Denn es stelle sich die Frage, ob die Wiedereinfuhr von Waren,

874 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 274.

875 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 274.

876 *Jatzke* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 79 UZK, Rn. 139, 145; *ders.* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Art. 79, Rn. 139, 145; *Marschall v. Bieberstein-Messerschmidt*, FS *Wolffgang*, 345 (365); *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 279; *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Rn. E 1007; *ders.* in: *Witte*, UZK, Art. 79, Rn. 242, 276, 282; *Stiehle* in: *Schwarz/Wockenfoth*, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 164 (Stand: August 2017); *Deimel* in: *Dorsch/Rüsken*, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 43 (Stand: 01.07.2019); *Lyons*, EU Customs Law (2018), S. 476; *Witte/Henke/Kammerzell*, UZK, S. 103.

877 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 274.

878 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (8); *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 256 UZK, Rn. 22, 25; *Witte* in: *Witte*, UZK, Art. 257, Rn. 150; *Felderhoff* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Art. 256, Rn. 22, 25.

die sich im Verfahren der aktiven Veredelung befanden, als solche als unrechtmäßige Praxis zu sehen sei.⁸⁷⁹ Ein Betrug seitens Pometon liege eindeutig nicht vor, denn dieser werde definiert als „(...) jede vorsätzliche Handlung oder Unterlassung betreffend die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen mit der Folge, daß Mittel aus dem Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften, oder aus den Haushalten, die von den Europäischen Gemeinschaften oder in deren Auftrag verwaltet werden, rechtswidrig vermindert werden; (...)“^{880, 881}.

Auch eine „andere illegale Aktivität“⁸⁸² liege durch das Verhalten von Pometon nicht begründbar vor. Art. 325 AEUV verpflichte die Union und die Mitgliedstaaten über die Betrugsbekämpfung hinaus auch zur Bekämpfung „sonstiger gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteter rechtswidriger Handlungen“. Bezugnehmend auf Art. 1 Abs. 2 und Art. 4 Abs. 3 der SanktionenVO sei daher die Frage zu stellen, ob die italienischen Zollbehörden auf der Grundlage der bekannten Tatsachen nachweisen konnten, dass Pometon die Vorschriften über die aktive Veredelung falsch ausgelegt oder angewendet habe, denn nur dann könne von einer Umgehung der Antidumpingzölle und von einer Schädigung der finanziellen Interessen der Union durch das Verhalten Pometons ausgegangen werden.⁸⁸³ Der EuGH habe festgestellt, dass die aktive Veredelung eingeführt worden sei, um eine Benachteiligung der Unternehmen in der Gemeinschaft (bzw. Union) auf dem internationalen Markt zu verhindern, die Waren aus Drittländern zur Herstellung von Erzeugnissen verwenden, die zur Ausfuhr bestimmt sind, zu verhindern und ihnen die Möglichkeit zu geben, die Erzeugnisse zu gleichen Bedingungen zu erwerben, wie die Unternehmen in Drittländern.⁸⁸⁴ Der aktive Veredelungsverkehr erlaube es so, aus Drittländern eingeführte Waren von Einfuhrabgaben freizuhalten, wenn sie in der Gemeinschaft (bzw. Union) bestimmten Be- oder Verarbeitungsvorgängen unterzogen und anschließend als Veredelungserzeugnisse wieder aus der Gemeinschaft (bzw. Union) ausgeführt würden.⁸⁸⁵ In Ansehung der Rechtsprechung des EuGH habe daher Pometon nichts illegales

879 *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (73 f.).

880 Art. 1 lit. b) erster Anstrich des Rechtsakts des Rates vom 26. Juli 1995 über die Ausarbeitung des Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaften, ABl. (EG) Nr. C 316 v. 27.11.1995 S. 48.

881 *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (74).

882 *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (74): „Other Illegal Activity“.

883 *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (74).

884 EuGH, Urt. v. 29.06.1995 – Rs. C-437/93 (Hauptzollamt Heilbronn/Temic Telefonken), ECLI:EU:C:1995:203, Rn. 18; bezugnehmend hierauf *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (75).

885 EuGH, Urt. v. 29.06.1995 – Rs. C-437/93 (Hauptzollamt Heilbronn/Temic Telefonken), ECLI:EU:C:1995:203, Rn. 19; bezugnehmend hierauf *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (75).

getan, vielmehr sei das Gegenteil der Fall. Denn es sei Pometon im Rahmen der aktiven Veredelung darum gegangen, Rohstoffe zu den gleichen Bedingungen wie die Konkurrenten zu erwerben und so Magnesiumgranulat auf ausländischen Märkten zu wettbewerbsfähigen Preisen anbieten zu können, was zum Wirtschaftswachstum und Beschäftigungssteigerung in der Union geführt habe. Somit seien insgesamt die wirtschaftlichen Voraussetzungen der aktiven Veredelung erfüllt.⁸⁸⁶ Daher habe die Bewilligung der aktiven Veredelung erfolgen dürfen, sofern die aktive Veredelung dazu beitrug, die günstigen Ausführbedingungen zu erhalten und nicht die wesentlichen Interessen der europäischen Hersteller beeinträchtigt seien. Dazu sehe Art. 539 ZK-DVO⁸⁸⁷ vor, dass die wirtschaftlichen Voraussetzungen als erfüllt anzusehen seien, wenn es sich nicht um Waren des Anhangs 73 der ZK-DVO (Landwirtschafts- und Fischereiwaren) handele, sodass der Gegenbeweis von der Zollbehörde zu erbringen gewesen wäre. Ein solcher Gegenbeweis sei aber nicht erbracht worden.⁸⁸⁸

Auch die Regelung des Art. 551 Abs. 1 ZK-DVO⁸⁸⁹ ergebe keine Anhaltspunkte für eine illegale Vorgehensweise. Danach wurde die Bewilligung zum Nichterhebungsverfahren nur erteilt, wenn der Antragsteller auch tatsächlich die Absicht hatte, die Waren nach der Veredelung auszuführen. Dies sei prima facie im Falle von Pometon gegeben: Die Waren seien nämlich nicht zum freien Verkehr angemeldet, sondern vielmehr nach Slowenien ausgeführt worden, das damals noch Drittland war.⁸⁹⁰

Schließlich hätten die italienischen Zollbehörden in der Vergangenheit ähnliche Praktiken gebilligt, sodass der nationale Richter hätte erwägen müssen, ein Vorlageverfahren zum EuGH hinsichtlich der Auslegung des Art. 220 ZK⁸⁹¹ anzustrengen, was aber nicht geschehen sei. Die Tatsache, dass die Vorgänge innerhalb weniger Stunden und Tage abgelaufen seien, sei für die Frage, ob die aktive

886 *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (75).

887 Art. 539 Abs. 1 ZK-DVO: „Außer bei Anträgen betreffend die in Anhang 73 aufgeführten Arten von Einfuhrwaren gelten die wirtschaftlichen Voraussetzungen als erfüllt.“

888 *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (75).

889 Art. 551 Abs. 1 ZK-DVO: „Das Umwandlungsverfahren ist für die Waren anwendbar, deren Umwandlung zu Erzeugnissen führt, für die niedrigere Einfuhrabgabenbeträge gelten, als für die Einfuhrwaren.“

Dieses Verfahren ist auch für Waren anwendbar, die Be- oder Verarbeitungsvorgängen unterzogen werden, um bei ihrer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr die Einhaltung der für sie geltenden technischen Vorschriften sicherzustellen.“

890 *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (75).

891 Heute Art. 119 UZK.

Veredelung ordnungsgemäß durchgeführt wurde unbedeutend⁸⁹², sodass insgesamt die Zollbehörden der ihnen obliegenden Beweislast nicht ausreichend nachgekommen seien und daher nicht von illegalen Aktivitäten der Pometon ausgegangen werden könne.⁸⁹³

Hierzu ist zunächst anzumerken, dass die Thematisierung eines etwaigen Betrugs durch *Rovetta/Tack* fernliegend erscheint. Im Urteil des EuGH taucht der Begriff nicht auf und es ist auch sonst nicht erkennbar, dass eine Befassung mit dem Betrugsbegriff im Falle der Rechtssache *Pometon* angezeigt wäre.

Problematisch ist hinsichtlich der Ausführungen zu „anderen illegalen Aktivitäten“, dass sie sehr stark am Wortlaut der betrachteten Regelungen orientiert erscheinen. Das ist aufgrund der Vielfalt der Amtssprachen der Union problematisch⁸⁹⁴ und zeigt darüber hinaus eine eher einseitige Betrachtung. Sinn und Zweck einer Regelung würden bei einer derart stark am Wortlaut orientierten Auslegung völlig in den Hintergrund treten. Das erscheint widersinnig. Überdies wird nicht recht klar, ob überhaupt und wenn ja, ab welchem Punkt missbräuchliche Rechtsausübung angenommen werden kann. Das verkompliziert die Angelegenheit unnötig. Die geschilderte Kritik ist daher nicht zu unterstützen und es ist vielmehr eine (auch) am Sinn und Zweck der jeweilig betrachteten Regelung erfolgende Auslegung zu fordern.

Weiter wurde in der Literatur aus den (erstmaligen)⁸⁹⁵ knappen Verweisen auf die SanktionenVO gefolgert, dass der EuGH seine Rechtsprechung zum Missbrauchstatbestand in das Zollrecht übertragen wollte. Denn es werde ohne weitere Begründung von Prämissen ausgegangen, die so bisher nicht im Zollrecht bekannt gewesen seien.⁸⁹⁶

Weiterhin ist angemerkt worden, dass der teleologische Ansatz übermäßigen Missbrauch der Missbrauchsklauseln durch die Zollbehörden verhindere, was zu begrüßen sei.⁸⁹⁷ Andererseits ist eine stärkere Orientierung am Wortlaut gefordert worden, um die Vorhersehbarkeit und damit die Rechtssicherheit zu erhöhen.⁸⁹⁸

892 *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (75 f.).

893 *Rovetta/Tack*, GTCJ 2010, 71 (76).

894 Dazu auch *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 275.

895 *Summersberger*, FS Ritz, 296 (300).

896 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334, (337 f.); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 274.

897 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334, (337 f.); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 275.

898 *Rovetta*, GTCJ 2009, 303 (304); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 275.

Wie jedoch *Felderhoff*⁸⁹⁹ richtig zu bedenken gibt, kann die Wortlautauslegung nur in Grenzen erfolgen. Das gilt insbesondere für die Wortlautauslegung im Gemeinschafts- bzw. Unionsrecht, die dadurch geprägt ist, dass 23 von 24 Fassungen der Rechtsakte bzw. Urteile auf einer Übersetzung beruhen, die Fehler enthalten kann. Somit ergibt es durchaus Sinn, sich von der Wortlautauslegung etwas zu lösen. Weiterhin muss bedacht werden, dass, wie *Felderhoff* anmerkt⁹⁰⁰, der Sinn und Zweck der Regelung zur aktiven Veredelung gerade am Wortlaut des Art. 551 ZK-DVO herausgearbeitet wurde.

II. EuGH, Rs. C-116/12 – Christodoulou u. a.

Eine zweite Entscheidung zum Rechtsmissbrauch in zollrechtlichen Fragen erging mit dem Urteil in der Sache *Christodoulou u. a.*⁹⁰¹

1. Sachverhalt

Christodoulou war ein auf die Herstellung von Obstsaft durch Verarbeitung von Obst spezialisiertes griechisches Unternehmen.⁹⁰²

2006 ergab eine Kontrolle des griechischen Zolls, dass Zucker zur endgültigen Ausfuhr nach Bulgarien angemeldet worden war. Der Preis lag aufgrund der Subventionierung für Weißzucker unter dem Verkaufspreis am nationalen Markt. Überdies stellte sich im Rahmen der Kontrolle heraus, dass Christodoulou von ihr hergestellten Orangensaft zur endgültigen Ausfuhr nach Bulgarien angemeldet hatte.⁹⁰³

Der bulgarische Käufer nahm beide Waren unter dem Verdikt der vorläufigen Einfuhr an und meldete sie zur aktiven Veredelung mit anschließender Wiederausfuhr an. Im Anschluss wurden beide Erzeugnisse gemischt und das Endprodukt wieder nach Griechenland an Christodoulou verkauft. Angegebenes Ursprungsland war dabei Bulgarien.⁹⁰⁴

899 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 275.

900 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 275.

901 EuGH, Urт. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (*Christodoulou u. a.*), ECLI:EU:C:2013:825.

902 EuGH, Urт. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (*Christodoulou u. a.*), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 13.

903 EuGH, Urт. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (*Christodoulou u. a.*), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 15.

904 EuGH, Urт. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (*Christodoulou u. a.*), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 17.

Für die Ausfuhr des Orangensafts mit Zuckerzusatz stellte der bulgarische Unternehmer Christodoulou jeweils 511,30 € in Rechnung.⁹⁰⁵

Der griechische Zoll war dagegen der Auffassung, dass der Preis von 511,30 € den reinen Herstellungskosten entsprach und diesem nach Art. 29, 32 ZK noch der für Christodoulou kostenlos erfolgte Transport sowie der Preis für den Zucker und das Orangensaftkonzentrat hinzugerechnet werden müsse.⁹⁰⁶

Die griechischen Zollbehörden stellten im Weiteren fest, dass der Orangensaft überfakturiert worden war, sodass ein Zollsatz von 12,2 % anstelle von nach den Berechnungen der Zollbehörden erforderlichen 15,2 % entrichtet worden war.⁹⁰⁷

Infolgedessen waren die Zollbehörden der Auffassung, dass Christodoulou zwei ungerechtfertigte finanzielle Vorteile erlangt habe: Zum einen aufgrund der Zuckersubventionierung den Kauf des Orangensafts zu einem im Vergleich zum nationalen Markt niedrigeren Preis und zum anderen die Anwendung eines zu geringen Zollsatzes von 12,2 % anstelle von 15,2 %.⁹⁰⁸

2. Entscheidung des EuGH

Zum Rechtsmissbrauch führte der EuGH aus: Es stehe im zugrundeliegenden Fall fest, dass Christodoulou unter dem Deckmantel einer angeblichen endgültigen Ausfuhr und einer wesentlichen Verarbeitung die Tatsache habe verbergen wollen, dass es sich in Wahrheit um Waren gehandelt hätte, die Gegenstand einer passiven Veredelung gewesen seien. Mit dieser Praxis habe man die Regelung des Art. 146 Abs. 1 ZK umgangen, nach der die passive Veredelung für Waren, bei denen Ausfuhrerstattung gezahlt wird, nicht anwendbar ist.⁹⁰⁹

Nach ständiger Rechtsprechung könne jedoch die Anwendung des Unionsrechts nicht so weit gehen, dass davon missbräuchliche Praktiken gedeckt würden.

905 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 17.

906 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 19.

907 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 20.

908 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 22.

909 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 62.

Hierzu verwies der EuGH auf die Rechtssachen *Cremer* und *Vonk Dairy Products*.⁹¹⁰

Der Nachweis eines Missbrauchs setze voraus, dass eine Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergebe, dass das Ziel der Regelung nicht erreicht werde, trotzdem die formalen Voraussetzungen eingehalten worden seien und weiter ein subjektives Element, nämlich die Absicht, sich einen unionsrechtlich vorgesehenen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass dessen Voraussetzungen willkürlich geschaffen werden. Der Nachweis des subjektiven Elements könne etwa durch den Beweis eines kollusiven Zusammenwirkens des in der Union ansässigen Ausführers mit dem Einführer der Ware im Drittland erbracht werden. Der EuGH verwies dazu auf die Rechtssachen *Emsland-Stärke* und *Eichsfelder Schlachtbetrieb GmbH*.⁹¹¹

Zu den Folgen der Feststellung eines Rechtsverstößes wies der EuGH erneut auf Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO hin, nach dem die Feststellung eines Missbrauchs zur Folge hat, dass der entsprechende Vorteil nicht gewährt bzw. entzogen wird.⁹¹²

Unter Verweis auf *Emsland-Stärke* und *Pometon* führte der EuGH weiter aus, dass die Pflicht, einen durch eine unrechtmäßige Praxis erlangten Vorteil zurückzugewähren, keine Sanktion sei, sondern eine bloße Folge der Feststellung, dass die Voraussetzungen des Vorteils künstlich geschaffen und die Gewährung des Vorteils somit rechtsgrundlos erreicht wurde.⁹¹³

Daher sei der Einführer, der sich künstlich in eine Situation begeben habe, die es ihm ermöglicht, Ausfuhrerstattungen zu erhalten, unbeschadet etwaiger nationaler administrativer, straf- oder zivilrechtlicher Sanktionen, verpflichtet, die entsprechenden Zölle auf die Waren zu entrichten.⁹¹⁴

910 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 63.

911 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 64.

912 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 66.

913 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 67.

914 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 68.

Folglich sei bei der Ermittlung des Transaktionswerts nach Art. 29 und 32 ZK zwingend die Ausfuhrerstattung zu berücksichtigen, die der Ausführer missbräuchlich erhalten hat, indem er die Voraussetzungen für den Erhalt dieses Vorteils künstlich geschaffen habe.⁹¹⁵

3. Übertragbarkeit auf den UZK

Die Entscheidung lässt sich auf den UZK übertragen. Die Regelung des Art. 146 Abs. 1 3. Anstrich ZK findet sich wortgleich in Art. 259 Abs. 2 lit. c) UZK, der nun die passive Veredelung regelt. Auch nach dieser Regelung ist die passive Veredelung unzulässig „(...) für Unionswaren,

c) deren Ausfuhr zur Gewährung von Ausfuhrerstattungen führt (...)“.

Es ist nicht erkennbar, dass der Unionsgesetzgeber hier andere Wertungen berücksichtigt haben wollte, als sie der EuGH in *Christodoulou* getroffen hat.⁹¹⁶ Insbesondere sind auch die zollwertrechtlichen Vorschriften der Art. 70 und 71 UZK in diesem Punkt wortgleich zu den Vorgängervorschriften der Art. 29 und 32 ZK. Auch sonst lassen sich in der Literatur keine Hinweise auf ein gegenteiliges Verständnis finden.⁹¹⁷ Dies überzeugt, denn ebenso wie hinsichtlich der Rechtssache *Pometon* kann sich an den grundsätzlichen Erwägungen des EuGH nichts geändert haben. Auch in *Christodoulou* lässt sich erkennen, dass der EuGH mit seinem Urteil verhindern wollte, dass illegale unrechtmäßige Vorgehensweisen, die zollrechtlichen Grundsätzen zuwiderlaufen, ermöglicht werden. Denn mit der passiven Veredelung soll lediglich verhindert werden, dass Unionswaren bei der Wiedereinfuhr nach der Veredelung einer zweiten Verzollung unterfallen.⁹¹⁸

4. Anmerkung

Mit der Entscheidung in der Rechtssache *Christodoulou* setzt der EuGH seine Rechtsprechungslinie zum Rechtsmissbrauch im Zollrecht konsequent fort. Dies

915 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (*Christodoulou* u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 69.

916 S. auch *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. E 3009, der in seinem Hinweis auf *Christodoulou* keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass die Entscheidung nicht mit den Wertungen des UZK vereinbar ist.

917 Vgl. nur *Traub* in: Witte, UZK, Vor. Art. 69 – 76, Rn. 2 und *Traub* in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 30, der ebenfalls ohne weiteren Kommentar auf das Urteil *Christodoulou* hinweist.

918 *Witte* in: Witte, UZK, Art. 259, Rn. 1.

wird zum einen an den Verweisen auf die Urteile *Emsland-Stärke* und *Pometon* deutlich, zum anderen hat dies auch die Literatur angemerkt.⁹¹⁹

Die Ausführungen des EuGH sind in der Literatur als weitergehend im Vergleich zum *Pometon*-Urteil verstanden worden: Der EuGH gehe in *Christodoulou* einen Schritt weiter, indem er es als missbräuchlich ansehe, dass *Christodoulou* bewusst auf die Anmeldung eines passiven Veredelungsverkehrs verzichtet hat. Dies könne vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Gestaltungsfreiheit kritisch gesehen werden, auch wenn es eher fernliegend erscheine, dass *Christodoulou* durch die Entscheidung des EuGH das Verfahren der passiven Veredelung aufgezwungen werde. Der Ansatz des EuGH solle vielmehr als ein Bemühen um Chancengleichheit und fairen Wettbewerb gesehen werden.⁹²⁰

Interessant ist, dass der EuGH hier wieder die Differenzierung zwischen dem objektiven und dem subjektiven Element trifft. Dies hatte er in *Pometon*, wie oben beschrieben⁹²¹, unterlassen. Dieses Unterlassen war in der Literatur begrüßt worden.

III. EuGH, Rs. C-75/20 – Lifosa

Ein weiteres Mal hat der EuGH im Zusammenhang mit dem Zollrecht der Union auch kurz die Problematik des Rechtsmissbrauchs angesprochen. Das Urteil in der Rechtssache *Lifosa*⁹²² erging im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens zu zollwertrechtlichen Fragestellungen.

1. Sachverhalt

Ein Düngemittelhersteller aus Litauen kaufte bei einem Zwischenhändler Schwefelsäure, die in Belarus hergestellt worden war und führte sie in die EU ein.⁹²³ Die Einfuhr erfolgte nach der Intercoms-2000 Klausel „DAF“, nach der der Hersteller alle Beförderungskosten bis zum vereinbarten Lieferort an der Grenze zum Zollgebiet der Union zu tragen hat.⁹²⁴ Der Düngemittelhersteller gab in seinen Anmeldungen als Zollwert den von dem Zwischenhändler tatsächlich in Rechnung gestellten Betrag an.⁹²⁵ Die litauischen Zollbehörden stellten im Rahmen einer

919 *Felderhoff*, AW-Prax 2014, 88 (90).

920 *Felderhoff*, AW-Prax 2014, 88 (90).

921 D. I. 4.

922 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (*Lifosa*), ECLI:EU:C:2021:320.

923 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (*Lifosa*), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 10.

924 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (*Lifosa*), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 11.

925 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (*Lifosa*), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 12.

Kontrolle fest, dass der in den Anmeldungen erklärte Zollwert niedriger war als die Kosten, die für den Transport an die Grenze der Union angefallen waren. Daraufhin korrigierten sie den Zollwert so, dass die Transportkosten für den Transport außerhalb des Zollgebiets der Union zum Transaktionswert hinzugerechnet wurden und erhob die entsprechenden Abgaben nach.⁹²⁶ Hiergegen klagte der Düngemittelhersteller mit der Begründung, dass der Preis den tatsächlichen Wert der Waren widerspiegele, weil der Hersteller zum einen die Schwefelsäure nicht verarbeiten könne und zum anderen das Recycling dieser Ware mit sehr hohen Kosten verbunden sei. Obwohl dieser Preis nicht sämtliche der Herstellerin entstandenen Beförderungskosten decke, bleibe er daher gerechtfertigt und für sie wirtschaftlich vorteilhaft, da der in Belarus für das Recycling der eingeführten Waren erhobene Ökosteuernbetrag den angegebenen Zollwert und die Beförderungskosten für diese Waren übersteigen würde.⁹²⁷

2. Entscheidung des EuGH

Der EuGH entschied, dass mit der Zollwertregelung ein gerechtes, einheitliches und neutrales System der Zollwertermittlung geschaffen werden soll, das die Anwendung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte ausschließt. Der Zollwert muss demnach den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln und folglich alle Bestandteile dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert haben, berücksichtigen.⁹²⁸ Das vorlegende Gericht weise insoweit darauf hin, dass der für die eingeführten Waren gezahlte Preis ihrem tatsächlichen Wert entspreche und dass es keine Anhaltspunkte dafür gebe, dass der vom Einführer für diese Waren tatsächlich gezahlte Preis fiktiv sei, weil er auf einem Betrug oder Rechtsmissbrauch beruhe.⁹²⁹ Folglich scheine der Ausgangsrechtsstreit keinen willkürlichen oder fiktiven Zollwert zu betreffen. Dies zu überprüfen sei Sache des nationalen Gerichts. Es sei vielmehr nur die Frage zu klären, ob nach den Vorschriften des Art. 29 und 32 ZK bzw. 70 und 71 UZK bei der Bestimmung des Transaktionswertes Beförderungskosten hinzuzurechnen sind, wenn diese Kosten im Kaufpreis enthalten sind und nach den Vertragsbedingungen vom Hersteller zu tragen waren, wenn durch diesen Preis nicht die gesamten Beförderungskosten gedeckt werden können.⁹³⁰ Nur ergänzend könnten dem Transaktionswert Bestandteile hinzugerechnet werden, die den tatsächlichen

926 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (Lifosa), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 13.

927 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (Lifosa), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 15, 20.

928 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (Lifosa), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 24.

929 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (Lifosa), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 25.

930 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (Lifosa), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 26.

wirtschaftlichen Wert der Ware widerspiegeln.⁹³¹ Nur ergänzend verlangten die Art. 32 ZK bzw. 71 UZK die Hinzurechnung von Transportkosten, wenn diese nicht bereits im Kaufpreis enthalten seien. Davon sei auszugehen, wenn ein Preis „frei Grenze“ vereinbart sei.⁹³² Der Umstand, dass im vorliegenden Fall die vom Hersteller getragenen Kosten für die Beförderung der eingeführten Waren den von der Einführerin tatsächlich gezahlten Preis übersteigen, könne an dieser Schlussfolgerung nichts ändern, sofern dieser Preis den tatsächlichen Wert der Waren widerspiegelt, was zu überprüfen Sache des vorlegenden Gerichts sei.⁹³³ Ein Wirtschaftsteilnehmer könne sich dem Unionsrecht zwar nicht unter Berufung auf seine vertraglichen Verpflichtungen entziehen, die Ermittlung des Zollwerts eingeführter Waren dürfe allerdings nicht abstrakt festgelegt werden. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs beruhe sie auf den Bedingungen, zu denen das einzelne Kaufgeschäft durchgeführt worden ist, selbst wenn diese von den Handelsgewohnheiten abweichen oder bei dem betreffenden Vertragstyp als ungewöhnlich gelten können.⁹³⁴

3. Anmerkung

Die Entscheidung in der Sache *Lifosa* befasst sich nur am Rande mit der Problematik des Rechtsmissbrauchs. Der EuGH beschränkt sich auf einen Hinweis auf Ausführungen des vorlegenden Gerichts, das festgestellt habe, es liege kein Rechtsmissbrauch vor. Gleichwohl ist die Entscheidung für diese Arbeit von Interesse. Zum einen zeigt sie deutlich, dass die Prüfung dessen, ob ein Rechtsmissbrauch vorliegt, Sache des nationalen Gerichts ist. Sie weicht insofern nicht von der Linie des EuGH ab, der diese Entscheidung immer an das nationale Gericht delegiert hatte. Zum anderen werden auch die Modalitäten des Rechtsmissbrauchs wenigstens indirekt noch einmal angesprochen. Denn es wird in dieser Entscheidung erneut deutlich, dass eine wirtschaftliche Betrachtung des Sachverhalts erfolgen muss: Gibt es einen wirtschaftlichen Grund für eine Gestaltung, so ist davon auszugehen, dass es gerade nicht darum ging, ausschließlich den erlangten Vorteil zu erhalten. Dann kann auch eine außergewöhnliche Gestaltung den Vorwurf des Rechtsmissbrauchs nicht begründen. Dies ist begrüßt und vor dem Hin-

931 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (*Lifosa*), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 27.

932 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (*Lifosa*), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 28.

933 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (*Lifosa*), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 33.

934 EuGH, Urt. v. 22.04.2021 – Rs. C-75/20 (*Lifosa*), ECLI:EU:C:2021:320, Rn. 35 unter Bezug auf EuGH, Urt. v. 04.02.1986, Rs. C-65/85 (*Van Houten International*), ECLI:EU:C:1986:53, Rn. 13.

tergrund des Zollwertermittlungssystems nach dem GATT als konsequent bewertet worden.⁹³⁵ Diese Grundsätze ließen sich darüber hinaus auch auf vergleichbare Fälle übertragen. Davon könne ausgegangen werden, wenn sich ein niedriger Preis wirtschaftlich begründen lasse und es keine Anhaltspunkte für eine Preisbildung aufgrund von Betrug oder Rechtsmissbrauch gebe.⁹³⁶ Diese Ansicht verdient Zustimmung. Denn wie sich in der Betrachtung der bisher ergangenen Richtlinien und Verordnungen⁹³⁷ sowie der Rechtsprechung des EuGH zum Rechtsmissbrauch⁹³⁸ gezeigt hat, kommt es zur Beurteilung dessen, ob Rechtsmissbrauch vorliegt, in wirtschaftsrechtlichen Fragen immer auf die Existenz wirtschaftlicher Gründe für bestimmte Gestaltungsentscheidungen an. Darüber hinaus ist die Entscheidung zu begrüßen, weil sie indirekt klarstellt, was mit „künstlichen“ Gestaltungen im Sinne der Emsland-Stärke-Rechtsprechung des EuGH gemeint ist, bzw. wovon der Begriff der „Künstlichkeit“ abzugrenzen ist. Es sind auch hier die wirtschaftlichen Gründe, die, wenn sie vorliegen, den Vorwurf der „Künstlichkeit“ in diesem Sinne entfallen lassen, selbst, wenn eine Gestaltung ungewöhnlich ist. Die Begriffe künstlich und ungewöhnlich dürfen also, wie im nationalen Recht⁹³⁹, nicht gleichgesetzt werden. Insgesamt kommt es demnach in Fragen des Missbrauchs von zollrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten wesentlich auf die wirtschaftliche Motivation für die Wahl einer bestimmten Gestaltung an. Diese Grundentscheidung bestätigt die konsequente Übertragung des Gedankens des Missbrauchsverbots in das Zollrecht und stellt zugleich damit eine wichtige Leitschiene auf, auf die in der Ausgestaltung des zollrechtlichen Missbrauchsverbots noch zurückzukommen sein wird.

IV. Zwischenergebnis zur Rechtsprechung des EuGH in Zollsachen

Der EuGH hat mit den Urteilen *Pometon* und *Christodoulou* schrittweise, aber mittlerweile vollständig, seine Rechtsprechung zum Missbrauch von Unionsrecht in das Zollrecht übertragen. Das ist auch von der Literatur grundsätzlich begrüßt worden. Die noch zum alten Recht ergangenen Urteile lassen sich vollumfänglich auf das neue Recht nach dem UZK übertragen. Es ging immer um die grundsätzliche Wertung, dass Vorgehensweisen verhindert werden sollten, die zollrechtlichen Grundsätzen zuwiderliefen, sodass es zu einer Übertragung auf das neue

935 Wemmer, ZfZ 2021, 186 (188 f.).

936 Wemmer, ZfZ 2021, 186 (189).

937 Dazu insbesondere oben B. I. 2. und B. I. 3.

938 Dazu oben B. I. 6.

939 Dazu oben C. I. 1. a).

Recht nicht zwangsläufig einer Kodifikation bedurfte. Gleichwohl ist erkennbar, dass es auch im Zollrecht hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale des Missbrauchs zu Diskussionen und damit in einem gewissen Maß zu Rechtsunsicherheit kommen kann. Der EuGH verfolgt seine Grundentscheidungen, wie aus der Sache *Lifosa* ersichtlich wird, konsequent weiter und verlangt stets wirtschaftliche Gründe für die Rechtfertigung bestimmter Gestaltungen.

V. Nationale Rechtsprechung

Auch die deutschen Gerichte haben die Vorgaben des EuGH zum Grundsatz des Rechtsmissbrauchsverbots schon auf zollrechtliche Sachverhalte angewendet.

1. Beschluss des FG München, 14 V 2121/18

Das FG München hatte im Verfahren 14 V 2121/18⁹⁴⁰ in einem Fall über das Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs nach den Vorgaben des EuGH zu befinden, der die Festsetzung eines Antidumpingzolls auf Solarmodule betraf.

a) Sachverhalt

Streitig war im Verfahren, ob das HZA zu Recht gegenüber der Antragstellerin Antidumping- bzw. Ausgleichszoll festgesetzt hat.⁹⁴¹ Die Antragstellerin ist die europäische Vertriebsgesellschaft der S, die in China Solarmodule mit Zellen aus Silizium herstellt. S hält sämtliche Geschäftsanteile an der Antragstellerin, die in großem Umfang Solarmodule der S eingeführt und in verschiedenen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft zum freien Verkehr abgefertigt hat.⁹⁴²

Nach Unterzeichnung einer Preisverpflichtung war es möglich, Solarmodule in die EU einzuführen, ohne dass darauf ein Antidumpingzoll erhoben wurde. Die Verpflichtung sieht vor, dass die S bestimmte Voraussetzungen zur Erlangung der Vergünstigungen einzuhalten hat. Im Anhang der Verpflichtung ist die Antragstellerin als mit der S verbundenes Element erwähnt.⁹⁴³

Im Rahmen des auf die Einfuhr folgenden Baus der Solarparks sei der Mindesteinfuhrpreis durch indirekte Preisanpassungen verschleiert worden, um die Zahlung des Antidumping-/Ausgleichszolls zu vermeiden. Auf den Verpflich-

940 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18.

941 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 1.

942 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 2.

943 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 3.

tungsrechnungen sei kein Hinweis auf die gewährten „Preisnachlässe und Mengenrabatte“ enthalten. Diese wiesen nur die unzutreffende Angabe „0“ auf, sodass der Zusatzcode B914 i. V. m. der Angabe des Codes für die Verpflichtungserklärungen (D017) eine unrichtige Erklärung enthalte. Daher sei Antidumpingzoll bzw. Ausgleichszoll entstanden.⁹⁴⁴ Das HZA forderte daher mit den Einfuhrabgabenbescheiden vom 22. Mai 2018 Antidumpingzoll und Ausgleichszoll nach.⁹⁴⁵

b) Entscheidung des FG München

Das FG urteilte, dass die von der Antragstellerin begehrte Antidumping- und Ausgleichszollfreiheit nicht nur voraussetze, dass die formellen Voraussetzungen durch entsprechende Belege nachgewiesen würden. Es sei auch eine eingehende materiell-rechtliche Prüfung erforderlich, ob die bei der Zollstelle vorgelegten Papiere inhaltlich zutreffen und damit die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Zollanmeldung erfüllen.⁹⁴⁶

Soweit das bejaht werde, könne beim Vorliegen von ausreichenden Anhaltspunkten außerdem eine Einfuhrabgabenfreiheit versagt werden, wenn den Zollbeteiligten bei den einschlägigen Transaktionen ein Missbrauch des Unionsrechts vorgeworfen werden könne, weil diese künstlich und mit dem wesentlichen Ziel vorgenommen worden seien, eine Einfuhrabgabenfreiheit zu erreichen.⁹⁴⁷

Im Streitfall sei aufgrund der unzutreffenden Erklärungen des Warenherstellers auf den vorgelegten Verpflichtungsrechnungen eine Antidumpingzollschuld und Ausgleichszollschuld entstanden, wobei die so entstandenen Abgaben vom HZA zutreffend unter Berücksichtigung der Schlussmethode nach Art. 31 ZK bzw. Art. 74 UZK berechnet worden seien.⁹⁴⁸

Dieses Ergebnis stehe auch im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH zum Missbrauch des Unionsrechts.⁹⁴⁹ Nach seiner ständigen Rechtsprechung sei eine betrügerische oder missbräuchliche Berufung auf das Unionsrecht nicht erlaubt.⁹⁵⁰ Die Anwendung des Unionsrechts könne nämlich nicht so weit gehen,

944 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 11.

945 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 12.

946 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 33.

947 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 34.

948 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 36.

949 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 64.

950 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 65; bezugnehmend auf EuGH, Urt. v. 12.05.1998 – Rs. C-367/96 (Kefalas), ECLI:EU:C:1998:222; EuGH, Urt. v. 12.03.2000 – Rs. C-373/97 (Diamantis), ECLI:EU:C:2000:150; EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121; EuGH, Urt. v. 13.03.2014 –

dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsbeteiligten gedeckt werden, d. h. Umsätze, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigt werden, missbräuchlich aus dem Unionsrecht Vorteile zu ziehen.⁹⁵¹

Im Hinblick auf das objektive Missbrauchselement müsse sich aus einer Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergeben, dass trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde.⁹⁵² Eine solche Feststellung mache ein subjektives Element in dem Sinne erforderlich, dass aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein muss, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen die Erlangung eines ungerechtfertigten Vorteils bezweckt wird. Denn das Missbrauchsverbot sei nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung eines Vorteils. Der Beweis für das Vorliegen dieses subjektiven Elements könne u. a. durch den Nachweis des rein künstlichen Charakters der Umsätze erbracht werden.⁹⁵³

Hiervon ausgehend könne es keinen Zweifel daran geben, dass die vorliegenden Kaufgeschäfte von China an die Antragstellerin und die nachfolgenden Planungs-, Errichtungs-, und Baugeschäfte nur scheinbar zu einem bestimmten Preis erfolgten und nur den einen Zweck hatten, den Mindestpreis bei der Einfuhr durch nachträgliche Rabattierungen zu umgehen. Dementsprechend habe die Geschäftsführung der Antragstellerin die jeweilige Preiskalkulation in enger Zusammenarbeit mit dem chinesischen Mutterkonzern und den jeweiligen Abnehmern vorgenommen und auch dafür Sorge getragen, dass die Abnehmer der Module entweder Kickbackzahlungen oder drastisch verbilligte Planungs-, Errichtungs-, und Bauleistungen erhalten hätten, die ohne die vorangegangenen überhöht in Rechnung gestellten Modullieferungen für die Antragstellerin wirtschaftlich völlig unrentabel gewesen wären. Damit stehe fest, dass die von der Antragstellerin strukturierten Verfahrensabläufe nicht nur objektiv, sondern auch subjektiv die Tatbestandsvoraussetzungen eines missbräuchlichen Verhaltens erfüllt haben, weil diese rein

Rs. C-155/13 (SICES u. a.), ECLI:EU:C:2014:145; EuGH, Urte. v. 09.07.2015 – Rs. C-607/13 (Cimmino u. a.), ECLI:EU:C:2015:448.

951 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 66; bezugnehmend auf EuGH, Urte. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121.

952 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 68; bezugnehmend auf EuGH, Urte. v. 14.12.2000 – Rs. 110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695; EuGH, Urte. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (Eichsfelder Schlachtbetrieb), ECLI:EU:C:2005:491.

953 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 69; bezugnehmend auf EuGH, Urte. v. 14.12.2000 – Rs. 110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695; EuGH, Urte. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121; EuGH, Urte. v. 21.02.2008 – Rs. C-425/06 (Part Service), ECLI:EU:C:2008:108.

künstlichen Charakter hatten und nur der Umgehung der Mindestpreisregelung dienten.⁹⁵⁴

c) Übertragbarkeit auf den UZK

Die noch nach ZK-Recht beurteilten Vorgänge lassen sich ohne Weiteres auf den UZK übertragen. Die entsprechenden Nachfolgeregelungen hat das FG bereits in den Sachverhalten nach dem 01.05.2016 auch im Urteil angewendet.⁹⁵⁵ Rechtliche Unterschiede ergeben sich hierbei nicht, wie auch die Formulierungen des FG im Urteil selbst zeigen. Es unterscheidet nicht zwischen den Sachverhalten, sondern prüft Sachverhalte vor und nach dem 01.05.2016 in einem Satz.

d) Anmerkung

In der Literatur ist das Urteil als in einer Reihe stehend gesehen worden, die das Missbrauchsverbot nach der Rechtsprechung des EuGH übernimmt bzw. anwendet.⁹⁵⁶ Dem ist zuzustimmen. Die oft wörtlich übernommenen Passagen und der stetige Bezug auf die Entscheidungen des EuGH lassen erkennen, dass das FG die Vorgaben vollständig übernommen und entsprechend der Maßgabe des EuGH, nach der die Feststellung der Tatbestandsvoraussetzungen des Missbrauchs dem nationalen Gericht obliegen, auf den Einzelfall angewendet hat.

2. Urteil des FG Hamburg, 4 K 55/17

Außerdem hatte das FG Hamburg im Verfahren 4 K 55/17⁹⁵⁷ über einen Sachverhalt zu entscheiden, der das unionsrechtliche Missbrauchsverbot im Zusammenhang mit dem europäischen Zollrecht betraf. Die gegen das Urteil beim BFH eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wurde zurückgenommen.⁹⁵⁸

a) Sachverhalt

Die Klägerin war eine Gesellschaft, die seit den 1980er Jahren vereinzelt mit Champignonkonserven chinesischen Ursprungs handelte. Die Konserven bezog

954 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 71.

955 FG München, Beschl. v. 18.10.2018 – 14 V 2121/18, Rn. 36.

956 *Felderhoff*, AW-Prax 2020, 293 (297).

957 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris.

958 BFH, Beschl. v. 11.02.2020 – VII B 139/19; *Felderhoff*, AW-Prax 2020, 293 (293).

sie von der A & Co KG, einer Gesellschaft, die dieselben Gesellschafter und Geschäftsführer hatte wie die Klägerin selbst und wie diese zur A-Unternehmensgruppe gehörte.⁹⁵⁹

Auf Antrag der Klägerin, vertreten durch die A, wurde ihr im Januar 2014 eine Einfuhrlizenz zur Einfuhr von 120 t Konserven zu einem Kontingentszollsatz von 23 % als „traditioneller Einführer“ erteilt, wobei die Sicherheit für die Lizenz von A gestellt wurde.⁹⁶⁰

Im Mai 2014 meldete die Klägerin, wiederum vertreten durch A, entsprechende Konserven zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an, für die unter Anwendung des Kontingentszollsatzes per Einfuhrabgabenbescheid Zollabgaben festgesetzt wurden. Dadurch war das der Klägerin zugeteilte Kontingent von 120 t Konserven nahezu restlos aufgebraucht.⁹⁶¹

Die Einfuhren wurden jeweils wie folgt abgewickelt: Zunächst erwarb A Paletten à 12 Gläser Champignons in Scheiben von einem chinesischen Lieferanten und verbrachte diese in ein Zolllager nach Hamburg.⁹⁶² Sodann verkaufte A die Ware unverzollt an die Klägerin. Dies erfolgte dergestalt, dass die Klägerin am 14. Mai 2014 bei A zu den Lieferbedingungen „Frei ab Hamburger Lager, unverzollt“ die in den drei Handelsrechnungen bezeichneten Waren bestellte. Diesen Auftrag hatte A bereits am Vortag bestätigt. A berechnete hierfür mit Rechnung vom 14. Mai 2014 nahezu ihren FOB-Einkaufspreis zuzüglich Beförderungs-, Transport-, Versicherungs-, Lager-, und Umschlagskosten.⁹⁶³ Am 15. Mai 2014 überführte die Klägerin, vertreten durch A, die Waren in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr. Hierbei gab sie als Zollwert den Einkaufspreis an, den A an die chinesischen Hersteller gezahlt hatte. Für die Zahlung der Einfuhrabgaben wurde das Aufschubkonto der A belastet, das die verauslagten Einfuhrabgaben an die Klägerin weiterbelastete.⁹⁶⁴

Zeitgleich mit dem unverzollten Verkauf von A an die Klägerin einigten sich die Parteien über den Rückkauf der Waren. Bereits am 13. Mai 2014 bestellte A dieselbe Ware, verzollt, bei der Klägerin, die diesen Auftrag am 14. Mai bestätigte und am 26. Mai 2014 in Rechnung stellte. Als Kaufpreis wurde der Einkaufspreis zuzüglich Zoll vereinbart. Die Kaufpreise wurden miteinander verrechnet. Erst

959 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 2.

960 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 4.

961 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 4.

962 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 5.

963 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 6.

964 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 7.

nachdem A die Ware an Dritte weiterveräußert hatte, wurde sie aus dem Zolllager entfernt.⁹⁶⁵

Veranlasst durch eine turnusmäßige Zollprüfung bei A ordneten die Zollbehörden im August 2015 bei der Klägerin eine Zollprüfung an. Nach den Feststellungen des Prüfungsberichts aus Dezember 2015 sei A in ihrer Funktion als Lieferant, Kunde, Zollwertanmelder, Vertreter bei der Zollanmeldung und der Lizenzbeantragung, Aufschubnehmer und Sicherheitensteller eine tragende, weitreichende und zielgerichtete Rolle zugekommen, sodass bei der Klägerin kein ausgeprägtes Geschäftsrisiko verblieben sei. Obwohl diese Geschäftsgestaltungen der Zollverwaltung seit Jahren bekannt seien, sei die Geschäftspraxis im Hinblick auf das Urteil des EuGH vom 13. März 2014 (SICES u. a., C-155/13) rechtsmissbräuchlich und es seien Einfuhrabgaben nachzuerheben.⁹⁶⁶

Im März 2016 wurden daher bezugnehmend auf den Prüfungsbericht die Abgaben nacherhoben. Hiergegen wendete sich die Klägerin, soweit die Nacherhebung die streitigen Einfuhren betraf, mit der Klage.⁹⁶⁷

b) Entscheidung des FG Hamburg

Das FG gab der Klage statt. Hinsichtlich des Rechtsmissbrauchsverbots führte es aus: Der Kontingentszollsatz von 23 % habe nicht angewendet werden können, da zwar die Einfuhrlizenz genutzt worden sei, die Voraussetzungen für die Anwendung des Kontingentszollsatzes habe die Klägerin aber rechtsmissbräuchlich herbeigeführt.⁹⁶⁸ Denn im Ausgangspunkt sei festzuhalten, dass Art. 5 Abs. 4 VO (EG) Nr. 1979/2006⁹⁶⁹ in der Fassung der VO (EG) Nr. 113/2008⁹⁷⁰ seinem Wortlaut nach nicht verletzt sei, da die Klägerin nicht ihre Einfuhrlizenz übertragen habe. Der EuGH habe aber, bezugnehmend auf seine Urteile in der Rechtssache *SICES u. a.* und der Rechtssache *Cervati und Malvi*, in vergleichbaren Fällen entschieden, dass sich ein Einführer nicht auf den Kontingentszollsatz berufen könne, wenn zur Erreichung der Voraussetzungen des Kontingentszollsatzes

965 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 8.

966 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 9.

967 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 10, 15.

968 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 29.

969 Verordnung (EG) Nr. 1979/2006 der Kommission vom 22. Dezember 2006 zur Eröffnung und Verwaltung von Zollkontingenten für aus Drittländern eingeführte Pilzkonserven, ABl. (EU) Nr. L 368 v. 23.12.2006, S. 91.

970 Verordnung (EG) Nr. 113/2008 der Kommission vom 6. Februar 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1979/2006 zur Eröffnung und Verwaltung von Zollkontingenten für aus Drittländern eingeführte Pilzkonserven, ABl. (EU) Nr. L 33 v. 7.2.2008, S. 5.

rechtsmissbräuchliche Transaktionen durchgeführt worden seien. Er müsse dann die Differenz zum vertragsmäßigen Zollsatz ausgleichen.⁹⁷¹

Ein Rechtsmissbrauch setze in objektiver Hinsicht voraus, dass sich nach der Gesamtwürdigung der objektiven Umstände ergebe, dass trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlichen Vorgaben das Ziel der Regelung nicht erreicht werde.⁹⁷² Als subjektives Element müsse sich aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ergeben, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen bezweckt werde, einen ungerechtfertigten Vorteil dadurch zu erlangen, dass die entsprechenden Begünstigungsvoraussetzungen künstlich geschaffen wurden. Das Missbrauchsverbot sei jedoch nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben könnten als die Erlangung eines Vorteils. Um die subjektive Komponente feststellen zu können, müsse bei den Einführern der Vorsatz bestanden haben, den Käufern einen ungerechtfertigten Vorteil zu verschaffen, während die Handelstätigkeit für die Einführer jeder wirtschaftlichen oder kommerziellen Rechtfertigung entbehre. Das könne sich etwa aus einer Verkaufspreisfestsetzung auf einem Niveau ergeben, das dem Einführer einen bedeutenden Gewinn aus den Verkäufen ermögliche. Ebenso könnte berücksichtigt werden, dass der Einführer unter Androhung von Sanktionen verpflichtet sei, seine Einfuhrlicenzen zu nutzen, sodass er ein tatsächliches Interesse an Einfuhren habe. Für den künstlichen Charakter könne der Umstand angeführt werden, dass der Einführer selbst kein Geschäftsrisiko trage, weil dieses hauptsächlich von seinem Käufer getragen werde. Ebenso spreche für den künstlichen Charakter eine geringe Gewinnspanne für den Einführer oder ein Verkauf in der EU unter dem eigentlichen Marktpreis.⁹⁷³

Beide Elemente – objektives wie subjektives – seien im konkreten Fall erfüllt gewesen, so das FG Hamburg. In objektiver Hinsicht könnte sich die A durch den Rückkauf einen größeren Marktanteil sichern, als ihr nach der Lizenz zustehen soll. Zwar seien von As eigenem Kontingent am 15. Mai 2014 noch 1317 t offen gewesen, sie habe dieses Restkontingent jedoch aufgebraucht und könnte sich durch die wirtschaftliche Ausnutzung des Kontingents der Klägerin, das sie habe vermarkten können, einen größeren Anteil am Markt sichern und damit eine von der Verordnung zu verhindernde Wettbewerbsverzerrung ermöglichen.⁹⁷⁴ In subjektiver Hinsicht stellte das FG fest: Die vorgenommenen Geschäfte hätten zum Ziel gehabt, der A über die eigene Lizenzmenge hinaus zusätzliche Konserven zu verschaffen. Dadurch werde das Ziel der Verordnung, mehr Wettbewerb zwi-

971 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 30.

972 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 31.

973 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 32.

974 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 37.

schen den Einführern der Konserven zu schaffen, konterkariert. Anhand der zeitlichen Abfolge der Vertragsschlüsse sei zu erkennen, dass die Klägerin kein Absatzrisiko getragen, sondern die Initiative vielmehr von A ausgegangen sei. Denn diese habe bereits am 13. Mai 2014, als noch kein Auftrag über den Verkauf der unverzollten Ware erteilt gewesen sei, den Rückkauf bestätigt. Somit sei bereits im Zeitpunkt des Verkaufs klar gewesen, dass die verzollte Ware wieder an A zurückgehe, womit das wirtschaftliche Risiko allein bei A gelegen habe.⁹⁷⁵

Für die Missbräuchlichkeit der Gestaltung spreche auch die sehr geringe Gewinnspanne der Klägerin.⁹⁷⁶ Hinsichtlich der Künstlichkeit führte das FG außerdem die vollständige Abwicklung der Lizenzbeantragung durch A, sowie die Hinterlegung der Sicherheit durch A, die Abwicklung der Zollabfertigung durch A und die Abwicklung über das Konto der A an. Die Klägerin habe kein Risiko für den Ausfall der Sicherheit getragen.⁹⁷⁷

Gleichwohl müsse von einer Nacherhebung abgesehen werden. Denn es habe nach Art. 220 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. b ZK ein dem entgegenstehender aktiver Irrtum der Zollbehörden vorgelegen, der von der Klägerin nicht habe erkannt werden können.⁹⁷⁸

Dieser aktive Irrtum habe darin gelegen, die (seit Jahren unbeanstandete) Gestaltung nicht als rechtsmissbräuchlich einzustufen, sodass der Kontingentszollsatz Anwendung fand.⁹⁷⁹

Der Irrtum habe von der Klägerin weiter auch nicht erkannt werden können. Denn es sei hier nach der Rechtsprechung des EuGH auf den Zeitpunkt der Abgabemitteilung abzustellen, also hier den 15. Mai.⁹⁸⁰ Hinsichtlich der Erkennbarkeit müssten – wiederum unter Bezugnahme der Rechtsprechung des EuGH – die Art des Irrtums, die Berufserfahrung des Wirtschaftsteilnehmers und die von ihm angewendete Sorgfalt berücksichtigt werden. Die Art des Irrtums beurteile sich danach, ob die betreffende Regelung komplex oder so einfach ist, dass der Irrtum bei einfacher Untersuchung leicht erkennbar sei. Hinsichtlich der Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers gelte, dass dieser, wenn er selbst Zweifel an der Rechtmäßigkeit seines Handelns habe, Informationen und sich weitgehend Aufschluss darüber verschaffen muss, ob seine Zweifel berechtigt sind. Die Berufserfahrung

975 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 39.

976 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 40.

977 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 41.

978 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 45.

979 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 47.

980 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 49.

schließe einen Irrtum zwar nicht aus, es könne aber von einem erfahrenen Wirtschaftsteilnehmer erwartet werden, dass dieser Abweichungen vom Üblichen leichter erkennen kann.⁹⁸¹

Gemessen an diesen Grundsätzen sei der Irrtum nicht erkennbar gewesen.⁹⁸² Der Grundsatz des Verbots rechtsmissbräuchlicher Berufung auf das Unionsrecht sei für sich genommen nicht komplex. Die Schwierigkeit ergebe sich aber aus der Anwendung desselben auf den Einzelfall. Das Urteil des EuGH in der Rechtssache *SICES u. a.* habe hier keine grundlegend neuen Erkenntnisse gebraucht.⁹⁸³ Auch nach dem *SICES u. a.*-Urteil hänge die Feststellung des Rechtsmissbrauchs von einer Gesamtbetrachtung des Einzelfalls durch die nationalen Gerichte bzw. Behörden ab. Das EuGH-Urteil habe keine generellen Feststellungen bezüglich der rechtsmissbräuchlichen Inanspruchnahme einer Einfuhrlizenz beim Verkauf verzollter Ware an einen Käufer, von dem man die Ware zuvor unverzollt angekauft hatte, getroffen. Somit sei die Rechtslage nicht dergestalt geklärt worden, dass die irrtümliche Einordnung der klägerischen Vertragsgestaltungen als rechtsmissbräuchlich zu Tage getreten wäre.⁹⁸⁴ Zwar könne grundsätzlich von einem so erfahrenen Wirtschaftsteilnehmer wie der Klägerin erwartet werden, dass bei der Lektüre des EuGH-Urteils Zweifel an der Rechtmäßigkeit entstanden wären, so dass weitere Nachforschungen hätten angestellt werden müssen.⁹⁸⁵ Dass die Klägerin diese nicht unternommen habe, wirke sich aber im konkreten Streitfall nicht aus, weil die Zeitspanne zwischen Ergehen des Urteils und Ergehen des Nacherhebungsbescheids so kurz gewesen sei und es auch erfahrenen Wirtschaftsteilnehmern zuzugestehen sei, zunächst anwaltlichen Rat bezüglich der Rechtslage einzuholen. Zudem wäre es unter den Umständen des zu verhandelnden Einzelfalls nicht zu erwarten gewesen, von der Zollverwaltung eine Bewertung des Verhaltens der Klägerin unter Berücksichtigung des *SICES u. a.*-Urteils zu erlangen. Der Irrtum sei daher insgesamt nicht erkennbar gewesen.⁹⁸⁶

Die Klägerin habe auch nicht anderweitig Kenntnis von dem Irrtum erlangt, so dass sie gutgläubig gewesen sei, wie es die Vorschrift des Art. 220 Abs. 2 UAbs. 1 Buchst. b ZK verlange.⁹⁸⁷

981 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 50.

982 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 52.

983 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 53.

984 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 54.

985 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 55.

986 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 56.

987 FG Hamburg, Urt. v. 19.11.2019 – 4 K 55/17 – juris, Rn. 60.

c) Übertragbarkeit auf den UZK

Die Entscheidung lässt sich auf die Rechtslage nach UZK übertragen. Die Nachfolgevorschrift des Art. 220 ZK findet sich nun in Art. 119 Abs. 1 UZK und bringt insoweit keine rechtlichen Änderungen.⁹⁸⁸

d) Anmerkung

In der Literatur ist die Entscheidung begrüßt worden. Sie nehme bei der Bewertung einer langjährigen, mit der Rechtsprechung des EuGH zum allgemeinen Missbrauchsverbot nicht in Einklang stehenden Praxis auch deren langjährige Duldung durch die Zollverwaltung in den Blick. Außerdem verdeutliche das Urteil, dass bei der Übertragung einer für den Wirtschaftsbeteiligten ungünstigen Rechtsprechung auf andere Konstellationen genau zu begründen ist und nicht mit pauschalen Vorwürfen gearbeitet werden könne.⁹⁸⁹ Dem ist zuzustimmen, zeigt es doch auch die Schwierigkeit, die sich ergeben kann, wenn es keine kodifizierte Regelung gibt. Zum Missbrauchsverbot selbst ist angemerkt worden, dass die Entscheidung in einer Reihe nationalgerichtlicher Urteile stehe, die zeige, dass die Rechtsprechung des EuGH zum Missbrauchsverbot auch immer häufiger zum Prüfungsmaßstab nationaler Gerichte wird, sodass im Rahmen kritischer Einführen hinsichtlich einer Umgehung von den Unternehmen bei der Risikoabwägung immer mehr auch die Rechtsprechung des EuGH zum Missbrauchsverbot in den Blick genommen werden müsse.⁹⁹⁰ Dem ist zuzustimmen. Es dürfte jedoch, wie die Ausführungen des FG Hamburg zeigen, häufig schwierig sein, die eher abstrakten Feststellungen des EuGH als Unternehmen in der eigenen Risikoabwägung auf den konkreten Einzelfall zu übertragen, wenn die mögliche Missbräuchlichkeit der eigenen Praxis bewertet werden muss. Die teils nahezu wortgleiche Entscheidung des FG München, 14 K 3071/16 vom 25.10.2018⁹⁹¹ zeigt außerdem, dass die hier beurteilte Konstellation offensichtlich ein Problem darstellt, das sich häufig(er) stellt.

988 *Felderhoff*, AW-Prax 2020, 293 (296); allgemein zu Art. 119 UZK *Alexander* in: Witte, UZK, Art. 119, Rn. 1; *Deimel* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 119 UZK, Rn. 1; *Deimel* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 119, Rn. 1.

989 *Felderhoff*, AW-Prax 2020, 293 (296).

990 *Felderhoff*, AW-Prax 2020, 293 (297).

991 FG München, Urt. v. 25.10.2018 – 14 K 3071/16.

VI. Zwischenergebnis zur nationalen Rechtsprechung in Zollsachen

Mit *Felderhoff*⁹⁹² kann davon ausgegangen werden, dass die Vorgaben des EuGH zum unionsrechtlichen Missbrauchsverbot nun auch in der nationalen Rechtsprechung „angekommen“ sind. Die dargestellten Entscheidungen zeigen einerseits unterschiedliche Konstellationen des Missbrauchs im Zusammenhang mit dem Zollrecht und andererseits auch, dass Probleme, die sich häufig(er) stellen, von der Rechtsprechung anhand der Kriterien einheitlich gelöst werden können. Allerdings zeigen sich, wie auch von *Felderhoff*⁹⁹³ angesprochen, Bedürfnisse der genauen Prüfung durch die Wirtschaftsbeteiligten, die nicht immer leicht fallen. Es zeigt sich hier, dass eine verlässliche Kodifikation fehlt, an deren Kriterien sich die Wirtschaftsbeteiligten orientieren können.

VII. Abgrenzung zu Sanktionen und Strafrecht

Wie Art. 42 UZK erstmals im europäischen Zollrecht zeigt, sind dort grundsätzlich auch Sanktionen vorgesehen.⁹⁹⁴ Das wirft die Frage auf, wie in diesem Zusammenhang der unionsrechtliche Missbrauchsbegriff einzuordnen ist. Die Klärung dieser Frage erscheint sinnvoll, um später eine Rechtsnorm entwickeln zu können, die möglichst wenig Schwierigkeiten in der Anwendung bereiten würde.

Der Wortlaut des Art. 42 UZK zeigt zwei Dinge: Einerseits handelt es sich bei Art. 42 UZK nicht selbst um eine Ermächtigungsgrundlage, die Norm will vielmehr die Mitgliedstaaten dazu bewegen, selbst Vorschriften zu erlassen.⁹⁹⁵ So ist formuliert worden, das unionale Sanktionsrecht sei völlig offen und daran könne auch Art. 42 Abs. 2 UZK nichts ändern, der offenbar nur die sanktionsrechtliche Phantasie der Mitgliedstaaten beflügeln solle.⁹⁹⁶ Dementsprechend könnte eine generelle Weigerung eines Mitgliedstaates, überhaupt Sanktionen zu erlassen, zu einem Vertragsverletzungsverfahren vor dem EuGH führen.⁹⁹⁷

992 *Felderhoff*, AW-Prax 2020, 293 (297).

993 *Felderhoff*, AW-Prax 2020, 293 (297).

994 *Möller/Retemeyer*, ZfZ 2016, 236 (236); *dies.*, ZfZ 2018, 253 (253).

995 *Möller* in: HHSp, AO/FGO, 269. Lieferung 2022, Art. 42 UZK, Rn. 6; *Möller* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Art. 42, Rn. 6; ähnlich *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 88.

996 *Rüsken* in: *Dorsch/Rüsken*, Zollrecht, Art. 42 UZK, Rn. 12 (Stand: 01.09.2020).

997 *Witte/Henke/Kammerzell*, UZK, S. 73.

Andererseits muss zwischen Verwaltungssanktionen und strafrechtlichen Sanktionen unterschieden werden.⁹⁹⁸ Denn auch hinsichtlich des Zollrechts ist festzustellen, dass Missbrauch bzw. Umgehung nicht schlechthin strafbar ist.⁹⁹⁹ Darüber hinaus muss bedacht werden, dass erstens die Union ein gewichtigeres Interesse hat, rechtswidrige Praktiken zu unterbinden, womit die Anforderungen an rein künstliche Gestaltungen sinken, und zweitens die Frage der Verhältnismäßigkeit unterschiedlich zu beurteilen ist. Geht es nämlich um die Vermeidung rechtswidriger Praktiken, kommt dem staatlichen Unterbindungsinteresse eine größere Bedeutung in der Abwägung mit dem Prinzip der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zu als bei der Vermeidung legaler Steuerumgehungen.¹⁰⁰⁰

Beachtet man aber nun, dass es nach der Rechtsprechung des EuGH das Rückgängigmachen der Vorteile aus einer missbräuchlichen Ausnutzung des Unionsrechts keiner spezifischen Rechtsgrundlage bedarf, weil es sich dabei nicht um eine Sanktion handelt, sondern eine bloße Folge der Feststellung des Missbrauchs¹⁰⁰¹, so wird deutlich, dass der Missbrauch von den Sanktionen, deren Entwicklung Art. 42 UZK Vorschub leisten will, abgegrenzt werden muss.

So ist zwar der Begriff der Sanktion nicht aus sich heraus verständlich und im Primär- wie auch im Sekundärrecht nicht definiert.¹⁰⁰² Angesichts der Konzeption der Regelung des Art. 42 UZK als Initialisierungsnorm scheint dies aber gerade nicht gewollt, was mit den begrenzten Kompetenzen der Union im (Verwaltungs-) Strafrecht¹⁰⁰³ zusammenhängen dürfte. Dementsprechend kann das nationale Verständnis des Begriffs herangezogen werden. Nach deutschem Verständnis fallen unter den Begriff der Sanktion die straf-, bußgeld- und verwaltungsrechtlichen Maßnahmen, die in der Zollverordnung¹⁰⁰⁴ normiert sind.¹⁰⁰⁵ Diesen ist der Sanktionscharakter gemein, der jedoch der Feststellung des Rechtsmissbrauchs gerade

998 Möller in: Koszinowski, Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, 25 (25).

999 Schon zum Recht nach ZK *Lasinski-Sulecki*, WCJ 2015, Vol. 9 No. 2, 3 (8).

1000 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 5, Rn. 75.

1001 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 28.

1002 Möller in: Koszinowski, Unionszollkodex und Entwicklungen im internationalen Handel, 25 (25); Möller/Retemeyer, ZfZ 2016, 236 (237).

1003 Möller/Retemeyer, ZfZ 2016, 236 (237 f.).

1004 Zollverordnung v. 23.12.1993, BGBl. I 1993, S. 2249 i. d. F. mit Änderungen durch Art. 26 des JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, S. 3096.

1005 BMF, Einführungserlass UZK, VI. Sanktionen, E-VSF-Nachrichten N 11 2016 Nr. 46 v. 11.03.2016, S. 7; ebenso GZD, Umsetzungsverfügung, L. Sanktionen, E-VSF-Nachrichten N 18 2016 Nr. 73 v. 02.05.2016, S. 21; Möller/Retemeyer, ZfZ 2016, 236 (237).

nicht anhaftet¹⁰⁰⁶. Dem ähnlich sollen Maßnahmen im Sinne des Art. 4 SanktionenVO nur die durch das unregelmäßige Verhalten des Wirtschaftsbeteiligten rechtswidrig erlangten Beträge abschöpfen, während Sanktionen im Sinne des Art. 5 SanktionenVO auch höhere als die rechtswidrig erlangten Beträge umfassen können¹⁰⁰⁷, sodass die Missbrauchsfeststellung insofern nicht mit der Sanktion im Sinne des Art. 42 UZK gleichgesetzt werden kann.

VIII. Zusammenfassung

Der EuGH hat mit den Urteilen *Pometon* und *Christodoulou* schrittweise, aber mittlerweile vollständig seine Rechtsprechung zum Missbrauch von Unionsrecht in das Zollrecht übertragen. Das ist auch von der Literatur grundsätzlich begrüßt worden.¹⁰⁰⁸ Die noch zum alten Recht ergangenen Urteile lassen sich vollumfänglich auf das neue Recht nach UZK übertragen. Es ging immer um die grundsätzliche Wertung, dass Vorgehensweisen verhindert werden sollten, die zollrechtlichen Grundsätzen zuwiderliefen¹⁰⁰⁹, sodass es zu einer Übertragung auf das neue Recht nicht zwangsläufig einer Kodifikation bedurfte. Gleichwohl ist erkennbar, dass es auch im Zollrecht hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale des Missbrauchs zu Diskussionen und damit in einem gewissen Maß zu Rechtsunsicherheit kommen kann.

Die Vorgaben des EuGH zum unionsrechtlichen Missbrauchsverbot hat auch die nationale Rechtsprechung übernommen. Die dargestellten Entscheidungen zeigen einerseits unterschiedliche Konstellationen des Missbrauchs im Zusammenhang mit dem Zollrecht und andererseits auch, dass Probleme, die sich häufig(er) stellen, von der Rechtsprechung anhand der Kriterien einheitlich gelöst werden können. Allerdings zeigen sich Bedürfnisse der genauen Prüfung durch die Wirtschaftsbeteiligten, die nicht immer leicht fallen.¹⁰¹⁰ Es zeigt sich hier, dass eine verlässliche Kodifikation fehlt, an deren Kriterien sich die Wirtschaftsbeteiligten orientieren können.

1006 Vgl. EuGH, Urte. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (*Pometon*), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 28; EuGH, Urte. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (*Christodoulou* u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 67; *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG/EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 22.

1007 *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG/EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 27.

1008 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 274; *ders.*, AW-Prax 2014, 88 (90).

1009 *Wolffgang/Harden/Verhorst*, ZfZ 2018, 2 (8); *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 256 UZK, Rn. 21; *Witte* in: Witte, UZK, Art. 257, Rn. 150; *Felderhoff* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Art. 256, Rn. 21; *Traub* in: Witte, UZK, Vor. Art. 69 – 76, Rn. 2; *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. E 3009.

1010 *Felderhoff*, AW-Prax 2020, 293 (297).

Missbrauch und Umgehung müssen von den Sanktionen im Sinne des Art. 42 UZK abgegrenzt werden. Denn der Feststellung des Rechtsmissbrauchs haftet gerade kein Sanktionscharakter an.¹⁰¹¹ Art. 42 UZK gilt dagegen als „Initialisierungsnorm“, die die Mitgliedstaaten zum Erlass von Vorschriften mit Sanktionscharakter animieren soll.¹⁰¹²

1011 Vgl. EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 28; EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 67; *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG/EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 22.

1012 *Möller* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Art. 42, Rn. 6; ähnlich *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 88.

E. Ein Missbrauchstatbestand für das Zollrecht der Union

Die vorangegangenen Ausführungen haben deutlich gemacht, dass, obwohl nun in der Rechtsprechung des EuGH der Grundsatz des Verbots rechtsmissbräuchlicher Berufung auf Unionsrecht als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts auf Primärrechtsebene verankert ist, durchaus noch erhebliche Unsicherheiten hinsichtlich der Anwendung desselben bestehen.¹⁰¹³ Ebenso fallen die Entscheidungen des EuGH hinsichtlich der Merkmale des Missbrauchs zum Zollrecht unterschiedlich aus. Das gilt insbesondere hinsichtlich des Erfordernisses eines subjektiven Tatbestandsmerkmals des Rechtsmissbrauchs im Zollrecht.¹⁰¹⁴ Auch dies zeigt, dass eine eindeutige Linie bisher offenbar nicht gefunden werden konnte. Es erscheint daher sinnvoll, auf der Basis der bisherigen Erkenntnisse Überlegungen dahingehend anzustellen, ob und, gegebenenfalls, wie der Gedanke des Rechtsmissbrauchsverbots im europäischen Zollrecht kodifiziert werden kann. Im Folgenden wird daher zunächst die Unvollständigkeit des UZK in diesem Punkte aufgezeigt (I.). Sodann stellt die Abhandlung die Gründe dar, die dazu führen, anzunehmen, dass die Problematik der Unvollständigkeit des UZK trotz des Bestehens eines ungeschriebenen Rechtsgrundsatzes des Unionsrechts weiterhin nicht gelöst ist (II.). Im dritten Schritt (III.) erfolgt die Hinwendung zur Entwicklung eines Kodifikationsvorschlags, indem die zu beachtenden Rahmenbedingungen bzw. Anforderungen des Primär- und des Völkerrechts betrachtet werden. Daran anschließend sucht die Arbeit nach einem Anknüpfungspunkt für die Neukodifikation im UZK (IV.), bevor ein konkreter Kodifikationsvorschlag unterbreitet wird, der die zuvor erarbeiteten Bedingungen berücksichtigen soll (V.).

I. Ausgangspunkt: Unvollständigkeit des UZK: Keine Übernahme des Art. 25 ZK

Die Regelungen des UZK enthalten bisher keine allgemeine Norm für ein Missbrauchsverbot. Überhaupt findet sich das Wort Missbrauch nur in Art. 250 Abs. 2 lit. b) im Zusammenhang mit dem Verfahren der vorübergehenden Verwendung

1013 S. insbesondere B. II. und die Ausführungen zum Urteil *Cussens u. a.* unter B. I. 6. u); vgl. auch *Fischer*, jurisPR-SteuerR 3/2018, Anm. 5, S. 5.

1014 S. insoweit die Ausführungen zu den Urteilen *Pometon* unter D. I. 2. und *Christodoulou u. a.* unter D. II. 2.

und Art. 254 Abs. 3 UZK im Zusammenhang mit der Endverwendung. Es wird jedoch jeweils nicht erläutert, was in diesem Zusammenhang unter Missbrauch zu verstehen ist. Vielmehr ist die Frage zu stellen, ob diese Normen überhaupt dem Begriff des Rechtsmissbrauchs zugeordnet werden können.

Hinsichtlich Art. 250 Abs. 2 lit. b) UZK ist auf Folgendes hinzuweisen: Nach ihrem Wortlaut soll die Vorschrift der Verhinderung von Missbrauch durch Nämlichkeitssicherung dienen. Der Nämlichkeitsverstoß führt jedoch nach Art. 79 Abs. 1 lit. a) 3. Var. UZK zur Entstehung einer Zollschuld.¹⁰¹⁵ Das spricht dafür, den von Art. 250 Abs. 2 lit. b) UZK als „Missbrauch“ formulierten Umstand eher als einen Betrug im Rechtssinne einzuordnen.¹⁰¹⁶ Denn wenn eine Zollschuld nach Art. 79 UZK entsteht, ist gerade eine Verpflichtung nach zollrechtlichen Vorschriften nicht erfüllt.¹⁰¹⁷ Damit sind gerade nicht alle Voraussetzungen einer Vorschrift in formaler Hinsicht erfüllt. Art. 250 Abs. 2 lit. b) UZK ist damit keine Vorschrift zur Verhinderung von Rechtsmissbrauch. Daran kann sich auch nichts ändern, wenn man davon ausgeht, dass es für die Zollschuldentstehung nicht ausreicht, wenn eine der in Art. 250 Abs. 2 UZK genannten Voraussetzungen nicht erfüllt ist, weil sich die innere Absicht in einem objektiven Tun oder Unterlassen manifestieren müsse.¹⁰¹⁸ Denn sobald der Betrug im Sinne des Art. 250 Abs. 2 lit. b) UZK offensichtlich wird, hat es ein objektives Tun oder Unterlassen gegeben, in dem sich die Absichten des Wirtschaftsbeteiligten manifestiert haben.

Ähnliches gilt für Art. 254 Abs. 3 UZK: Die Vorschrift soll nach ihrem Wortlaut präventiv die zweckwidrige Verwendung von in der Endverwendung befindlichen Waren verhindern. Gerade die Pflicht, Waren nicht entgegen den Zwecken der Endverwendung zu verwenden, ist aber in Art. 239 Abs. 1 lit. a) UZK geregelt, sodass bei einem Verstoß gegen diese Verpflichtung eine Zollschuld nach Art. 79 Abs. 1 lit. b) UZK entsteht.¹⁰¹⁹ Entsteht aber eine Zollschuld wegen Verstoßes gegen zollrechtliche Vorschriften, sind gerade nicht alle Voraussetzungen

1015 Witte in: Witte, UZK, Art. 79, Rn. 162, 164.

1016 So schon in Bezug auf das Recht nach ZK *Lasinski-Sulecki*, WCJ 2015, Vol. 9, No. 2, 3 (4).

1017 *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 132 (Stand: August 2017). Entsprechend geht das Beispiel bei *Stiehle* a. a. O., Rn. 133 davon aus, dass die Zollbehörden von der unerlaubten Verwendung eines russischen LKW im Zollgebiet der Union erst ein Jahr nach Abschluss der tatsächlichen Vorgänge erfahren. Gerade das Erschweren der Sachverhaltsermittlung ist ein Kennzeichen des Betrugs, vgl. dazu oben B. IV. und C. II.

1018 *Jatzke* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 79, Rn. 110.

1019 *Schulmeister* in: Witte, UZK, Art. 254, Rn. 43; *Olbrich* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 21. EL 2021, X., 100., Art. 254 UZK, Rn. 8; *Jatzke* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 79, Rn. 119.

dieser Vorschriften formal erfüllt. Spiegelbildlich entsteht (nur) eine Zollschuld nach Art. 77 Abs. 1 UZK, wenn der Wirtschaftsbeteiligte alle Verpflichtungen aus der Endverwendung einhält.¹⁰²⁰ Somit handelt es sich auch bei Art. 254 Abs. 3 UZK nicht um eine Vorschrift, die Rechtsmissbrauch verhindern soll, sondern um eine Betrugspräventionsnorm. Es geht in diesen Fällen gerade nicht darum, Voraussetzungen einer Vorschrift künstlich zu schaffen. Die Voraussetzungen einer Vorschrift werden vielmehr verletzt. Wollte die Vorschrift des Art. 254 Abs. 3 UZK Rechtsmissbrauch verhindern, bräuchte keine Zollschuld wegen einer Pflichtverletzung zu entstehen. Dann könnte vielmehr Art. 79 Abs. 1 lit. b) UZK nicht angewendet werden, weil die Voraussetzungen der Endverwendung formal erfüllt sind.

Insgesamt taucht damit zwar der Begriff Missbrauch im UZK auf. Damit ist jedoch, insoweit irreführend, der Betrug im Rechtssinne gemeint.¹⁰²¹

Die Umgehung wird in Art. 86 Abs. 4 UZK vom Wortlaut genannt. Der vor dem UZK anzuwendende ZK enthielt in seinem Art. 25¹⁰²² eine Norm zur Verhinderung des Rechtsmissbrauchs in den Fragen des Warenursprungs. Sie lautete:

„Artikel 25

Eine Be- oder Verarbeitung, bei der festgestellt worden ist oder bei der die festgestellten Tatsachen die Vermutung rechtfertigen, daß sie nur die Umgehung von Bestimmungen bezweckt, die in der Gemeinschaft für Waren bestimmter Länder gelten, kann den so erzeugten Waren keinesfalls im Sinne des Artikel 24 die Eigenschaft von Ursprungswaren des Be- oder Verarbeitungslandes verleihen.“

1. Zweck der Regelung des Artikels 25 ZK

Der Wortlaut der Regelung des Art. 25 ZK lässt bereits auf den ersten Blick einige Rückschlüsse auf den Zweck der Regelung zu. So wird erkennbar, dass sich die Norm klar auf den nichtpräferenziellen Ursprung bezog, der im ZK in Art. 24 geregelt war. Es handelte sich demnach um eine Regel, die zwar allgemeine Grundsätze beinhaltete, wenn es darum ging, Umgehungen zu verhindern¹⁰²³, die aber von ihrem Anwendungsbereich auf den Ursprungerwerb nach Art. 24 ZK beschränkt war. Daraus folgte zweierlei: Zum einen konnte die Vorschrift nur

1020 *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 139 (Stand: August 2017).

1021 Ähnlich bereits zum Recht nach ZK *Summersberger*, FS Ritz, 289 (292).

1022 S. zu den Ausführungen zu Art. 25 ZK insgesamt auch *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 237 ff.

1023 Dazu sogleich noch der Vergleich mit dem allgemeinen Missbrauchsvorbehalt nach der Rechtsprechung des EuGH.

angewendet werden, wenn alle Voraussetzungen des Art. 24 ZK, abgesehen von der wirtschaftlichen Rechtfertigung der Bearbeitung, erfüllt waren.¹⁰²⁴ Zum anderen konnte Art. 25 ZK nicht auf andere (zoll-) rechtliche Sachverhalte angewendet werden, weil es sich um eine Spezialvorschrift handelte, die an die Anwendbarkeit des Art. 24 ZK gebunden war.¹⁰²⁵

Vereinzelte ist davon ausgegangen worden, dass Art. 25 ZK auch auf andere Umgehungen anwendbar sei, die nicht von der früheren Ursprungsverordnung erfasst waren.¹⁰²⁶ Dieser Hinweis erscheint zumindest missverständlich, spricht doch der Wortlaut ausdrücklich davon, dass „den so erzeugten Waren keinesfalls im Sinne des Artikel 24 die Eigenschaft von *Ursprungswaren*¹⁰²⁷ des Be- oder Verarbeitungslandes“ verliehen werden kann. Der Wortlaut selbst (als äußerste Auslegungsgrenze)¹⁰²⁸ beschränkt also die Anwendung auf Konstellationen, die mit dem handelspolitischen Ursprung zusammenhängen. Es handelt sich damit um eine Spezialregelung, die aufgrund ihrer Eigenschaft als Spezialregel nicht (analog) auf andere Sachverhalte angewendet werden kann.¹⁰²⁹

Dagegen ist davon auszugehen, dass Art. 25 ZK neben der Missbrauchsklausel der AntidumpingVO angewendet werden konnte. Dies war umstritten¹⁰³⁰ und galt immer dann, wenn eine Maßnahme erlassen wurde, ohne dass eine Durchfüh-

1024 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 237; *Haring/Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 25 ZK, Rn. 1 (Stand: 01.10.2014); *Prieß*, in: Witte, ZK⁶, Art. 25, Rn. 2.

1025 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 238; *Prieß* in: Witte, ZK⁶, Art. 25, Rn. 1 f.; *Summersberger*, FS Ritz, 289 (305).

1026 *Schmidt*, Die Ursprungsregeln im Ausfuhrerstattungsrecht der EG, S. 63.

1027 Hervorhebung nur hier durch Verf.

1028 Vgl. etwa *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 28; auch *Mayer* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, 66. EL 2019, Art. 19 EUV, Rn. 53; *Schwarze/Wunderlich* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 19 EUV, Rn. 37. Gleichwohl wird aufgrund der 24 verschiedenen Amtssprachen in der EU darauf hingewiesen, dass in der Wortlautauslegung Besonderheiten zu beachten sind und alle Begriffe unionsrechtsautonom auszulegen sind.

1029 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 238; *Prieß* in: Witte, ZK⁶, Art. 25, Rn. 1 f.; allgemein zum Grundsatz „*lex specialis derogat legi generali*“ *Mosler/Münzner/Schulze*, DStR 2021, 193 (195 f.).

1030 *Prieß* in: Witte, ZK⁴, Art. 25, Rn. 6 ging davon aus, dass die Anwendbarkeit des Art. 25 ZK durch Art. 13 AntidumpingVO als Spezialvorschrift gesperrt sei, gab diese Ansicht aber im Anschluss an BFH, Urt. v. 15.07.2008 – VII R 19/07, BFHE 221, 329 auf, vgl. *Prieß* in: Witte, ZK⁶, Art. 25, Rn. 7.

nungsverordnung nach Art. 13 AntidumpingVO existierte. Denn die Voraussetzungen, die die beiden Vorschriften hatten, unterscheiden sich.¹⁰³¹ Einerseits erfordere eine Maßnahme nach Art. 13 AntidumpingVO den Erlass einer Durchführungsverordnung, während Art. 25 ZK ohne eine solche angewendet werden konnte. Zum zweiten sei im Falle des Art. 13 AntidumpingVO eine besondere Untersuchung durchzuführen, ohne die die Vorschrift des Art. 25 ZK auskomme und die Regelung der AntidumpingVO enthalte besonders hinsichtlich Montagevorgängen sehr präzise Voraussetzungen, wohingegen Art. 25 ZK breiter gewesen aufgestellt sei und daher neben Art. 13 AntidumpingVO habe angewendet werden können.¹⁰³² Darüber hinaus hätten beide Vorschriften eine unterschiedliche Schutzrichtung, weil sich Art. 25 ZK gegen sämtliche Umgehungen richtete, die mit der Feststellung des handelspolitischen Ursprungs zusammenhängen¹⁰³³, während Art. 13 AntidumpingVO allein gegen die Umgehung eingeführter Antidumpingzölle gerichtet sei und nicht den handelspolitischen Ursprung regele.¹⁰³⁴ Da der ZK bei Erlass der AntidumpingVO bereits in Kraft gewesen sei, habe der Verordnungsgeber die Norm des Art. 25 ZK gekannt, sodass die Absicht, die Umgebungsbekämpfung gerade in Fragen der Antidumpingzölle einzuschränken, nicht erkennbar sei.¹⁰³⁵ Darüber hinaus schreibe Art. 13 Abs. 5 AntidumpingVO gerade vor, dass die Vorschriften des Zollrechts anwendbar sind.¹⁰³⁶

So kann insgesamt eine Art „Zwitterstellung“ der Vorschrift konstatiert werden: Einerseits „bezweckte“ sie, wie aus ihrem Wortlaut ersichtlich ist, die Verhinderung von Umgehungen, was einen allgemeinen Gedanken des Unionsrechts entspricht.¹⁰³⁷ Andererseits handelte es sich gerade nicht um eine allgemeine Vorschrift, sondern eine sektorspezifische Regelung zur Verhinderung der Umgehung von Ursprungsregeln, die insgesamt einen sehr engen Anwendungsbereich hatte.¹⁰³⁸

1031 BFH, Urt. v. 15.07.2008 – VII R 19/07, BFHE 221, 329 (331), Rn. 10; im Anschluss daran *Lux* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 13 AntidumpingVO, Rn. 18 (Stand: 01.08.2018).

1032 *Lux* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 13 AntidumpingVO, Rn. 18 (Stand: 01.08.2018).

1033 BFH, Urt. v. 15.07.2008 – VII R 19/07, BFHE 221, 329 (331), Rn. 11.

1034 BFH, Urt. v. 15.07.2008 – VII R 19/07, BFHE 221, 329 (331 f.), Rn. 12.

1035 BFH, Urt. v. 15.07.2008 – VII R 19/07, BFHE 221, 329 (332), Rn. 13.

1036 BFH, Urt. v. 15.07.2008 – VII R 19/07, BFHE 221, 329 (332 f.), Rn. 15.

1037 Dazu s. oben die Übersicht über die Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zum Rechtsmissbrauch in Teil B. I. 6.

1038 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 238; *Prieß* in: Witte, ZK⁶, Art. 25, Rn. 1 f.

2. Besonderheit: Fokus auf dem subjektiven Element des Rechtsmissbrauchs

Um die Vorschrift in die Untersuchung vollständig einbeziehen zu können, erscheint es sinnvoll, einen Vergleich zum allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts anzustellen. Dementsprechend sollen im Folgenden die Tatbestandsvoraussetzungen des allgemeinen Rechtsgrundsatzes des Verbots von Rechtsmissbrauch mit denen des Art. 25 ZK verglichen werden.

a) Struktur des allgemeinen Rechtsgrundsatzes des Missbrauchsverbots im Unionsrecht

Sieht man sich die Struktur des allgemeinen Rechtsgrundsatzes des Verbots von Rechtsmissbrauch im Unionsrecht an, so ergeben sich daraus, wie bereits herausgearbeitet¹⁰³⁹, zwei Tatbestandsmerkmale, zum einen das objektive und zum anderen das subjektive.

aa) Objektives Element des Missbrauchs

Das objektive Merkmal des Rechtsmissbrauchsverbots im Unionsrecht erfordert, dass das Ziel der jeweiligen Regelung trotz formaler Einhaltung der unionsrechtlich vorgegebenen Kriterien nicht erreicht wurde.¹⁰⁴⁰ In Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO wird dieses Element umschrieben als „Handlungen, die nachgewiesenermaßen die Erlangung eines Vorteils, der den Zielsetzungen der einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften zuwiderläuft, zum Ziel haben“.

bb) Subjektives Element des Missbrauchs

Das subjektive Element des Rechtsmissbrauchs im Unionsrecht ist die Absicht, sich einen Vorteil dadurch zu verschaffen, dass die Voraussetzungen für dessen Erlangung „willkürlich“, wie es der EuGH formuliert¹⁰⁴¹, geschaffen werden. Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO spricht in diesem Zusammenhang davon, einen Vorteil zu erhalten, „indem künstlich die Voraussetzungen für die Erlangung dieses Vorteils geschaffen werden“. Diese Absicht kann aus objektiven Umständen geschlossen werden.¹⁰⁴²

1039 Dazu insgesamt oben Teil B. I.

1040 S. grundlegend EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52.

1041 S. grundlegend EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 53.

1042 S. grundlegend EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 53.

b) Vergleichend: Struktur des Art. 25 ZK

Im Vergleich hierzu erscheint der Tatbestand des Art. 25 ZK ebenfalls zweigliedrig. Im Detail ergeben sich jedoch entscheidende Unterschiede.

aa) Umgehungsabsicht

Zunächst „bezweckte“ nach dem Wortlaut des Art. 25 ZK die Vorgehensweise des Wirtschaftsbeteiligten „nur“ die Umgehung von „Bestimmungen, die in der Gemeinschaft für Waren bestimmter Länder gelten“. Hieraus ist geschlossen worden, dass es ausschließlich auf die Absicht der Umgehung der Ursprungsvorschriften ankomme.¹⁰⁴³ Objektive Vorgänge seien genauso wie andere Motive, etwa die Qualitätssicherung oder die Steigerung der Wirtschaftlichkeit, nicht relevant.¹⁰⁴⁴ Diese Sichtweise erscheint überzeugend, denn der Wortlaut als äußerste Auslegungsgrenze gibt in Art. 25 ZK klare Leitlinien vor. Es könnte auch „einzig“ oder „allein“¹⁰⁴⁵ auf die Umgehung „abgezielt“ bzw. die Umgehung „beabsichtigt“¹⁰⁴⁶ werden.

bb) Feststellung der Umgehungsabsicht

Diese Umgehungsabsicht musste festgestellt bzw. vermutet werden, was das Vorliegen entsprechend aussagkräftiger Tatsachen erforderte.¹⁰⁴⁷ Der Wirtschaftsbeteiligte hatte demnach nachzuweisen, dass es andere wirtschaftliche Motive als die Umgehung der Ursprungsvorschriften für die von ihm gewählte Gestaltung

1043 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 238 unter Verweis auf *Friedrich* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 25 ZK, Rn. 5 (Stand: Februar 1996); *Summersberger*, FS Ritz, 289 (306) verlangt etwas weniger eng, dass „im Wesentlichen“ die Umgehungsentscheidung einen Vorteil bezweckt sein musste.

1044 *Harings/Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 25 ZK, Rn. 2 (Stand: 01.10.2014). *Wolff*, EG-Zollkodex, 1. EL 2/94, Art. 25 ging dementsprechend noch davon aus, dass Art. 25 ZK noch nie angewendet worden sei, weil nie nachzuweisen gewesen wäre, dass Arbeitsvorgänge in ein Land verlegt worden seien, „nur“ zum Zwecke der Umgehung:“ von Vorschriften.

1045 Duden Onlinewörterbuch: https://www.duden.de/synonyme/nur_blosz_aber_ausnahmslos (Zugriff: 29.02.2024).

1046 Duden Onlinewörterbuch: <https://www.duden.de/synonyme/bezwecken> (Zugriff: 29.02.2024).

1047 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 239 unter Verweis auf *Prieß* in: Witte, ZK⁶, Art. 25, Rn. 4.

gab, wenn die Zollbehörden die entsprechenden ausreichenden Tatsachen anführen konnten.¹⁰⁴⁸ Tatsachen können dabei etwa die Verlegung von Produktionsstätten sein, wenn diese in hinreichend engem Zusammenhang mit der Maßnahme stehen, deren Umgehung vermutet wird.¹⁰⁴⁹ Ebenso kann der sprunghafte Anstieg von Warenimporten mit angeblichem Ursprung in einem Drittland im zeitlichen Zusammenhang mit der Einführung eines Antidumpingzolls auf vergleichbare Waren aus einem anderen Drittland ein Umgehungsindiz sein.¹⁰⁵⁰ Hat dagegen der Wirtschaftsbeteiligte bereits vor geraumer Zeit ohne erkennbaren Zusammenhang mit der Einfuhrmaßnahme die Gestaltungsentscheidung getroffen, reicht die Gestaltung allein als Tatsache für die Umgehungsvermutung nicht aus.¹⁰⁵¹

c) **Gemeinsamkeiten und Unterschiede des allgemeinen Rechtsgrundsatzes und des Art. 25 ZK**

Werden nun die Voraussetzungen beider Vorschriften übereinandergelegt, so zeigen sich Gemeinsamkeiten, aber auch Unterschiede. Gemeinsam ist beiden Vorschriften zunächst ihr grundsätzlicher Zweck. Jeweils soll, allgemein gesprochen, verhindert werden, dass ein Wirtschaftsbeteiligter sich Vorteile aus dem Unionsrecht verschafft. Ebenso stellen dazu beide Vorschriften auf die Absichten des Wirtschaftsbeteiligten ab.¹⁰⁵² Beide Tatbestände enthalten ein subjektives Element.

Jedoch enthalten die Vorschriften bzw. der Rechtsgrundsatz und die Vorschriften nicht im gleichen Maße ein objektives Element. Während der allgemeine Rechtsgrundsatz ausdrücklich darauf abstellt, dass das Ziel der Regelung nicht erreicht

1048 *Harings/Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 25 ZK, Rn. 4 (Stand: 01.10.2014) unter Verweis auf EuGH, Urt. v. 13.12.1989 – Rs. C-26/88 (Brother International), ECLI:EU:C:1989:637, Rn. 28; *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 239; *Prieß* in: Witte, ZK⁶, Art. 25, Rn. 4.

1049 EuGH, Urt. v. 13.12.1989 – Rs. C-26/88 (Brother International), ECLI:EU:C:1989:637, Rn. 28.

1050 FG Düsseldorf, Urt. v. 02.05.2007 – 4 K 3048/05 Z, Rn. 28 f. unter Bezug auf EuGH, Urt. v. 13.12.1989 – Rs. C-26/88 (Brother International), ECLI:EU:C:1989:637, Rn. 28 zu sprunghaft angestiegenen Einfuhren von Stahlseilen mit angeblichem Ursprung in Ägypten im Zusammenhang mit der Einführung eines Antidumpingzolls auf Stahlseile mit Ursprung in China; im Anschluss an das Urteil des FG Düsseldorf BFH, Urt. v. 15.07.2008 – VII R 19/07, BFHE 221, 329 (332), Rn. 17 f.

1051 *Harings/Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 25 ZK, Rn. 4 (Stand: 01.10.2014).

1052 S. grundlegend EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 53; *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 238.

wurde, trotzdem die formalen Vorgaben eingehalten wurden¹⁰⁵³ und den objektiven Umständen damit eine selbstständige Bedeutung zukommt, stellt Art. 25 ZK darauf ab, dass auf einer Tatsachengrundlage festgestellt bzw. vermutet werden kann, dass die Absicht der Umgehung gegeben war. Dies ist auch im allgemeinen Rechtsgrundsatz enthalten, dient dort jedoch zusätzlich zum objektiven Element des Missbrauchs als Indiz für die missbräuchliche Gestaltung. Der Fokus der zollrechtlichen Regelung liegt dagegen vielmehr im „Bezwecken“ der Umgehung, zu dessen Nachweis objektive Umstände hinzutreten müssen. Sie werden ansonsten jedoch nicht ausdrücklich adressiert, wie etwa in der Rechtsprechung des EuGH, wenn er davon spricht, dass das Ziel einer Regelung trotz formaler Einhaltung der Voraussetzungen nicht erreicht wurde.¹⁰⁵⁴

Darüber hinaus hat der EuGH in Anwendung der Voraussetzungen des (späteren) allgemeinen Rechtsgrundsatzes in seinem Urteil zur Sache *Halifax* festgestellt, dass „im Wesentlichen“ ein Steuervorteil bezweckt werden müsse, wenn das Verhalten als missbräuchlich angesehen werden soll.¹⁰⁵⁵ Hieraus könnte man schließen, es komme in Anwendung des allgemeinen Rechtsgrundsatzes darauf an, dass der Vorteil im Verhältnis zu anderen Motiven des Wirtschaftsteilnehmers in den Vordergrund treten kann, also auch weitere Motive mitverwirklicht sein können und das Verhalten trotzdem als Missbrauch gewertet werden muss.¹⁰⁵⁶ Nimmt man das an, ergibt sich ein weiterer Unterschied, weil in Art. 25 ZK „nur“ die Umgehung „bezweckt“ wird, also das Motiv der Umgehung der Ursprungsvorschriften das einzige des Wirtschaftsbeteiligten sein muss, wenn sein Verhalten einen Missbrauch darstellen soll.¹⁰⁵⁷

Die Unterschiede sind vor allem aufgrund der Spezifika des Zollrechts interessant. Der Fokus auf das subjektive Element ist eine Besonderheit im Zollrecht, das ansonsten objektive Voraussetzungen aufstellt und gerade nicht danach fragt, ob der Wirtschaftsbeteiligte sich der zollrechtlichen Folgen seiner Handlungen

1053 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 250 beschreibt dies im Anschluss an FG Hamburg, Ur. v. 26.01.2006 – IV 106/05, Rn. 32 als „objektive Zweckverfehlung“.

1054 S. grundlegend EuGH, Ur. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 52.

1055 EuGH, Ur. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 81; EuGH, Ur. v. 21.02.2008 – Rs. C-425/06 (Part Service), ECLI:EU:C:2008:108, Rn. 62; EuGH, Ur. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 43.

1056 *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 67 (86).

1057 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 238 unter Verweis auf *Friedrich* in: Schwarz/Wockenfoth, Art. 25 ZK, Rn. 5 (Stand: Februar 1996).

bewusst ist.¹⁰⁵⁸ Es zeigt sich damit eine Besonderheit in diesen Belangen: Das Zollrecht kannte bereits unter Geltung des ZK wenige, aber doch einige subjektive Anknüpfungspunkte.

3. Gründe für die Unterlassung der Übernahme des Artikels 25 ZK im Rahmen der Reform des Zollrechts

Gleichwohl ist Art. 25 ZK nicht im Rahmen der Reform des Zollrechts in die Grundverordnung, den UZK, übernommen worden.¹⁰⁵⁹ Hierfür sind verschiedene Gründe angeführt worden. Zum einen führe eine solche Norm zu Rechtsunsicherheit, weil durch rein objektivierbare Voraussetzungen die Rechtssicherheit erhöht werden könne. Eine offene Regel wie Art. 25 ZK führe dagegen zu größerer Rechtsunsicherheit.¹⁰⁶⁰ Es müsse stets abgegrenzt werden, was erlaubte Gestaltung und was *ausschließlich* Umgehungsabsicht sei.¹⁰⁶¹ Betrachtet man dies genau, stören sich die Kritiker nicht daran, dass Missbrauch an sich verhindert werden soll. Es geht ihnen vielmehr um die konkrete Ausgestaltung der Vorschrift des Art. 25 ZK, der, insoweit abweichend vom allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts, jedenfalls ausdrücklich nur auf die subjektive Seite des Rechtsmissbrauchs bzw. der Umgehung schaut. Wäre dagegen klargestellt, welche Gestaltungen als missbräuchlich angesehen werden, hätte das Problem somit wahrscheinlich entschärft werden können. In diese Richtung können auch Hinweise verstanden werden, Art. 25 ZK wirke widersprüchlich, weil die Rechtsfolge einer objektiven Tatsache aufgrund der Vermutung einer Umgehung unterdrückt werde.¹⁰⁶² Auch hier geht es letztlich nicht um die Umgehung an sich, sondern darum, die Voraussetzungen klarzustellen. Dementsprechend ist angenommen

1058 Jatzke in: HHSp, AO/FGO, 268. Lieferung 2022, Art. 79 UZK, Rn. 139, 145; ders. in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 79, Rn. 139, 145; *Marschall v. Bieberstein-Messerschmidt*, FS Wolfgang, 345 (365); *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 279; Witte in: Witte/Wolfgang, Rn. E 1007; ders. in: Witte, UZK, Art. 79, Rn. 242, 276, 282; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Art. 79 UZK, Rn. 164 (Stand: August 2017); *Deimel* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 43 (Stand: 01.07.2019); *Lyons*, EU Customs Law (2018), S. 476; *Witte/Henke/Kammerzell*, UZK, S. 103.

1059 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 247; *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (339).

1060 *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 329 (337 f.).

1061 *Lux*, ZfZ Sonderheft 2009, 16; *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 325.

1062 *Wengler*, AW-Prax 1996, 343 (343 f.); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 240.

worden, es brauche eine effektive Missbrauchsbekämpfung.¹⁰⁶³ Diese könne jedoch nach den Feststellungen des EuGH in der Rechtssache *Halifax*, ohne dass sich das materielle Recht ändere, auch erfolgen, wenn Art. 25 ZK nicht übernommen worden sei. Denn die Anwendung des Unionsrechts gehe nicht so weit, dass missbräuchliche Praktiken gedeckt würden.¹⁰⁶⁴ Der jetzige allgemeine Rechtsgrundsatz des Missbrauchsverbots wurde also als ausreichend für die Missbrauchsbekämpfung angesehen. Darüber hinaus hätten die meisten handelspolitischen Regelungen eigene Regeln zur Verhinderung von Umgehungen.¹⁰⁶⁵

II. Fortbestehen der Problematik

Die Feststellung von *Lyons*¹⁰⁶⁶, auch ohne Übernahme des Art. 25 ZK im Rahmen der Zollrechtsreform ändere sich in materieller Hinsicht nichts, ist in der Literatur durchaus verbreitet.¹⁰⁶⁷ Gleichwohl ist festzustellen, dass es ebenso Anhaltspunkte bzw. gute Argumente dafür gibt, den Gedanken des Verbots des Rechtsmissbrauchs auch im Zollrecht der Union zu kodifizieren. So hat etwa *Felderhoff*¹⁰⁶⁸ selbst festgestellt, dass eine effektive Missbrauchsbekämpfung notwendig sei. Insofern fragt sich aber, ob ein Problem dadurch gelöst werden kann, dass keine Regelung erlassen, also das Problem vom Normtext faktisch ignoriert wird. Dieses faktische Ignorieren kann festgestellt werden. Denn es gibt zwar verschiedene rechtliche Anhaltspunkte, aber keine allgemeingültige Kodifikation des Gedankens des Rechtsmissbrauchsverbots im europäischen Zollrecht.

1. Art. 33 UZK-DelVO

Zuallererst könnte für die Kodifikation des Missbrauchsverbotsgedankens an die Regelung des Art. 33 UZK-DelVO gedacht werden. Er lautet:

1063 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 247 unter Verweis auf das deutsche Steuerstrafrecht der §§ 369 ff. AO.

1064 *Lyons*, EC Customs Law, S. 245 f. unter Bezug auf EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 69; vgl. auch *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 281.

1065 *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 329 (338).

1066 *Lyons*, EC Customs Law, S. 245 f.

1067 *Lux/Pickett*, ZfZ 2015, 250 (251); *Wolffgang* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 35; *Felderhoff* in: *Wolffgang/Rogmann/Pietsch*, AWR-Kommentar, III, 78. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 47; *Lux*, ZfZ-Sonderheft, 16 und *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (339) in Bezug auf den niemals angewendeten Modernisierten Zollkodex.

1068 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 247, unter Verweis auf das deutsche Steuerstrafrecht der §§ 369 ff. AO.

„Eine in einem anderen Land oder Gebiet vorgenommene Be- oder Verarbeitung gilt als wirtschaftlich nicht gerechtfertigt, wenn auf der Grundlage der verfügbaren Tatsachen feststeht, dass der Zweck dieser Be- oder Verarbeitung darin bestand, die Anwendung der Maßnahmen gemäß Artikel 59 des Zollkodex zu umgehen.

Für Waren des Anhangs 22-01 gelten die Restregeln für solche Waren zu dem Kapitel.

Bei Waren, die nicht unter Anhang 22-01 fallen und deren letzte Be- oder Verarbeitung als wirtschaftlich nicht gerechtfertigt gilt, wird davon ausgegangen, dass die Waren in demjenigen Land oder Gebiet ihrer letzten wesentlichen, wirtschaftlich gerechtfertigten Be- oder Verarbeitung, die zur Herstellung eines neuen Erzeugnisses geführt hat oder eine bedeutende Herstellungsstufe darstellt, unterzogen wurden, in dem der – gemessen am Wert der Vormaterialien – größere Teil dieser Vormaterialien seinen Ursprung hat.“

Art. 33 UZK-DelVO wird übereinstimmend als – entgegen der ursprünglichen Pläne¹⁰⁶⁹ – doch noch implementierte Nachfolgenorm zu Art. 25 ZK betrachtet.¹⁰⁷⁰ Mit dieser einhelligen Feststellung geht einher, dass die Probleme, die Art. 25 ZK bereite, sich in Anwendung der neuen Regelung des Art. 33 UZK-DelVO ebenso stellen. So ist die Vorschrift vereinzelt zwar mit § 42 AO verglichen und sogar als „allgemeine Missbrauchsklausel“ bezeichnet worden.¹⁰⁷¹ Gleichwohl ist wiederum übereinstimmend festgestellt worden, dass auch Art. 33 UZK-DelVO eine Spezialvorschrift sei, die nur im Bereich des Ursprungsrechts Anwendung finden könne.¹⁰⁷² Das überzeugt, wenn man bedenkt, dass auch Art. 25 ZK als Spezialvorschrift im Bereich des Ursprungsrechts gesehen worden war und als solche auch nicht analog auf andere (Zoll-) Rechtsgebiete angewendet werden

1069 *Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 60 UZK, Rn. 78 (Stand: 01.11.2021) verweisend auf *Lux*, ZfZ 2014, 179 (190); zu den ursprünglichen Plänen s. *Lux*, ZfZ-Sonderheft, 16; *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (339).

1070 *Wolffgang* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 35; *Stein* in: Witte, UZK, Art. 60, Rn. 49; *Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 60 UZK, Rn. 78 (Stand: 01.11.2021); *Felderhoff* in: Wolffgang/Rogmann/Pietsch, AWR-Kommentar, III, 78. Lieferung, 2022, Art. 60 UZK, Rn. 38; *Wolffgang* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 60, Rn. 35; *Lyons*, EU Customs Law (2018), S. 272.

1071 *Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 60 UZK, Rn. 78 (Stand: 01.11.2021).

1072 *Wolffgang* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 36; *Stein* in: Witte, UZK, Art. 60, Rn. 28; *Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 60 UZK, Rn. 78 (Stand: 01.11.2021); *Wolffgang* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 60, Rn. 36.

konnte.¹⁰⁷³ Ebenso ist ohne Abweichung befunden worden, dass zwischen Art. 33 UZK-DelVO und der AntidumpingVO, wie der BFH in seinem Urteil vom 15.07.2008 festgestellt hatte, kein Spezialitätsverhältnis besteht, sondern beide Vorschriften nebeneinander anwendbar bleiben.¹⁰⁷⁴

Einen Unterschied im Vergleich zur Rechtslage nach Art. 25 ZK stellt, auch dies einheitlich beurteilt, die Umgehungsabsicht bzw. die Feststellung der Umgehungsabsicht dar. Das Erfordernis kann aus der Verwendung des Wortes „Zweck“ in Art. 33 UZK-DelVO gezogen werden.¹⁰⁷⁵ Damit bleibt der Fokus auf das subjektive Element der Umgehung erhalten.¹⁰⁷⁶ Es wird als positiv für den Wirtschaftsbeteiligten gewertet, da die Vermeidung von Abgaben häufig nur eins von mehreren mit einer Gestaltung verfolgten Ziele darstelle.¹⁰⁷⁷ Der Zweck der Bearbeitung solle, so Ausführungen in der Literatur, im Rahmen des unternehmerischen Handelns liegen und nicht auf Vorteile aus dem Ursprungserwerb beschränkt sein.¹⁰⁷⁸ Nunmehr muss jedoch, im Unterschied zur Lage nach dem ZK, die Umgehungsabsicht positiv festgestellt werden und es reicht nicht mehr aus, dass sie vermutet werden kann.¹⁰⁷⁹ Entsprechend wird produzierenden Wirtschaftsbeteiligten geraten, Gründe zu dokumentieren, warum die in Deutschland,

1073 *Harings/Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 25 ZK, Rn. 1 (Stand: 01.10.2014); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 238; *Prieß* in: Witte, ZK⁶, Art. 25, Rn. 1; s. auch oben E. I. 1.

1074 *Wolfgang* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 36; *Stein* in: Witte, UZK, Art. 60, Rn. 27; *Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 60 UZK, Rn. 81 (Stand: 01.11.2021); *Wolfgang* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 60, Rn. 36.

1075 *Wolfgang* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 37; *Stein* in: Witte, UZK, Art. 60, Rn. 29; *Wolfgang* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 60, Rn. 37; *Felderhoff* in: Wolfgang/Rogmann/Pietsch, AWR-Kommentar, III, 78. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 39.

1076 Zum Fokus der Vorgängervorschrift des Art. 25 ZK auf das subjektive Element vgl. oben E. I. 2. b).

1077 *Wolfgang* in: HHSp, AO/FGO, 252. Lieferung 2019, Art. 60 UZK, Rn. 37; *Stein* in: Witte, UZK, Art. 60, Rn. 29; *Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 60 UZK, Rn. 80 (Stand: 01.11.2021); *Wolfgang* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 60, Rn. 37; *Felderhoff* in: Wolfgang/Rogmann/Pietsch, AWR-Kommentar, III, 78. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 39 kritisiert insoweit den Durchführungsbeschluss (EU) 2021/563 der Kommission über die Gültigkeit bestimmter Entscheidungen über verbindliche Ursprungsaukünfte, AB1 (EU) 2021, Nr. L 119/117, der dem Verfahren EuG, Urte. v. 01.03.2023 – Rs. T-324/21 (Harley-Davidson), ECLI:EU:T:2023:101 zugrunde liegt.

1078 *Frank-Fahle*, RIW 2020, 12 (14).

1079 *Wolfgang* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 37; *Stein* in: Witte, UZK, Art. 60, Rn. 30, der auf die praktische Schwierigkeit der positiven Feststellung hinweist; *Henninger* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 60 UZK, Rn. 79 f. (Stand:

respektive allgemein formuliert in der EU durchgeführten Be- oder Verarbeitungsschritte nicht auch in drittländischen Produktionsstätten erfolgen konnten. Insbesondere soll darauf geachtet werden, zu begründen, warum nicht zu gleichen oder besseren Konditionen im Drittland be- bzw. verarbeitet werden kann.¹⁰⁸⁰

Insgesamt zeigt sich, dass die alte Regelung des Art. 25 ZK im Wesentlichen durch Art. 33 UZK-DelVO auf die neue Rechtslage übertragen wurde. Die kleinen Änderungen an der Umgehungsabsicht lösen nicht das weiter fortbestehende Grundproblem der Spezialität und des für die Frage der Arbeit zu engen Anwendungsbereichs, der sich auf das Ursprungsrecht beschränkt und gerade nicht das gesamte Zollrecht betrifft. Somit kann nicht davon ausgegangen werden, dass mit Art. 33 UZK-DelVO eine allgemeine Missbrauchsklausel im Zollrecht der Union kodifiziert worden ist. Selbst wenn man davon ausginge, müsste die Frage gestellt werden, wie sich das Nebeneinander von Art. 33 UZK-DelVO und den Vorschriften der AntidumpingVO auswirkt. Hier besteht im Grundsatz die Gefahr einer Rechtsunsicherheit, wie die Diskussion bis zum Urteil des BFH vom 15.07.2008¹⁰⁸¹ gezeigt hat. Insgesamt kann daher die Vorschrift des Art. 33 UZK-DelVO zwar eine Regelung im Bereich des Rechtsmissbrauchs darstellen, aber keine Kodifikation im Sinne eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes des Verbots von Rechtsmissbrauch im Zollrecht der Union.

2. Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO

Weiter könnte man daran denken, zur Vermeidung des Rechtsmissbrauchs im Zollrecht auf die allgemeine Regelung des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO zurückzugreifen. Sie ist in den Urteilen *Pometon*¹⁰⁸² und *Christodoulou*¹⁰⁸³ zum Zollrecht erwähnt worden. Wie jedoch die Ausführungen *Killmanns*¹⁰⁸⁴ zeigen, ist der EuGH bei der Anwendung der Vorschrift auf zollrechtliche Sachverhalte vorsichtig: Eine Erwähnung im Spruch sei ausgeblieben. Dies begründet *Killmann* damit, dass mangels Hierarchie zwischen den Verordnungen der EU nicht ohne Weiteres geklärt werden könne, welche der kollidierenden Regelungen gilt. Außerdem sei

01.06.2017); *Felderhoff* in: Wolfgang/Rogmann/Pietsch, AWR-Kommentar, III, 78. Lieferung 2022, Art. 60 UZK, Rn. 40; *Wolfgang* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 60, Rn. 37; *Lyons*, EU Customs Law (2018), S. 272.

1080 *Frank-Fahle*, RIW 2020, 12 (15).

1081 BFH, Urt. v. 15.07.2008 – VII R 19/07, BFHE 221, 329; dazu oben E. I. 1.

1082 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (*Pometon*), ECLI:EU:C:2009:349; dazu oben D. I. 2.

1083 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (*Christodoulou*), ECLI:EU:C:2013:825; dazu oben D. II. 2.

1084 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (338).

die SanktionenVO so verfasst worden, dass sie sich leichter auf Sachverhalte anwenden lasse, die Ausgaben betreffen, wohingegen die Einnahmenseite eher mitgeregelt worden sei. Weiterhin verweist *Killmann* darauf, dass der EuGH in *Pometon* wieder zu einem zweckorientierten Ansatz zurückgekehrt sei, wie er ihn auch schon vor der Einführung des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO verfolgt habe.

Auch im Spruch des Urteils *Christodoulou* findet sich kein Hinweis auf Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO. Das lässt darauf schließen, dass der EuGH weiterhin Vorsicht bei der Anwendung der Regelung auf das Zollrecht walten lässt, wie bereits *Killmann* in seinen Äußerungen zur Sache *Pometon* festgestellt hatte.¹⁰⁸⁵ Dies erscheint auch nachvollziehbar, hat sich doch an den hierarchischen Strukturen nichts verändert. Die Anwendung des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO würde also nicht zu mehr Rechtsklarheit oder Rechtssicherheit führen, sondern, im Gegenteil in mancher Hinsicht eher für größere Verunsicherung sorgen. Dies wird auch daran deutlich, dass gefordert wird, die Vorschrift des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO auf „möglichst eindeutige Fälle der Umgehung zu beschränken“¹⁰⁸⁶. Es ist offensichtlich und auch trotz einiger Urteile des EuGH zu der Norm nicht klar, was genau eine Umgehung sein soll, sodass sich in weite Begrifflichkeiten geflüchtet wird. Eine klare Positionierung erfolgt nicht. Somit kann nicht davon ausgegangen werden, dass es sinnvoll wäre, den Missbrauchsgedanken (ausschließlich) unter Anwendung des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO im Zollrecht zu verankern.

3. Unvollständigkeit des Art. 86 Abs. 4 UZK

Weiter wäre eine mögliche Überlegung, den Missbrauchsgedanken auf Art. 86 Abs. 4 UZK zu stützen. Diese Vorschrift überträgt die Wertungen der Rechtssache *Pometon* in das Zollrecht nach dem UZK¹⁰⁸⁷ und könnte somit grundsätzlich bereits als Verankerung des Rechtsmissbrauchsverbots im Zollrecht betrachtet werden.

Beachtet werden muss jedoch, wie oben¹⁰⁸⁸ schon angemerkt, die Vorschrift des Art. 76 UZK-DelVO. Art. 86 Abs. 4 UZK spricht zwar von „bestimmten Fällen“, in denen zur Vermeidung der Umgehung zolltarifliche Maßnahmen ohne Antrag des Anmelders vorgenommen werden können. Gleichwohl regelte Art. 76 UZK-DelVO bis Mitte 2020 nur den *Pometon*-Fall. Da Art. 88 lit. b) UZK die Befugnis zum Erlass delegierter Verordnungen für die „Fälle“ des Art. 86 Abs. 4 UZK auf

1085 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (338).

1086 *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG/EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 23.

1087 Dazu schon oben Teil D. I. 3.

1088 Teil D I. 3.

die Kommission übertragen hat, muss diese Feststellung, wenn die Regelung auch wenig überzeugend wirken mag, als abschließend betrachtet werden.¹⁰⁸⁹

Mit der Delegierten Verordnung (EU) Nr. 2020/877¹⁰⁹⁰, in Kraft seit Mitte Juli 2020, wird ein weiterer Fall der Umgehungsvermeidung geregelt: Zusätzlich zum *Pometon*-Fall wird nun in Art. 76 Abs. 2 bis 4 UZK-DelVO auch der Fall geregelt, dass die Waren im Anschluss an die aktive Veredelung in den freien Verkehr überführt werden.¹⁰⁹¹ Nach Art. 76 Abs. 2 und 3 UZK-DelVO werden die Einfuhrabgaben von Amts wegen auf Grundlage der Bemessungsgrundlage für die in die aktive Veredelung überführten Waren bemessen wenn – kumulativ –¹⁰⁹²

1. die Veredlungserzeugnisse aus in die aktive Veredelung überführten Waren hergestellt wurden und diese in die aktive Veredelung überführten Waren bei ihrer Anmeldung zur aktiven Veredelung einem Schutzzoll unterlegen hätten,
2. keiner der in Art. 167 Buchst. h), i), m) oder p) UZK-DelVO genannten Fälle vorliegt, bei dem die wirtschaftlichen Voraussetzungen der aktiven Veredelung als erfüllt gelten, und
3. der Schutzzoll im Zeitpunkt der Zollschuldentstehung noch gilt.¹⁰⁹³

Diese Regelung ist in der Literatur so verstanden worden, dass sie sich auf Fälle beziehe, in denen Waren aus Nicht-Unionwaren hergestellt wurden, die Gegenstand *mehrerer* Anmeldungen zur aktiven Veredelung waren, denn dann müsse der Zeitpunkt der ersten Anmeldung maßgebend sein, in dem der Schutzzoll

1089 *Traub* in: Witte, UZK7, Art. 86, Rn. 55; hierauf zustimmend verweisend *Rinnert* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 86 UZK, Rn. 25 f.; *Rinnert* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 25 f.; auch die deutsche Zollverwaltung nannte als Anwendungsbeispiel für Art. 86 Abs. 4 UZK nur das Urteil *Pometon*, vgl. DV Z 0901-2016.00018-DV.A.5 v. 05.07.2017, Abs. 502.

1090 Delegierte Verordnung (EU) 2020/877 der Kommission vom 3. April 2020 zur Änderung und Berichtigung der Delegierten Verordnung (EU) 2015/2446 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 sowie zur Änderung der Delegierten Verordnung (EU) 2016/341 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. (EU) Nr. L 203 v. 26.6.2020, S. 1.

1091 *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 31.

1092 *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 15. Erg.-Lfg. 2020, X. 100., Art. 56 UZK, Rn. 19.

1093 *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 35; *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 15. Erg.-Lfg. 2020, X. 100., Art. 56 UZK, Rn. 19.

galt.¹⁰⁹⁴ Die Regelung ist ausweislich der Erwägungsgründe ergangen, um die Umgehung von Schutzmaßnahmen für Waren zu verhindern, die für zuerst in die aktive Veredelung überführte Waren gelten würden.¹⁰⁹⁵ Der Auslegung von *Lux*¹⁰⁹⁶ steht damit nichts entgegen. Nicht erkennbar ist jedoch eine Öffnung der Vorschrift. So ist der Wortlaut des Art. 76 UZK-DelVO nicht dahingehend geändert worden, dass „insbesondere“ Art. 86 Abs. 3 UZK in den in Art. 76 UZK-DelVO genannten Fällen Anwendung findet. Solche Hinweise auf eine Öffnung finden sich auch nicht in den Erwägungsgründen der Delegierten Verordnung (EU) Nr. 2020/877. Entsprechend wird auch die aktuelle Fassung des Art. 76 UZK-DelVO als auf ihre zwei Anwendungsfälle beschränkt betrachtet.¹⁰⁹⁷

Es kann somit auch hier nicht davon ausgegangen werden, dass mit der Regelung des Art. 86 Abs. 4 UZK der Missbrauchsverbotsgedanke im Zollrecht allgemein kodifiziert ist. Eine allgemeine Regelung in dem Sinne, dass sie für das gesamte Zollrecht des UZK steht, stellt die Vorschrift nicht dar, sie bezieht sich vielmehr auf spezifische Fallkonstellationen, sodass allenfalls ein Rechtsgedanke daraus abgeleitet werden könnte. Der Rechtssicherheit genügt das nicht in dem Maße, wie eine allgemeine Regel dies täte. Das ist besonders deshalb relevant, weil die Steigerung der Rechtssicherheit auch nach den Erwägungsgründen zum UZK eins der zentralen Motive für die Reform des Zollrechts war.¹⁰⁹⁸

4. Kein Rückgriff auf § 42 AO

Ein Rückgriff auf § 42 AO als nationale Regelung ist ebenfalls nicht möglich. Es handelt sich hier um eine nationale Rechtsnorm, die (zumindest) im Lichte des Unionsrechts interpretiert werden muss.¹⁰⁹⁹ Insofern ist hier davon auszugehen,

1094 *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 35; *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 55.

1095 Vgl. Erwägungsgrund Nr. 8 der Delegierten Verordnung Nr. 2020/877.

1096 *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 35; ebenso *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 55.

1097 *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 31; *Traub* in: Witte, UZK, Art. 88, Rn. 3.

1098 Vgl. nur Erwägungsgrund Nr. 10 zum UZK, nach dem „bei der weiteren Modernisierung der zollrechtlichen Vorschriften“ die Standpunkte der Wirtschaftsbeteiligten berücksichtigt werden sollten, „um eine tatsächliche Vereinfachung der Verwaltungsverfahren zu gewährleisten.“

1099 *Drüen* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 172. Lieferung 2022, § 42 AO, Rn. 82, 84, 85; *Schade/van Lüick*, StuW 2020, 347 (351); *Gellert*, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 55 in Bezug auf das Regime des ZK und § 42 AO i. d. F. vor dem JStG 2008; s. dazu auch oben C. III.

dass wenigstens die SanktionenVO, konkret deren Art. 4 Abs. 3, Anwendungsvorrang genießen würde, handelt es sich bei den Einnahmen aus dem Zollbereich doch um finanzielle Eigenmittel der Union¹¹⁰⁰. Dies wurde auch in den Entscheidungen *Pometon* bzw. *Christodoulou* deutlich, in denen der EuGH zwar auf Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO rekurrierte¹¹⁰¹, nicht aber auf nationale Regelungen zum Missbrauch oder entsprechende Rechtsprechung der vorlegenden Gerichte für den Fall, dass einer mitgliedstaatlichen Rechtsordnung eine allgemeine Missbrauchsklausel nicht bekannt war. Die Einnahmen des Zolls zählen zu den finanziellen Interessen im Sinne der Verordnung.¹¹⁰² Dieses Ergebnis steht auch nicht im Widerspruch zur Feststellung *Kokotts*¹¹⁰³, zwischen den Missbrauchsbegriffen des Unionsrechts und des nationalen Rechts bestünden keine gewichtigen Unterschiede, die sich auf das Auslegungsergebnis des § 42 AO auswirken könnten. Denn wenn eine Norm unionsrechtskonform ausgelegt werden muss, weicht der Rechtsanwender in der Auslegung der Norm bzw. ihrer Tatbestandsmerkmale gerade vom Inhalt der nationalen Norm ab, um ihn an das Unionsrecht anzugleichen und so letztlich die Vorgaben des Unionsrechts anzuwenden.¹¹⁰⁴ Damit wird im Ergebnis, auch wenn § 42 AO in unionsrechtskonformer Auslegung angewendet würde, der unionsrechtliche Tatbestand, hier Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO im Mantel des § 42 AO, und nicht § 42 AO selbst angewendet.¹¹⁰⁵

Überdies kann auch im nationalen Recht nach den obigen Ausführungen¹¹⁰⁶ zu § 42 AO nicht völlig zweifelsfrei definiert werden, was unter einer Steuerumgehung zu verstehen ist. Selbst wenn man also die Vorschrift anwenden könnte, wäre zumindest zweifelhaft, ob dies zu einer größeren Sicherheit in der Rechtsanwendung führen würde.

1100 *Wolffgang* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Einführung UZK, Rn. 9; *ders.* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung Rn. 9.

1101 EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (*Pometon*), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 27; EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (*Christodoulou* u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 66.

1102 Vgl. auch *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 9.

1103 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 96.

1104 *Lindermann*, DStR 2019, 1549 (1550); s. etwa auch *Ruffert* in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 288 AEUV, Rn. 78 und *Wäger*, UR 2015, 81 (88 f.) zur richtlinienkonformen Auslegung nationalen Rechts. Dabei bildet jedoch der Wortlaut die äußerste Grenze der Anpassung (*Wäger*, a. a. O., S. 88 unter Bezug auf EuGH, Urt. v. 15.01.2014 – Rs. C-176/12 (*Association de médiation sociale*), ECLI:EU:C:2014:2, Rn. 39).

1105 *Lindermann*, DStR 2019, 1549 (1550 in Bezug auf Art. 6 ATAD; vgl. auch C. III.

1106 Vgl. oben Teil C. I. 2.

5. Zwischenergebnis

Es zeigt sich, dass mit den bestehenden Regelungen eine befriedigende Lösung der Problematik des Rechtsmissbrauchs im Zollrecht nicht herbeigeführt werden kann. Die Regelungen sind entweder nicht spezifisch genug, regeln nur Einzelfälle oder können als nationale Regelungen aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts nicht angewendet werden.

III. Erfordernis einer Regelung im Unionszollrecht

Demzufolge scheint es sinnvoll und notwendig, dem Rechtsanwender eine möglichst eindeutige Regelung zum Rechtsmissbrauch und dem Umgang damit auf der Ebene des Unionsrechts an die Hand zu geben und sie speziell auf das Zollrecht auszurichten. Die Motive für eine Neuregelung sollen im Folgenden näher erörtert werden.

1. Rechtssicherheit

Dies ist zum einen die Schaffung von verlässlichen Regelungen, die spezifisch für ein Rechtsgebiet vorhersehbare und damit rechtssichere Verhältnisse ermöglichen.¹¹⁰⁷ Der Grundsatz der Rechtssicherheit zählt zu den anerkannten allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts.¹¹⁰⁸ Das verdeutlicht zum einen die Bedeutung des Punktes. Es ist schon von höchster Ebene, dem Primärrecht, grundlegend vorgegeben, dass das europäische Recht und die Anwendung des europäischen Rechts insgesamt rechtssicher sein müssen. Die in Art. 2 EUV als grundlegender Wert benannte Rechtssicherheit ist zwar, wie alle Teile des Art. 2 EUV, nicht selbst darauf ausgelegt, eine ganz bestimmte rechtliche Ordnung in der EU zu begründen, sie ist aber Orientierungspunkt für die Auslegung der Verträge, sodass

1107 *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 67 (72, 75); Hey, BB 2009, 1044 (1048) zum deutschen § 42 AO; ähnlich zum nationalen Recht *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 5 unter Bezugnahme auf Hey, StuW 2008, 167 (173); *Drüen* in: Tipke/Kruse AO/FGO, 145. Lieferung 2016, § 42 AO, Rn. 20; auch *Englisch* in: Tipke/Lang, Steuerrecht, Kap. 5 Rn. 5.124 und allgemein *Benecke*, Gesetzesumgehung im Zivilrecht, S. 207; es ist kein Grund ersichtlich, weshalb diese Bewertung so nicht auch im Unionsrecht getroffen werden könnte; vgl. ferner *Fischer*, SWI 1999, 104 (106); *Gassner* in: FS Kruse, S. 183 (185) und Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, COM2013, 814 final, S. 3.

1108 *Englisch* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 12.30; *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205 (212).

ihr doch eine große Bedeutung zukommt.¹¹⁰⁹ Zum anderen war die weitere Schaffung von Rechtssicherheit auch ein wesentliches Anliegen der Reform des Zollrechts vom ZK, über den MZK hin zum UZK.¹¹¹⁰ Weiter ist in Bezug auf die bisherigen sekundärrechtlichen Kodifikationen des Verbots von Rechtsmissbrauch darauf hingewiesen worden, diese fügten zwar den richterrechtlich entwickelten Maßstäben des EuGH zum Rechtsmissbrauchsverbot nichts hinzu, sondern würden sich nur hieran orientieren. Dies solle aber immerhin für Rechtssicherheit.¹¹¹¹

Speziell zum Missbrauch von europäischem Recht muss hier bedacht werden, dass die allgemeine Rechtsmissbrauchsklausel eine Rechtsfolge nicht gewährt, obwohl sie formal betrachtet dem Wirtschaftsbeteiligten zusteht. Das ist im Vergleich zu einer ausdrücklichen Regelung bei Erkennen einer möglichen Missbrauchsgefahr deutlich unsicherer, weshalb eine kodifizierte Regelung vorzugswürdig ist.¹¹¹² Darüber hinaus hat die Europäische Kommission im Zusammenhang mit der Reform der Mutter-Tochter-Richtlinie darauf hingewiesen, dass die zu reformierende Regel, die keinen ausdrücklichen Tatbestand enthielt, zu Verwirrung führen könne und ein geschriebener, auf die Besonderheiten der Umstände der Richtlinie abgestimmter allgemeiner Tatbestand des Rechtsmissbrauchs dieses Problem lösen könnte.¹¹¹³ Dies sind letztendlich Erwägungen, die dem Punkt der Rechtssicherheit zugeordnet werden können. Auch wenn sie in diesem konkreten Fall zu einer Richtlinie und nicht zu einer Verordnung ergangen sind, haben sie doch eine gewisse allgemeine Bedeutung. Die Äußerun-

1109 *Schwarze/Wunderlich* in Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 2 EUV Rn. 2; *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 2 EUV, Rn. 12, der von einer „Auslegungsleitlinie“ spricht; a. A. *Potacs*, EuR 2016, 164 (170), der dem Unionsrecht weitergehend ein Gebot zur wertkonformen Auslegung entnehmen will und die Werte des Art. 2 EUV mit der „objektiven Werteordnung“ des GG vergleicht.

1110 *Krüger*, FS BFH, 1671 (1677 f.), der vor diesem Hintergrund die Regelungsstruktur der Art. 290 und 291 AEUV deutlich kritisiert; *Aigner* in: Hoell, UZK, 15 (17).

1111 *Baudenbacher*, Rechtsmissbrauchsverbot, S. 434 bezugnehmend auf *Vogenaier* in: de la Feria/Vogenaier, 521 (523).

1112 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (339); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 281.

1113 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, COM2013, 814 final, S. 3; *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 840 (842); in diese Richtung deutet offenbar der fünfte Erwägungsgrund der RL (EU) Nr. 2015/121, wenn dort davon gesprochen wird, dass eine gemeinsame De-minimis-Missbrauchsbekämpfungsvorschrift hilfreich wäre, um Missbräuche jeder Art zu verhindern und mehr Kohärenz bei der Anwendung der Richtlinie in verschiedenen Mitgliedstaaten zu ermöglichen; zum Missbrauchsbegriff der MTRL auch oben B. I. 5. b).

gen der Kommission zeigen, dass man sich der Bedeutung rechtssicherer Regelungen auch auf der administrativen Ebene bewusst ist. Es ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass diese Punkte, auch gerade in der Form wie sie von der Kommission formuliert wurden, nicht auf das Zollrecht übertragen werden könnten. Im Gegenteil sprechen besonders die Erwägungsgründe des UZK, nach denen die Bedürfnisse der Wirtschaftsbeteiligten berücksichtigt¹¹¹⁴ und Zoll und Wirtschaft Partner werden sollen¹¹¹⁵, dafür, diese Gedanken auch hierhin zu übertragen.¹¹¹⁶

2. Rechtsklarheit

Im Besonderen kann außerdem die Rechtsklarheit bzw. Bestimmtheit der Norm als Ausfluss der primärrechtlich geforderten Rechtssicherheit angeführt werden. Danach müssen unionsrechtliche Rechtsvorschriften wie auch die der Mitgliedstaaten im Anwendungsbereich des Unionsrechts klar und bestimmt und in ihren Auswirkungen vorhersehbar gefasst sein, gerade dann, wenn es um für den Einzelnen potenziell belastende Regeln geht.¹¹¹⁷ Für das Zollrecht bedeutet dies, dass der Wirtschaftsbeteiligte sich auf die Regeln einstellen können muss, damit er seine innerbetrieblichen Prozesse dahingehend anpassen kann.¹¹¹⁸ Auch das war wesentliches Anliegen bei der Reform des Zollrechts.¹¹¹⁹ So finden sich in den Erwägungsgründen des (niemals angewendeten) MZK¹¹²⁰ und des UZK¹¹²¹ immer wieder Bezugnahmen auf die „Belange der Wirtschaftsbeteiligten“, die bei der neuen Verordnung besonders berücksichtigt werden sollten. Der Wirtschaftsbeteiligte rückt mit seinen Bedürfnissen immer weiter in den Fokus und der Zoll soll Partner der Wirtschaftsbeteiligten werden.¹¹²²

1114 S. etwa Erwägungsgrund Nr. 10 zum UZK.

1115 *Stein* in: Witte, UZK, Vor. Art. 1, Rn. 9; *Wolffgang/Harden*, WCJ 2016, Vol. 10 No. 1, 3 (4).

1116 S. allgemein auch die dementsprechende Forderung *Lohses*, FS Reiß, 645 (663 f.), künftige Rechtsakte der Union rechtssicher im Hinblick auf die begriffliche Abgrenzung von Steuerumgehung, -betrug und –missbrauch zu formulieren.

1117 *Englisch* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 12.30.

1118 In diese Richtung auch *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205 (213 f.), die dies jedoch einerseits in Bezug auf das Fehlen eines allgemeinen Rechtsgrundsatzes anspricht und ihre Aussagen allgemein auf Rechtsunterworfenen bezieht.

1119 S. auch *Aigner* in: Hoell, UZK, 15 (17); *dies.*, GTCJ 2017, 49 (52).

1120 S. dazu etwa *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 301 (302).

1121 S. etwa Erwägungsgrund Nr. 10 zum UZK; vgl. auch *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 19: Die Ziele des MZK werden im Rahmen der Reform zum UZK im Wesentlichen beibehalten.

1122 *Stein* in: Witte, UZK, Vor. Art. 1, Rn. 9; *Wolffgang/Harden*, WCJ 2016, Vol. 10 No. 1, 3 (4).

Betrachtet man die Zusammenhänge, in denen sich die Erwägungsgründe zum MZK bzw. UZK auf die „Belange des Wirtschaftsbeteiligten“ oder eine vergleichbare Formulierung beziehen, so fällt auf, dass es dabei immer um Vereinfachungen geht, die für den Wirtschaftsbeteiligten erreicht werden sollen. Außerdem kann häufig davon ausgegangen werden, dass diese Vereinfachungen darauf zurückzuführen sind, dass die Anwendung der entsprechenden Regeln einfacher ist, weil sie klar formulieren, welche Anforderungen erfüllt werden müssen. So sollen etwa nach dem zehnten Erwägungsgrund zum UZK bei der weiteren Modernisierung des Zollrechts die Standpunkte der Wirtschaftsbeteiligten gebührend berücksichtigt werden, um eine tatsächliche Vereinfachung zu erreichen.¹¹²³

Aus den Motiven zur Reform des Zollrechts lässt sich außerdem ableiten, dass mit ihr auch für die Zollbehörden der Verwaltungsaufwand reduziert werden sollte.¹¹²⁴ Somit wollte der europäische Gesetzgeber auch für die Verwaltung die Möglichkeiten der Rechtsanwendung verbessern. Das erscheint sinnvoll, denn so könnte etwa die Verwaltung Auskunft darüber geben können, wie sie das Recht anwenden wird¹¹²⁵, was wiederum für die Wirtschaftsbeteiligten die Rechtssicherheit und Berechenbarkeit des behördlichen Handelns erhöhen würde. Ähnlich einer ständigen obergerichtlichen Rechtsprechung könnte sich der Wirtschaftsbeteiligte so auf das Handeln der Verwaltung ausrichten, dass die Abläufe insgesamt effizienter gestaltet werden könnten. Auch der EuGH argumentiert in der Rechtsache *Halifax* in diese Richtung, wenn er ausführt, dass die Rechtsakte der Gemeinschaft bzw. jetzt der Union so bestimmt und ihre Anwendung vorhersehbar sein müsse, was besonders gelte, wenn sich eine Regelung finanziell belastend auswirken könne. Dann müssten die Betroffenen in der Lage sein, den Umfang ihrer Verpflichtungen genau zu erkennen.¹¹²⁶ Weiter ist allgemein bezogen auf unbestimmte Rechtsbegriffe der Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung nach Art. 3 GG ins Spiel gebracht worden. Ohne konkrete Auskunft der Behörde könne nicht geklärt werden, wie sich die Verwaltung zu einer Frage inhaltlich positioniert habe. Denn das Gesetz regle dazu eben nichts.¹¹²⁷ Würde man aber nun im Gesetz eine Leitlinie festlegen, ergäbe sich damit zweierlei. Der Beamte

1123 S. auch *Krüger*, FS BFH, 1671 (1677 f.).

1124 *Lux* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Einführung UZK, Rn. 2, 7 (Stand: 01.03.2014).

1125 Dem ähnlich erhoffte sich etwa *Lux* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Einführung UZK, Rn. 7 (Stand: 01.03.2014) u. a. eine „einfachere, einheitliche“ Arbeitsweise der Zollbehörden.

1126 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Halifax*), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 72; vgl. auch *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205 (213) und *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 261.

1127 *Witte*, AW-Prax 2016, 301 (301).

könnte in seiner Gesetzesanwendung angeleitet und durch die Anwendung gebunden werden, während der Wirtschaftsbeteiligte sich an die behördlichen Vorgaben halten müsste.

Des Weiteren hat sich im Anschluss an die Darstellung der Rechtsprechung des EuGH zum Rechtsmissbrauchsverbot¹¹²⁸ gezeigt, dass einige Begrifflichkeiten in diesem Themenfeld nicht klar voneinander abgegrenzt werden können.¹¹²⁹ So ist in anderen (steuerrechtlichen) Zusammenhängen bereits vor längerer Zeit gefordert worden, im Interesse der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit die vielfältigen Begriffe, die im Begriffsfeld des Rechtsmissbrauchs verwendet werden, zu ordnen.¹¹³⁰ Für das Recht nach ZK ist im Anschluss an die steuerrechtliche Kritik ebenfalls die „uneinheitliche Missbrauchsterminologie“ kritisiert worden.¹¹³¹ Außerdem hat die Betrachtung des UZK im Hinblick auf das Wort Missbrauch gezeigt, dass dieses Wort zwar im UZK enthalten ist, aber im jeweiligen Regelungszusammenhang nicht Missbrauch im Wortsinne, sondern vielmehr Betrug gemeint ist.¹¹³² Geht man nun davon aus, dass das Gebot der Rechtsklarheit auch im europäischen Zollrecht gilt, müssen auch dort die Normen klar, bestimmt und in ihrer Auswirkung vorhersehbar sein. Es bietet sich dem folgend an, hier durch einen speziellen Tatbestand für größere Rechtsklarheit zu sorgen.¹¹³³ Das hätte aus Verwaltungsperspektive auch den Vorteil, dass klare Zielvorgaben und Tatbestandsmerkmale es dem Wirtschaftsbeteiligten schwerer machen, „einen Keil zwischen den Buchstaben und den Geist“¹¹³⁴ des Zollrechts zu treiben.

In eine ähnliche Richtung geht das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, das jedenfalls im nationalen Recht gilt.¹¹³⁵ Nach § 3 Abs. 1 AO wird die Steuer nur von denjenigen erhoben, „bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“ Der Besteuerungstatbestand muss also nach Inhalt, Zweck und Ausmaß so bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige an Tatbestand und Rechtsfolge eine Steuerlast abschätzen kann, was sich zum einen aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und zum anderen aus dem

1128 Vgl. oben Teil B. I. 6.

1129 Vgl. oben Teil B. II. und B. III.

1130 *Lohse*, FS Reiß, 645 (645, 663 f.).

1131 *Summersberger*, FS Ritz, 289 (295) im Anschluss an *Bergmann*, SWI 2010, 477 (477).

1132 Vgl. oben Teil E. I.

1133 *Zorn*, FS Pircher, 217 (233) argumentiert so hinsichtlich des Erfordernisses nationaler Normen für Regelungen, die sich unmittelbar aus „allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts“ ergeben.

1134 So plakativ *Heintzen* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 42 AO Rn. 2. Es ergibt sich kein Anhaltspunkt dafür, dass diese Aussage nicht auf das Unionszollrecht übertragen werden könnte.

1135 *Wäger*, UR 2015, 81 (86).

Grundsatz der Gewaltenteilung, letztendlich wesentlichen Elementen des Rechtsstaatsprinzips des Grundgesetzes ergibt.¹¹³⁶ Dieses Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist im Zusammenhang mit der Frage des Erfordernisses einer Kodifikation des Missbrauchsverbots im Zollrecht aus zwei Gründen interessant: Zum einen handelt es sich um einen Ausfluss des Rechtsstaatsprinzips.¹¹³⁷ Dieses ist als Grundwert auch auf der Ebene des Unionsrechts anerkannt, wie sich in Art. 2 EUV zeigt.¹¹³⁸ Zum anderen sind Zölle nach § 3 Abs. 3 AO Steuern.¹¹³⁹ Selbst wenn das Prinzip als solches unmittelbar nur auf nationaler Ebene gilt¹¹⁴⁰, bietet es sich an, zumindest den Rechtsgedanken bei der Kodifikation zu bedenken. Denn er muss beachtet werden, soweit hinsichtlich Zöllen nationales Recht angewendet wird und kann als Ausfluss eines Grundprinzips des Unionsrechts gelten. Zudem wird das Zollrecht in indirektem Vollzug von den Behörden der Mitgliedstaaten durchgeführt.¹¹⁴¹ Hinzu kommt, dass sich eine steuerliche Regelung, wenn es darum geht, eine Steuer unter bestimmten Umständen zu erheben, die Steuerlast zu verringern oder die Steuer nicht zu erheben, zumindest finanziell belastend auswirken könnte, sodass der Gedanke des Prinzips der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung auch angesichts der Äußerungen des EuGH zur Bestimmtheit finanziell belastender Regelungen¹¹⁴² Berücksichtigung finden sollte. Denn es geht in Missbrauchsfällen im Zollrecht häufig darum, ob beispielsweise Abgaben nach-erhoben werden müssen.¹¹⁴³

1136 *Gersch* in: Klein, AO, § 3, Rn. 11; *Koenig* in: Koenig, AO, § 3, Rn. 52; BVerfG, Beschl. v. 10.10.1961 – 2 BvL 1/59, BVerfGE, 13, 153 (160 f.); BVerfG, Urt. v. 14.12.1965 – 1 BvR 571/60, BVerfGE 19, 253 (267); BVerfG, Beschl. v. 28.02.1973 – 2 BvL 19/70, BVerfGE 34, 348 (365); BVerfG, Beschl. v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (362); BVerfG, Beschl. v. 23.10.1986 – 2 BvL 7, 8/84, BVerfGE 73, 388 (400); BFH, Urt. v. 02.10.2001 – IX R 45/99, BStBl. II 2002, 10; BFH, Beschl. v. 06.09.2006 – XI R 26/04, BFHE 214, 430 (434) = BFH/NV 2006, 2351 (2352); FG Hamburg, Urt. v. 13.04.2010 – 2 K 11/09, EFG 2010, 1177 (1178).

1137 *Gersch* in: Klein, AO, § 3, Rn. 11; *Koenig* in: Koenig, AO, § 3, Rn. 52.

1138 *Schwarze/Wunderlich* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 2 EUV, Rn. 2; *Calliess* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 2 EUV, Rn. 12, 26; *Englisch* in: Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn. 12.30; vgl. auch oben E. III. 1. und 2.

1139 *Gersch* in: Klein, AO, § 3, Rn. 36; *Koenig* in: Koenig, AO, § 3, Rn. 89; *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 1.

1140 *Wäger*, UR 2015, 81 (86).

1141 *Terhechte* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 28 AEUV, Rn. 13; *Voet v. Vormizeele* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 28 AEUV, Rn. 42; allgemein zum Unionsrecht s. *Krumm*, ZfZ 2014, 281 (284).

1142 EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 72; vgl. auch *Baudenbacher*, ZfRV 2008, 205 (213).

1143 S. etwa EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 9.

3. Konkretisierung eines primärrechtlichen Grundsatzes des Unionsrechts

Teils wird in Bezug auf die Umsetzung von Richtlinienrecht in den nationalen Rechtsordnungen vorgebracht, eine Kodifikation des Leitprinzips des Verbots von Rechtsmissbrauch im Unionsrecht sei nicht erforderlich. Das wird mit unterschiedlichen Erwägungen begründet. Zum einen sei das Missbrauchskonzept unionsrechtsautonom auszulegen, um den *effet utile* des Rechts zu gewährleisten.¹¹⁴⁴ Das Verbot des Rechtsmissbrauchs sei ein allgemeiner Grundsatz und nach der Rechtsprechung des EuGH eine Kodifikation im nationalen Recht nicht erforderlich, wenn die Rechtslage klar und eindeutig ist.¹¹⁴⁵ Zum anderen leiste der EuGH mit seiner Bestätigung des ungeschriebenen Grundsatzes des Missbrauchsverbots einen Beitrag zum kohärenten Aufbau eines Missbrauchskonzepts.¹¹⁴⁶

Dem ist entgegenzutreten. Einerseits ist mit der unionsrechtsautonomen Auslegung bzw. dem Erfordernis dessen nichts darüber gesagt, ob eine geschriebene Regelung erforderlich ist und falls sie das nicht ist, *warum* nicht. Gerade wenn richtigerweise eine unionsrechtsautonome Auslegung erforderlich ist¹¹⁴⁷, ergibt es Sinn, die Maßstäbe dieser Auslegung auch im Unionsrecht selbst möglichst klar zu fassen. Weiter ist jedenfalls nicht auf den ersten Blick erkennbar, dass hinsichtlich des Missbrauchsverbots eine klare und eindeutige Rechtslage besteht, die eine gesetzliche Kodifikation des Verbots entbehrlich machte. Vielmehr ergibt sich aus dem Überblick über die Rechtsprechung des EuGH zum Missbrauchsverbot¹¹⁴⁸, dass an vielen Punkten noch Diskussionsbedarf besteht und dies auch *nachdem* der EuGH den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Missbrauchs als ungeschriebenes Primärrecht freigelegt hat.¹¹⁴⁹ Im Gegenteil wird sogar zugegeben, dass sich eine ungeschriebene Regel immer dem Vorwurf ausgesetzt sieht, der Steuerpflichtige könne nicht absehen, wie eine Regelung gegen ihn wirke.¹¹⁵⁰

1144 *Schade/van Lück*, *StuW* 2020, 347 (354) verweisend auf *Schaumburg* in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht4, Rn. 3.57 = *Schaumburg*, in: *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht5, Rn. 3.57.

1145 *Schade/van Lück*, *StuW* 2020, 347 (354) verweisend auf EuGH, *Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofloed)*, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 44 und *Englisch*, *StuW* 2009, 3 (21).

1146 *Schade/van Lück*, *StuW* 2020, 347 (354 f.) verweisend auf *Fischer*, *FS* Reiß, 621 (622) und *Schön*, *FS* Wiedemann, 1271 (1272).

1147 Allgemein zur Wortlautauslegung des Unionsrechts etwa: *Wegener* in: *Calliess/Ruffert*, *EUV/AEUV*, Art. 19 EUV, Rn. 28; *Mayer* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, *Das Recht der EU*, 66. EL 2019, Art. 19 EUV, Rn. 53; *Schwarze/Wunderlich* in: *Schwarze u. a.*, *EU-Kommentar*, Art. 19 EUV, Rn. 39.

1148 Dazu insgesamt Teil B. I. 6.

1149 S. insoweit die Einordnung des Urteils *Cussens u. a.* unter B. I. 6. u) cc) und die einordnende Anmerkung zum Urteil *N Luxembourg 1* unter B. I. 6. w) cc).

1150 *Schade/van Lück*, *StuW* 2020, 347 (355).

Speziell für das Zollrecht der Union ist in diesem Zusammenhang daran zu erinnern, dass der EuGH die Voraussetzungen des Rechtsmissbrauchsverbots in den, soweit ersichtlich, bisher einzigen Entscheidungen zum Zollrecht, die sich ausführlich mit dem Problem des Rechtsmissbrauchs befasst haben – *Pometon* und *Christodoulou* – unterschiedlich geprüft hat: Während in *Pometon* das subjektive Element keine Rolle spielte¹¹⁵¹, wurde es in *Christodoulou* geprüft¹¹⁵². Insofern ist nicht zwangsläufig davon auszugehen, dass der EuGH im Zollrecht ebenso ein subjektives Element des Rechtsmissbrauchs fordert, sodass dahingehend auch nicht von einer eindeutigen Rechtslage gesprochen werden kann. Dementsprechend mag zwar das Verbot des Rechtsmissbrauchs mit dem Urteil *Emsland-Stärke* bekannt¹¹⁵³ und mit diesem Urteil greifbar geworden sein¹¹⁵⁴, sodass nicht mehr von einer (völligen) Unkenntnis der Voraussetzungen ausgegangen werden kann¹¹⁵⁵. Dennoch ist das Leitprinzip gerade in den Belangen des Zollrechts der Union noch nicht völlig ausgearbeitet und es ist zu bedenken, dass die Diskussionen um die Details der Voraussetzungen auch nach dem Urteil in der Rechtssache *Emsland-Stärke* nicht beendet waren.¹¹⁵⁶ Das Prinzip ist somit sicher greifbarer geworden, von einer *völlig eindeutigen* Rechtslage zu sprechen, die Voraussetzung für die Entbehrlichkeit der Kodifikation wäre, erscheint jedoch fernliegend. Denn es ist zwar eine Vielzahl von Einzelentscheidungen ergangen¹¹⁵⁷, diese betrafen jedoch nach der Aufgabe des EuGH immer den jeweiligen Einzelfall¹¹⁵⁸ und ergingen größtenteils nicht zu zollrechtlichen Sachverhalten. Vielmehr erfordern daher Rechtssicherheit und Rechtsklarheit hier eine möglichst eindeutige und für den Wirtschaftsbeteiligten hinsichtlich der Rechtsfolgen vor-sehbare Regelung.

1151 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (336); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handels-politischer Maßnahmen, S. 274 und oben D. I. 4.

1152 EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (*Christodoulou* u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 64 und oben D. II. 4.

1153 *Schade/van Lück*, StuW 2020, 347 (355) verweisend auf die Rechtsprechungsnachweise bei *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchs- verbot, S. 239 ff. (dort insbes. die Fn. 859 – 891) und Schlussanträge des GA *Trstenjak* v. 03.02.2011 – Rs. C-482/09 (*Budejovicky Budvar*), ECLI:EU:C:2011:46, Rn. 119.

1154 *Schade/van Lück*, StuW 2020, 347 (355).

1155 *Schade/van Lück*, StuW 2020, 347 (355) verweisend auf Schlussanträge des GA *Bobek* v. 07.09.2017 – Rs. C-251/16 (*Cussens* u. a.), ECLI:EU:C:2017:648, Rn. 48 ff. und *Vogeu- nauer* in: de la Feria/Vogeuauer, 521 (571).

1156 Dazu auch oben B. II.

1157 S. dazu Teil B. I. 6. und die Nachweise bei *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 239 ff. (Fn. 859 – 891).

1158 *Schwarze/Wunderlich* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 267 AEUV, Rn. 4; *Pache* in: Vedder/Heintschel von Heinegg, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 267 AEUV, Rn. 7; *Müller-Eiselt*, ZfZ 2006, 218 (219).

Weiter wird vorgebracht, die einheitliche Anwendung des primärrechtlichen Grundsatzes des Rechtsmissbrauchsverbots mache die Kodifikation einer sekundärrechtlichen Regelung entbehrlich. Denn der EuGH strebe ein einheitliches Verständnis des Missbrauchsverbots über das Sekundärrecht hinaus an¹¹⁵⁹, wodurch eine einheitliche Handhabung in Primär- und Sekundärrecht erforderlich werde, weil das Sekundärrecht primärrechtskonform ausgelegt werden muss.¹¹⁶⁰ Warum das einer Kodifikation entgegensteht, die das bisher primärrechtliche und ungeschriebene Verbot verschriftlicht und dabei in der Weise konkretisiert, dass zunächst die Tatbestandsvoraussetzungen nach der Rechtsprechung des EuGH ausgeführt und dann Regelbeispiele für missbräuchliche Gestaltungen angeführt werden, erschließt sich nicht recht. Vielmehr würde dadurch eine primärrechtskonforme Herangehensweise gefördert und durch sektorspezifische Regelungen der ungeschriebene Grundsatz konkretisiert, wodurch eine größere Vorhersehbarkeit und damit erhöhte Rechtssicherheit einherginge. Diese ist, wie soeben aufgezeigt¹¹⁶¹, noch nicht zufriedenstellend erreicht. Geht man so vor, besteht auch keine Gefahr einer Immunisierung des Sekundärrechts gegen das Primärrecht.¹¹⁶²

4. Zwischenergebnis: Das Kodifikationserfordernis aus der Warte der Rechtssicherheit

Die primärrechtlichen Gebote der Rechtssicherheit¹¹⁶³ und der Rechtsklarheit¹¹⁶⁴ erfordern die Kodifikation eines Tatbestands zum Verbot von Rechtsmissbrauch im Zollrecht der Union. Dem steht auch nicht entgegen, dass das Verbot des Rechtsmissbrauchs bereits als ungeschriebener allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts auf der Ebene des Primärrechts und damit im gesamten Unionsrecht gilt. Denn der Rechtsgrundsatz würde durch die Kodifikation bloß verschriftlicht

1159 *Schade/van Lück*, *StuW* 2020, 347 (355) verweisend auf *Kokott*, *Das Steuerrecht der EU*, § 2, Rn. 120; *Staringer*, *SWI* 2018, 574 (582) und *Thiele*, *ISTR* 2011, 452 (457).

1160 *Schade/van Lück*, *StuW* 2020, 247 (355) verweisend auf EuGH, *Urt. v. 26.02.2019* – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), *ECLI:EU:C:2019:134*, Rn. 155; EuGH, *Beschl. v. 14.06.2018* – Rs. C-440/17 (GS), *ECLI:EU:C:2018:437*, Rn. 79; EuGH, *Urt. v. 22.11.2017* – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), *ECLI:EU:C:2017:881*, Rn. 30; *Blum/Spies*, *SWI* 2017, 574 (579); *Kokott*, *Das Steuerrecht der EU*, § 2, Rn. 92 und *Weber-Grellet* in: *Musil/Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, Art. 1 MTRL, Rn. 12.

1161 S. insbesondere E. III. 1.

1162 Diese Gefahr betrachten *Schade/van Lück*, *StuW* 2020, 347 (356), lehnen aber eine Immunisierung im Ergebnis ebenfalls ab.

1163 Dazu oben E. III. 1.

1164 Dazu oben E. III. 2.

und konkretisiert¹¹⁶⁵, ohne dass dadurch inhaltlich am Grundsatz selbst oder seiner Geltung im Unionsrecht etwas verändert werden würde. Auch wenn diese Punkte vor allem hinsichtlich der Umsetzung von Richtlinienrecht in den nationalen Rechtsordnungen unmittelbar relevant werden, so geben sie doch weitere Anhaltspunkte für das Erfordernis einer Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots im Zollrecht. Denn besonders das Erfordernis der einheitlichen Anwendung des primärrechtlichen Grundsatzes des Missbrauchsverbots gilt, soweit erkennbar, auch in Bezug auf Verordnungen. Es zeigt sich jedenfalls kein offensichtlicher Anhaltspunkt für Entgegenstehendes. Im Gegenteil: Wenn die einheitliche Anwendung des Grundsatzes erfordert, das in Richtlinien ausgeformte Sekundärrecht primärrechtskonform auszulegen¹¹⁶⁶, kann eine primärrechtskonforme Übertragung durch Kodifikation auch im Verordnungsrecht nicht ausgeschlossen sein.

5. Demokratisch-legitimatorische Überlegungen

Angesichts der Rechtsnatur und Entwicklung des Rechtsmissbrauchsverbots im Unionsrecht sollten ebenso Überlegungen zur demokratischen Legitimation angestellt werden. Der EuGH hat zum Verbot des Rechtsmissbrauchs von Unionsrecht, wie oben dargestellt¹¹⁶⁷, einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts auf primärrechtlicher Ebene entwickelt, der jedoch nicht von einer direkt demokratisch legitimierten Institution ausdrücklich in den EU-Verträgen festgeschrieben wurde. So hat etwa *Schwarze* schon 2011 angemerkt, der EuGH müsse darauf achten, bei der Aufstellung allgemeiner Rechtsgrundsätze nicht die „Bodenhaftung“ und die Rückbindung an die in den Mitgliedstaaten anerkannten Rechtsprinzipien zu verlieren.¹¹⁶⁸

Dabei muss bedacht werden, dass das deutsche Grundgesetz wie auch die europäischen Verträge mit dem Begriff der Demokratie operieren. Es muss aber zu-

1165 Dazu oben E. III. 3.

1166 *Schade/van Lüick*, StuW 2020, 247 (355) verweisend auf EuGH, Urt. v. 26.02.2019 – verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134, Rn. 155; EuGH, Beschl. v. 14.06.2018 – Rs. C-440/17 (GS), ECLI:EU:C:2018:437, Rn. 79; EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 30; *Blum/Spies*, SWI 2017, 574 (579); *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 92 und *Weber-Grellet* in: Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 1 MTRL, Rn. 12.

1167 Oben B. I. 6.

1168 *Schwarze*, DVBl 2011, 721 (726).

nächst geklärt werden, was die jeweiligen Ordnungen unter Demokratie verstehen, insbesondere im Hinblick auf die demokratische Legitimation staatlichen Handelns und der jeweiligen Rechtsakte.

a) Demokratie nach dem Grundgesetz: Konzept der ununterbrochenen Legitimationskette und Gewaltenteilung

aa) Der Gedanke der Legitimationskette

Das Demokratieprinzip findet sich im Grundgesetz in Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2. Nach nationalem deutschem Verständnis fordert der davon umfasste bzw. vorausgesetzte Grundsatz der Volkssouveränität, dass das Volk einen effektiven Einfluss auf die Ausübung der Staatsgewalt, d. h. die Organe der Gesetzgebung, der vollziehenden Gewalt und der Rechtsprechung hat. Die Organe bedürfen einer demokratischen Legitimation.¹¹⁶⁹

„Deren Akte müssen sich auf den Willen des Volkes zurückführen lassen und ihm gegenüber verantwortet werden. Dieser Zurechnungszusammenhang zwischen Volk und staatlicher Herrschaft wird vor allem durch die Wahl des Parlaments, durch die von ihm beschlossenen Gesetze als Maßstab der vollziehenden Gewalt, sowie durch die grundsätzliche Weisungsgebundenheit der Verwaltung gegenüber der Regierung hergestellt“¹¹⁷⁰.

Staatliches Handeln meint dabei jedes dem Staat zurechenbare Handeln, Dulden oder Unterlassen.¹¹⁷¹ Weiter ist von diesem Verständnis umfasst, dass bei den staatsgestaltenden Akten die Mehrheit der wahl- und stimmberechtigten Bürger und die Mehrheit der gewählten Volksvertreter entscheiden. Unterschieden werden muss aber die Willensbildung des Volkes von der Bildung des staatlichen

1169 BVerfG, Urt. v. 26.06.1990 – 2 BvF 3/89, BVerfGE 83, 60 (72); BVerfG, Beschl. v. 24.05.1995 – 2 BvF 1/92, BVerfGE 93, 37 (66); BVerfG, Urt. v. 18.01.2012 – 2 BvR 133/10, BVerfGE 130, 76 (123); BVerfG, Urt. v. 21.10.2014 – 2 BvE 5/11, BVerfGE 137, 185 (232) Rn. 131; BVerfG, Urt. v. 02.06.2015 – 2 BvE 7/11, BVerfGE 139, 194 (224) Rn. 106; BVerfG, Beschl. v. 13.06.2017 – 2 BvE 1/15, BVerfGE 146, 1 (39) Rn. 87; BVerfG, Urt. v. 07.11.2017 – 2 BvE 2/11, BVerfGE 147, 50 (127) Rn. 197; *Jarass* in: *Jarass/Piero*17, GG, Art. 20, Rn. 7; *Hofmann* in: *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, GG, Art. 20, Rn. 43.

1170 BVerfG, Urt. v. 26.06.1990 – 2 BvF 3/89, BVerfGE 83, 60 (72); BVerfG, Beschl. v. 24.05.1995 – 2 BvF 1/92, BVerfGE 93, 37 (66); hierauf bezugnehmend *Vofßkuhle/Sydow*, JZ 2003, 673 (675) und *Görisch*, *Recht und Politik* 2006, 86 (86).

1171 *Hofmann* in: *Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke*, GG, Art. 20, Rn. 43; unter Bezug auf *Ehlers*, FS E. Stein, 138; vgl. auch *Jarass* in: *Jarass/Piero*17, GG, Art. 20, Rn. 3.

Willens durch seine verfassten Organe.¹¹⁷² Nur, wenn das Volk als Verfassungs- und Kurationsorgan die Staatsgewalt durch Wahlen und Abstimmungen selbst ausübt, kann von einem Gleichlauf der Willensbildung des Staates und der Äußerung des Volkswillens gesprochen werden.¹¹⁷³ In diesem Zusammenhang muss sich die Willensbildung vom Volk zu den Staatsorganen und nicht umgekehrt von den Staatsorganen zum Volk hin vollziehen.¹¹⁷⁴ Die vom Demokratieprinzip verlangte demokratische Legitimation muss umso stärker sein, je mehr der jeweilig zu legitimierende staatliche Akt Grundrechte berührt oder von grundlegender Bedeutung für die Allgemeinheit ist.¹¹⁷⁵ Je höher die Entscheidungsbefugnis eines Amtsträgers ist, desto kürzer muss die Legitimationskette sein.¹¹⁷⁶

Die Rechtsnormen als besonders wesentlich für das Gemeinwesen muss damit grundsätzlich ein Parlament als unmittelbar demokratisch legitimes Organ in einem geordneten parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren setzen. Es soll das primäre Rechtssetzungsorgan sein¹¹⁷⁷ und als Gesetzgeber über alle wesentlichen Fragen des Gemeinwesens entscheiden. Dies wird auch als Wesentlichkeitstheorie oder Parlamentsvorbehalt umschrieben und an Art. 20 Abs. 2 und Abs. 3 GG geknüpft.¹¹⁷⁸ Gleichwohl findet diese Wesentlichkeitstheorie in der Funktionsordnung des Grundgesetzes, also in der Gewaltenteilung in ihrer funktionellen und institutionellen Ausgestaltung in besonderen Vorschriften des Grundgesetzes, ihre Grenze.¹¹⁷⁹ Eine Begrenzung auf die grundlegenden bzw. wesentlichen Entscheidungen des Gemeinwesens durch das Parlament gebietet dabei die Sicherung der Arbeitsfähigkeit desselben. Denn zieht man die Entscheidungsbereiche der Exekutive zu eng und dementsprechend die der Legislative entsprechend

1172 BVerfG, Ur. v. 19.07.1966 – 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, 56 (98); *Hofmann* in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG, Art. 20, Rn. 46.

1173 BVerfG, Ur. v. 30.07.1958 – 2 BvF 3, 6/58, BVerfGE 8, 104 (113); BVerfG, Ur. v. 19.07.1966 – 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, 56 (98); *Hofmann* in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG, Art. 20, Rn. 46.

1174 BVerfG, Ur. v. 19.07.1966 – 2 BvF 1/65, BVerfGE 20, 56 (99); *Hofmann* in: Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke, GG, Art. 20, Rn. 46.

1175 BVerfG, Beschl. v. 28.10.1975 – 2 BvR 883/73 und 379, 497, 526/74, BVerfGE 40, 237 (249); BVerfG, Ur. v. 18.03.2014 – 2 BvR 1390, 1421, 1438, 1439, 1440, 1824/12, 2 BvE 6/12, BVerfGE 135, 317, Rn. 235; BVerfG, Ur. v. 17.02.2016, 1 BvL 8/10, BVerfGE 141, 143 (170), Rn. 59; *Jarass* in: Jarass/Pieroth17, GG, Art. 20, Rn. 7; *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 186.

1176 *Kloepfer*, Verfassungsrecht I, § 7, Rn. 206; *Pieroth* in: Jarass/Pieroth15, GG, Art. 20, Rn. 11.

1177 *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 171.

1178 BVerfG, Beschl. v. 17.02.2016 – 1 BvL 8/10, BVerfGE 141, 143 (170) Rn. 59; *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 186, 273.

1179 *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 187, 274.

weit, bleibt nur eine unzureichende Arbeitskapazität für die effektive Entscheidung der tatsächlich wesentlichen Entscheidungen durch das Parlament.¹¹⁸⁰ Denn nach der Rechtsprechung des BVerfG muss aufgrund des Gewaltenteilungsprinzips der Demokratie gesichert sein, „dass staatliche Entscheidungen möglichst richtig, das heißt von Organen getroffen werden, die dafür nach ihrer Organisation, Zusammensetzung, Funktion und Verfahrensweise über die besten Voraussetzungen verfügen“^{1181, 1182}. Maßstab dafür, ob etwas in diesem Sinne wesentlich ist, muss das Grundgesetz sein, sodass es nicht etwa allein ausreicht, dass ein Thema politisch umstritten ist.¹¹⁸³ Vielmehr kann von den speziellen Gesetzesvorbehalten des Grundgesetzes und seinen materiell-rechtlichen, institutionellen und prozeduralen Regelungen indirekt auf die Bedeutung geschlossen werden, die das Grundgesetz bestimmten Gegenständen zumisst.¹¹⁸⁴

bb) Stellung und Legitimation der Rechtsprechung

Auch die Judikative als dritte Staatsgewalt übt Hoheitsgewalt in Form der Rechtsprechung aus, weshalb sie ebenso einen demokratischen Legitimationszusammenhang zwischen der richterlichen Gewalt einerseits und den ihr unterworfenen Bürgern andererseits aufweisen muss.¹¹⁸⁵ Denn:

„Wenn der Richter nicht bloß von der Volksvertretung gesetztes Recht anwendet, sondern auch selbst Recht schafft, wenn er nicht bloß logische Operationen vornimmt, sondern Freiräume ausfüllt, dann kann er sich noch weniger als sonst der Frage entziehen, woher er die Legitimation nimmt, solche Macht auszuüben.“¹¹⁸⁶

Insofern ist festzustellen, dass die Form der demokratischen Legitimation und ihre Intensität zwar je nach Bereich der Ausübung von Staatsgewalt unterschiedlich ausfallen kann, es aber nie zu einer völligen Freistellung von der Notwendigkeit jeglicher demokratischen Legitimation kommen kann, weil sonst der demokratische Charakter der Staatsgewalt in Frage gestellt würde.¹¹⁸⁷ Dieser

1180 *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 274.

1181 BVerfG, Urt. v. 18.12.1984 – 2 BvE 13/83, BVerfGE 68, 1 (86); BVerfG, Urt. v. 14.07.1998 – 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98, 218 (252).

1182 *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 274.

1183 BVerfG, Urt. v. 14.07.1998 – 1 BvR 1640/97, BVerfGE 98, 218 (251).

1184 *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 275.

1185 *Baltes*, EuGH, S. 58; *Böckenförde*, Verfassungsfragen der Richterwahl, 71 f.; *Classen*, JZ 2003, 693 (693); *Voßkuhle/Sydow*, JZ 2002, 673 (673 ff.); *Mähner*, Gerichtshof, 123 ff.; *Görisch*, Recht und Politik 2006, 86 (86).

1186 *Wassermann*, Der politische Richter, 97; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 43.

1187 *Böckenförde*, Verfassungsfragen der Richterwahl, 71.

Legitimationszusammenhang wird dadurch zum Ausdruck gebracht, dass die Gerichte ihre Urteile „im Namen des Volkes“ fällen.¹¹⁸⁸ Das Parlament als zentrales Organ vermittelt sowohl sachlich als auch personell demokratische Legitimation.¹¹⁸⁹ Somit muss sich die Bestellung der Richter als personelles Element und der Inhalt ihrer Entscheidungen als sachliches Element ausreichend auf das Parlament zurückführen lassen.¹¹⁹⁰ Die Rechtsprechung hat in diesem Zusammenhang ihre in Art. 20 Abs. 3 GG verankerte Bindung an „Gesetz und Recht“ zu berücksichtigen. Das meint, dass die Rechtsprechungsorgane bei ihren Entscheidungen alle Normen der verfassungsmäßigen Rechtsordnung, d. h. formelle und materielle Gesetze, wie auch diejenigen des Völker- und Europarechts zu berücksichtigen haben und zugrunde legen müssen.¹¹⁹¹ Gleichzeitig folgt daraus im Zusammenhang mit Art. 97 Abs. 1 GG, dass es Richterrecht als eigenständige Rechtsquelle nicht geben darf.¹¹⁹² Insofern darf aber die grundsätzlich zulässige Rechtsfortbildung nicht mit Richterrecht verwechselt bzw. gleichgesetzt werden.¹¹⁹³ Der Richter darf zwar, wie es *Montesquieu* bildlich beschreibt, nicht zu einer „bouche qui prononce les paroles de la loi“¹¹⁹⁴ werden, es muss aber ein Unterschied zwischen der Rechtssetzung und der Rechtsfindung gemacht werden.¹¹⁹⁵ Der Richter muss also, wenn er auch eine Regelungslücke auszufüllen hat, stets auf der Grundlage der „Wertvorstellungen, die der verfassungsmäßigen Ordnung immanent, aber in den Texten nicht oder nur unvollkommen zum Ausdruck gekommen sind“¹¹⁹⁶ entscheiden. Dabei besteht die Notwendigkeit, dass die Rechtsprechungsorgane angesichts „des beschleunigten Wandels der gesell-

1188 *Baltes*, EuGH, S. 58; *Vofkuhle/Sydow*, JZ 2002, 673 (673); *Görisch*, Recht und Politik 2006, 86 (86).

1189 *Görisch*, Recht und Politik 2006, 86 (86); *Reinhardt*, Konsistente Jurisdiktion, S. 314; s. auch BVerfG, Beschl. v. 09.05.1972 – 1 BvR 518/62 und 308/64, BVerfGE 33, 125 (158 f.).

1190 *Görisch*, Recht und Politik 2006, 86 (86); *Classen*, JZ 2003, 693 (699 f.); *Vofkuhle/Sydow*, JZ 2002, 673 (675); *Looschelders/Roth*, Juristische Methodik im Prozess der Rechtsanwendung, S. 7 f.; s. auch BVerfG, Beschl. v. 24.05.1995 – 2 BvF 1/92, BVerfGE 93, 37 (66 f.).

1191 *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 285.

1192 *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 286; *Musil*, FS BFH, 152 (158).

1193 *Görisch*, Recht und Politik 2006, 86 (88).

1194 „Mund, der die Worte des Gesetzes ausspricht“, *Montesquieu*, De l’Esprit de Loi, 1748, Livre XI, Chapitre 6, zit. nach: *Caillois*, Montesquieu, Oeuvres complètes, II, S. 227 (404); vgl. auch *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 286.

1195 *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 286.

1196 BVerfG, Beschl. v. 14.02.1973 – 1 BvR 112/65, BVerfGE 34, 269 (287); *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 286; *Pieroth/Aubel*, JZ 2003, 504 (507).

schaftlichen Verhältnisse und der begrenzten Reaktionsmöglichkeiten des Gesetzgebers sowie der offenen Formulierung zahlreicher Normen¹¹⁹⁷ das geltende Recht an die veränderten Verhältnisse anpassen.¹¹⁹⁸ Andererseits darf sich der Richter aber nicht „dem vom Gesetzgeber festgelegten Sinn und Zweck des Gesetzes entziehen“¹¹⁹⁹ bzw. „nicht das gesetzgeberische Ziel der Norm (...) in einem wesentlichen Punkt verfehlen oder verfälschen oder an die Stelle der Gesetzesvorschrift inhaltlich eine andere setzen oder den Regelungsinhalt erstmals schaffen“¹²⁰⁰. Aufgabe des Richters ist es also, den Zweck des Gesetzes „unter gewandelten Bedingungen möglichst zuverlässig zur Geltung zu bringen“¹²⁰¹. Art. 20 Abs. 3 GG ist demnach verletzt, wenn der Richter sich „aus der Rolle des Normanwenders in die einer normsetzenden Instanz“¹²⁰² begibt.

-
- 1197 BVerfG, Beschl. v. 12.11.1997 – 1 BvR 497/92 und 307/94, BverfGE 96, 375 (394); *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 286.
- 1198 *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 286; ähnlich *Pieroth/Aubel*, JZ 2003, 504 (507).
- 1199 BVerfG, Beschl. v. 12.11.1997 – 1 BvR 497/92 und 307/94, BverfGE 96, 375 (394); *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 286; s. auch *Jarass* in: *Jarass/Pieroth* 17, GG, Art. 20, Rn. 64; *Pieroth/Aubel*, JZ 2003, 504 (508); ähnlich *Wäger*, UR 2015, 81 (90) und *Musil*, FS BFH, 152 (155 f.).
- 1200 BVerfG, Beschl. v. 01.03.1978 – 1 BvL 20/77, BVerfGE 48, 40 (47); BVerfG, Beschl. v. 11.06.1980 – 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, 277 (299); BVerfG, Beschl. v. 09.02.1988 – 1 BvL 23/86, BVerfGE 78, 20 (24); BVerfG, Urt. v. 19.03.2013 – 2 BvR 2628, 2883/10, 2155/11, BVerfGE 133, 168 (205) Rn. 66; *Jarass* in: *Jarass/Pieroth* 17, GG, Art. 20, Rn. 64; vgl. auch *Classen*, JZ 2003 693 (700); *Pieroth/Aubel*, JZ 2003, 504 (507).
- 1201 BVerfG, Beschl. v. 12.11.1997 – 1 BvR 497/92 und 307/94, BverfGE 96, 375 (394); BVerfG, Urt. v. 19.03.2013 – 2 BvR 2628, 2883/10, 2155/11, BVerfGE 133, 168 (205) Rn. 66; *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 286; ähnlich *Wäger*, UR 2015, 81 (90).
- 1202 BVerfGE, Beschl. v. 03.11.1992 – 1 BvR 1243/88, BverfGE 87, 273 (280); BVerfG, Beschl. v. 12.11.1997 – 1 BvR 497/92 und 307/94, BverfGE 96, 375 (394); *Sommerrmann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20 Rn. 286; ähnlich *Pieroth/Aubel*, JZ 2003, 504 (507); *Wäger*, UR 2015, 81 (90) und *Musil*, FS BFH, 152 (158).

b) Unionsrechtliche Ausgestaltung der demokratischen Legitimation

aa) Unionspezifisches Demokratiekonzept der dualen Legitimation

Der Begriff Demokratie findet sich in Art. 2 EUV als einer der Werte, auf denen die Union gründet.¹²⁰³ Der unionsrechtliche Demokratiebegriff ist noch immer umstritten.¹²⁰⁴ Zwar ist er (mitglied-) staatlich vorgeprägt, doch messen sich die inhaltlichen Anforderungen an die demokratische Legitimation nicht an einem mitgliedstaatlichen Begriff, sondern müssen im Hinblick auf die gestalterischen europäischen Besonderheiten und die Supranationalität einem „unionspezifischen Demokratiekonzept“¹²⁰⁵ oder einer europäischen Demokratietheorie genügen.¹²⁰⁶ So stellte etwa das BVerfG darauf ab, dass bestimmte vorrechtliche Voraussetzungen erfüllt sein müssten: Das freie Auseinandersetzen sich begegnender sozialer Kräfte, Interessen und Ideen, in dem sich politische Ziele klären und wandeln könnten. Hierzu gehöre auch, dass Entscheidungsverfahren von Hoheitsgewalt ausübenden Organen sowie die verfolgten politischen Ziele allgemein sichtbar und vorhersehbar seien.¹²⁰⁷

Das europäische Demokratiekonzept wird mittels eines eigenen Titels im EUV ausgestaltet. Dieser Titel II ist mit „Bestimmungen über die demokratischen Grundsätze“ überschrieben. Der darin enthaltene Art. 10 Abs. 2 EUV statuiert als wesentlichen Teil dessen explizit ein Konzept der dualen Legitimation, d. h. einen Dualismus aus zwei einander ergänzenden Legitimationssträngen, zum einen dem

1203 *Baltes*, EuGH, S. 45; schon zur Fassung des EUV nach dem Vertrag von Nizza und zum Entwurf einer Verfassung für die EU *Calliess*, FS Ress, 399 (400 f.); *ders.* in: Demokratie in Europa, 281 (282).

1204 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 2 EUV, Rn. 21; *ders.*, FS Ress, 399 (404).

1205 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 2 EUV, Rn. 21.

1206 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 2 EUV, Rn. 21; *ders.*, FS Ress, 399 (399, 401); *ders.* in: Demokratie in Europa, 281 (282 f.); *Haag* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 10 EUV, Rn. 6; *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 79. EL 2023, Art. 10 EUV, Rn. 117; *Baltes*, EuGH, S. 54 f.; *Papier* in: *Papier/Münch/Kellermann*, Föderalismus, 97 (101); auch *Röder*, Der Gesetzesvorbehalt der Charta der Grundrechte der Union im Lichte einer europäischen Wesentlichkeitstheorie, S. 57.

1207 BVerfG, Urt. v. 12.10.1993 – 2 BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155 (185) bezugnehmend auf BVerfG, Urt. v. 17.08.1956 – 1 BvB 2/51, BVerfGE 5, 85 (135, 189, 205); BVerfG, Beschl. v. 14.05.1985 – 1 BvR 233, 341/81, BVerfGE 69, 315 (344 ff.); auf BVerfG, Urt. v. 12.10.1993 – 2 BvR 2134, 2159/92, BVerfGE 89, 155 (185) bezugnehmend *Röder*, Der Gesetzesvorbehalt der Charta der Grundrechte der Union im Lichte einer europäischen Wesentlichkeitstheorie, S. 58.

direkt demokratisch legitimierten Europäischen Parlament und zum anderen den über das jeweilige Parlament des Mitgliedstaates legitimierten Ministern im Rat der Europäischen Union.¹²⁰⁸ Gleichwohl ist in Art. 10 EUV keine Definition des der Europäischen Union zugrundeliegenden Demokratiemodells enthalten.¹²⁰⁹

Zu bedenken ist, dass der Europäischen Union vielfach immer noch vorgehalten wird, sie weise ein Demokratiedefizit auf.¹²¹⁰ In eine ähnliche Richtung können auch Hinweise verstanden werden, dass das Optimierungsgebot fordere, bei der demokratischen Repräsentation die Zahl der Vermittlungsakte möglichst gering zu halten.¹²¹¹ Auch diejenigen, die ein Demokratiedefizit nicht vorbehaltlos bzw. ohne „unionseigene“¹²¹² Indizien zugeben wollen, sprechen von einem Konzept, das auf minimalistische demokratische Legitimation ausgelegt sei.¹²¹³ Das Defizit wird mit der Organisationsstruktur bzw. mit den Kompetenzen der einzelnen Organe begründet. Denn das Europäische Parlament als einziges unmittelbar demokratisch legitimates Organ hat in der Regel kein eigenes originäres Initiativrecht

1208 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, Art. 2 EUV, Rn. 23; *ders.*, FS Ress, 399 (400, 403); *ders.* in: *Demokratie in Europa*, 281 (282); *Ruffert*, EuR 2004, 165 (180 f.); *ders.* in: *Calliess/Ruffert, EUV/AEUV*, Art. 10, Rn. 5; *Haag* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Art. 10 EUV, Rn. 9; s. auch *Nettesheim* in: *Die Europäische Union als Wertegemeinschaft*, 39 (48); *ders.* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, 79. EL 2023, Art. 10 EUV, Rn. 116; *Baltes*, EuGH, S. 72 f.; v. *Achenbach* in: *Vöneky/Hagedorn/Clados/v. Achenbach, Legitimation ethischer Entscheidungen im Recht*, 191 (192 f.); *Papier* in: *Papier/Münch/Kellermann, Föderalismus*, 97 (101); *Möllers/v. Achenbach*, EuR 2011, 39 (50); *Röder*, *Der Gesetzesvorbehalt der Charta der Grundrechte der Union im Lichte einer europäischen Wesentlichkeitstheorie*, S. 58.

1209 *Haag* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Art. 10 EUV, Rn. 6; *Baltes*, EuGH, S. 45; s. schon zum Recht nach EUV in der Fassung des Vertrags von Amsterdam *Bleckmann*, JZ 2001, 53 (53).

1210 *Kielmansegg* in: *Decker/Höreth, Die Verfassung Europas*, S. 224 f.; *Steiger*, ZRP 2012, 13 (13 f.) in Bezug auf die Rettungsmaßnahmen im Rahmen der Eurokrise, denen aber „Modellcharakter für weitere Felder“ (ebd., 14) zugeschrieben wird; sehr detailliert *Hochhuth* in: FS Wahl, 723; s. auch *Scheel*, ZEuS 2006, 521 (539) in Bezug auf das Problemfeld der Komitologie und *Nettesheim* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, 55. EL 2015, Art. 10 EUV, Rn. 118, der das Problem jedoch auf das Verhältnis zwischen Bürgern und Amtsträgern beschränkt sieht.

1211 *Kollmeyer*, *Delegierte Rechtssetzung in der EU*, S. 98 unter Verweis auf v. *Achenbach* in: *Vöneky/Hagedorn/Clados/v. Achenbach, Legitimation ethischer Entscheidungen im Recht*, 191 (199).

1212 *Nettesheim* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, 79. EL 2023, Art. 10 EUV, Rn. 117 spricht insoweit von „besonderen Strukturgegebenheiten überstaatlicher Herrschaft“.

1213 *Nettesheim* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, 79. EL 2023, Art. 10 EUV, Rn. 117.

für Rechtsakte. Es kann nur die Kommission auffordern, einen Vorschlag für einen Rechtsakt zu machen und dann in den meisten Fällen mit dem mittelbar demokratisch legitimierten Europäischen Rat einen Rechtsakt im sogenannten Mitscheidungsverfahren nach Art. 289 Abs. 1, 293 AEUV beschließen.¹²¹⁴ Der Rat sei insoweit das Schlüsselgremium für den Legitimationstransfer von den Mitgliedstaaten auf die Union. Es könne nur rudimentär von demokratischer Legitimation die Rede sein, denn, so das sozial- bzw. politikwissenschaftliche Argument, die im Rat repräsentierten Regierungen würden in Wahlen bestellt, die nicht auf europäische Politik ausgerichtet seien.¹²¹⁵ Das Parlament kann die klassischen parlamentarischen Befugnisse nicht autonom, sondern nur in Zusammenarbeit mit dem Rat ausüben.¹²¹⁶ Es kann somit zwar nicht von einem parlamentarischen Regierungssystem gesprochen werden¹²¹⁷, eine Parlamentarisierung der Europäischen Union hat aber im Laufe der Entwicklung der Verträge stattgefunden. Die Gubernativlastigkeit der Entscheidungsprozesse konnte insgesamt deutlich verringert werden¹²¹⁸ und die Beteiligung des Parlaments im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren ergänzt die mittelbare demokratische Legitimation der Rechtssetzung durch den Rat, sodass insgesamt die demokratische Eigenlegitimation der Rechtsakte der Union vertieft wird.¹²¹⁹

bb) Stellung und demokratische Legitimation des EuGH

Der EuGH hat in diesem Konstrukt die judikative Gewalt inne. Er kontrolliert die Rechtsanwendung¹²²⁰ und entwickelt das Unionsrecht mit seiner Tätigkeit fort¹²²¹. Somit übt auch der EuGH im Rahmen seiner Aufgaben von den Mitgliedstaaten übertragene Hoheitsgewalt aus. Er hat im Rahmen des institutionellen

1214 *Kluth* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 14 EUV, Rn. 12; *Pache* in: Pache/Schorkopf, EU nach Lissabon, S. 19 (25).

1215 *Kielmansegg* in: Decker/Höreth, Die Verfassung Europas, S. 225.

1216 *Kluth* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 14 EUV, Rn. 8.

1217 *Papier* in: Papier/Münch/Kellermann, Föderalismus, 97 (102); *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, 55. EL 2015, Art. 10 EUV, Rn. 117.

1218 *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, 79. EL 2023, Art. 10 EUV, Rn. 118.

1219 *Kluth* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 14 EUV, Rn. 12; *ders.* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 294 AEUV, Rn. 2; vgl. auch *Pache* in: Pache/Schorkopf, EU nach Lissabon, S. 19 (24 f., 27).

1220 *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV Rn. 4; *Gaitanides* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 19 EUV, Rn. 3; *Mayer* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 66. EL 2019, Art. 19 EUV, Rn. 3; *Huber* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 12.

1221 *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV Rn. 34; *Calliess*, NJW 2005, 929 (929 f.); *Jestaedt* in: Hilgruber, Gouvernement des juges, S. 21 (25 f.); *Mayer* in:

Gleichgewichts der EU die Aufgabe Recht zu sprechen, wodurch die Bürger der EU unmittelbar berechtigt und verpflichtet werden können, sodass auch der EuGH bzw. die Richter des EuGH unbestritten demokratisch legitimiert sein müssen.¹²²²

„Das Verhältnis zwischen Demokratie und Rechtsprechung ist eine – wenn auch durch Tradition und Gewohnheit gut versorgte – Wunde der Staatstheorie.“¹²²³. Dieses Zitat bringt ein Grundproblem in der demokratischen Legitimation jeglicher Rechtsprechung im Legitimationskettenmodell zum Ausdruck: Sie ist aufgrund ihrer verfassungs- bzw. vertragsmäßig unbedingt erforderlichen Unabhängigkeit niemals direkt parlamentarisch kontrolliert und schon gar nicht an Weisungen oder Aufträge gebunden, sodass der Richter materiell-rechtlich „von der Legitimationskette“¹²²⁴ gelassen wird und seine demokratische Legitimation bzw. die demokratische Legitimation seiner Entscheidungen (nur) durch die sachlich-inhaltliche Legitimationskette, d. h. über die Anwendung ausreichend demokratisch legitimierter Gesetze bzw. auf europäischer Ebene über Verordnungen und Richtlinien erfolgen kann.¹²²⁵ Diese Form der demokratischen Legitimation erfolgt insgesamt betrachtet also recht indirekt. Dies hat dazu geführt, dass es, trotzdem das Legitimationskettenmodell wohl immer noch als herrschend betrachtet werden kann¹²²⁶, Streit unter den Vertretern desselben gegeben hat.

So sprechen sich einige für ein personell orientiertes Legitimationsmodell aus. Denn die sachlich-inhaltliche Legitimation durch eine strenge Gesetzesbindung reiche nicht aus, um etwa die Fortentwicklung des Rechts durch Rechtsquellen wie Richter- bzw. Gewohnheitsrecht oder allgemeine Rechtsgrundsätze zu gewährleisten.¹²²⁷ Durch eine weitreichende richterliche Prüfkompetenz werde die Gesetzesbindung aufgeweicht¹²²⁸, was insbesondere für das Gemeinschaftsrecht gelte.¹²²⁹ Überdies sei die sachlich-inhaltliche Legitimation nicht ausreichend,

Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EZ, 66. EL 2019, Art. 19 EUV, Rn. 30; *Baltes*, EuGH, S. 13; *Borchardt* in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Art. 19 EUV, Rn. 40 f.

1222 *Baltes*, EuGH, S. 59.

1223 *Roellecke* in: FS Leisner, S. 553 (554); *Baltes*, EuGH, S. 98; *Voßkuhle/Sydow*, JZ 2002, 673 (674).

1224 *Wittreck*, Die Verwaltung der Dritten Gewalt, S. 177; auch *Baltes*, EuGH, S. 96.

1225 *Voßkuhle/Kaiser*, JuS 2009, 803 (804); *Voßkuhle/Sydow*, JZ 2002, 673 (678); *Wittreck*, Die Verwaltung der Dritten Gewalt, S. 132; *Papier*, NJW 2002, 2585 (2589); *Sommermann* in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG, II, Art. 20, Rn. 168, 171; *Baltes*, EuGH, S. 96; ähnlich *Classen*, JZ 2003, 693 (693).

1226 So *Baltes*, EuGH, S. 104 nach intensiver Untersuchung.

1227 *Mähner*, Gerichtshof, 128 ff., 133 ff.; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 102.

1228 *Mähner*, Gerichtshof, 131 ff. der insoweit von „Verwässerung“ und „Relativierung“ spricht. Vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 102.

1229 *Mähner*, Gerichtshof, S. 213; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 102.

Rechtsprechung zu legitimieren, die „ultra vires“, also über Kompetenzgrenzen hinaus erfolge, und so die Mitgliedstaaten in ihrer Verfassungshoheit tangiere.¹²³⁰ Es müsse daher die organisatorisch-personelle Legitimation des Gerichts selbst gestärkt werden¹²³¹, auf europäischer Ebene unter Beteiligung eines „richtigen“ Parlaments.¹²³²

Andere sprechen sich dagegen für eine Stärkung der sachlich-inhaltlichen Legitimation aus, wobei insbesondere alternative Verantwortungs- und Kontrollmechanismen in Betracht gezogen werden.¹²³³ Genannt werden dabei sowohl Rechtsinstrumente¹²³⁴, als auch „fachfremde“ Kontrolle durch Medien- und Allgemeinöffentlichkeit¹²³⁵, wie auch Richteramtshaftung und Disziplinarverfahren.¹²³⁶ Ebenso in der Debatte stehen „gewalteninterne Kontrolle“ etwa durch Instanzenzug oder Kollegialprinzip.¹²³⁷

Wieder andere wollen gar ganz vom Modell der Legitimationsketten abweichen und schlagen dementsprechend völlig andere Herangehensweisen vor¹²³⁸, die jedoch hier nicht näher betrachtet werden sollen. Festzuhalten bleibt, auch ohne dass die Kontroverse entschieden werden müsste – geht es doch schließlich darum, das Erfordernis einer gesetzlichen Kodifizierung zu begründen –, dass die demokratische Legitimation des EuGH bzw. seiner Richter höchst umstritten und damit problembeladen erscheint.

1230 *Mähler*, Gerichtshof, S. 213 ff.; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 102.

1231 *Mähler*, Gerichtshof, S. 140; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 102.

1232 *Mähler*, Gerichtshof, S. 218 f.; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 102.

1233 *Voßkuhle/Sydow*, JZ 2002, 673 (678 ff.); *Wittreck*, Die Verwaltung der Dritten Gewalt, S. 132 ff., 140 ff., 163 ff.; *Görisch*, Recht und Politik 2006, 86 (88 f.); *Dreier* in: *Dreier*, GG, II, Art. 20 (Demokratie), Rn. 142; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 103.

1234 *Wittreck*, Die Verwaltung der Dritten Gewalt, S. 135 ff. betrachtet die Gefahr von „Verselbstständigungstendenzen in der Rechtsprechung“ (ebd. S. 137 f.) und sucht im Folgenden nach Korrekturmöglichkeiten wie etwa dem Instanzenzug (vgl. ebd. S. 140); vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 103.

1235 *Wittreck*, Die Verwaltung der Dritten Gewalt, S. 163 ff.; *Dreier* in: *Dreier*, GG, II, Art. 20 (Demokratie), Rn. 142; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 103.

1236 *Dreier* in: *Dreier*, GG, II, Art. 20 (Demokratie), Rn. 142; *Wittreck*, Die Verwaltung der Dritten Gewalt, S. 140 ff.; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 103 f.

1237 *Voßkuhle/Sydow*, JZ 2002, 673 (679); vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 103.

1238 Z. B. *Tschentscher*, Demokratische Legitimation, S. 74 f., 101 ff., 113 ff., 145 ff., 189 ff.; dazu *Baltes*, EuGH, S. 104 ff.

cc) Besonders: Legitimation zur Rechtsfortbildung durch Herausbildung allgemeiner Rechtsgrundsätze

Die Ergänzung der traditionellen Sicht der Unionsgerichtsbarkeit als Integrationsmotor des Unionsrechts, also gerade die Fortentwicklung des Rechts ist insbesondere umstritten, wobei weniger die grundlegende Inanspruchnahme einer solchen Kompetenz, sondern mehr die Ausübung *ultra vires* kritisiert wird.¹²³⁹ Rechtsfortbildung markiere insoweit „den Grenzbereich legitimer Rechtsprechungsaktivität, wobei nur deren methodisch gebundene Form innerhalb, alle übrigen Varianten hingegen jenseits der Grenzen judikativer Kompetenzen lägen.“¹²⁴⁰ Rechtsfortbildung sei keine Rechtsetzung mit politischen Gestaltungsfreiheiten, sondern nur dort erforderlich, wo Programme ausgefüllt, Lücken geschlossen, Wertungswidersprüche aufgelöst würden oder den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung getragen werde. Diese Grenze werde überschritten, wenn die Rechtsfortbildung deutlich erkennbare oder sogar im vertragstextlichen Wortlaut ausdrücklich dokumentierte Grundentscheidungen abändere oder ohne ausreichende Rückbindung an gesetzliche Aussagen neue Regelungen schaffe.¹²⁴¹ Denn der EuGH bzw. die Unionsgerichtsbarkeit ist prinzipiell auf die Auslegung und Anwendung des Unionsrechts beschränkt.¹²⁴²

Dennoch wird daraus, dass der EuGH in Art. 19 EUV zur Wahrung des Rechts durch Auslegung und Anwendung des Unionsrechts verpflichtet wird, geschlossen, dass Recht und Verträge nicht gleichgesetzt werden könnten, sondern vielmehr die Verwendung des umfassenderen Begriffes Recht die notwendigen Spielräume für die Heranziehung allgemeiner Rechtsgrundsätze eröffne.¹²⁴³ Wahrung des Rechts bedeute auch, Recht zu konkretisieren und fortzubilden, wobei letzteres vom EuGH bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben ausgeübt werde und der EuGH dabei einer Selbstbegrenzung nur in geringem Maße unterliege.¹²⁴⁴

1239 *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 34; *Calliess*, NJW 2005, 929 (930); *Jestaedt* in: Hilgruber, Gouvernement des juges, S. 21 (25), der erwähnt, es stehe nicht das *Ob*, sondern das *Wieweit* der richterlichen Fortbildung des Gemeinschafts- bzw. Unionsrechts in Frage (Hervorhebung nur hier durch Verf.); vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 13.

1240 *Jestaedt*, in: Hilgruber, Gouvernement des juges, S. 21 (25).

1241 BVerfG, Beschl. v. 06.07.2010 – 2 BvR 2661/06, BVerfGE 126, 286 (306) Rn. 64; *Jestaedt* in: Hilgruber, Gouvernement des juges, S. 21 (26) mit Bezug hierauf.

1242 *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 36.

1243 *Gaitanides* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 19 EUV, Rn. 18; vgl. auch *Baltes*, EuGH, S. 13 und zum Recht vor der Lissabon-Reform *Calliess*, NJW 2005, 929 (929 f.); *Lindermann*, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 229 f.

1244 *Mayer* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 66. EL 2019, Art. 19 EUV, Rn. 30; auch *Jestaedt* in: Hilgruber, Gouvernement des juges, S. 21 (26).

Die Gewinnung allgemeiner Rechtsgrundsätze erfolgt in einem, wie immer wieder betont wird, wertenden Rechtsvergleich der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen und der ergänzenden Heranziehung der Unionsrechtsordnung.¹²⁴⁵ Der EuGH sieht sich dabei selbst besonders verpflichtet, die Verfassungstraditionen der Mitgliedstaaten zu beachten und bei der Gewinnung von diesen auszugehen.¹²⁴⁶ Nicht entscheidend soll jedoch sein, ob die Vorgaben des mitgliedstaatlichen Rechts gesetzlich normiert sind oder in Rechtsprechung und Lehre entwickelt wurden.¹²⁴⁷ Unter einem wertenden Rechtsvergleich muss das Finden einer für den jeweiligen Fall „besten Lösung“ verstanden werden.¹²⁴⁸ Als problematisch wird jedoch angesehen, dass sich diese beste Lösung kaum bzw. nicht abstrakt-generell vorzeichnen lasse; insbesondere könne sie nicht in einer Übernahme der für den jeweiligen Rechtssuchenden maximalen Gewährleistung oder einem schematisch ermittelten gemeinsamen Nenner der verschiedenen nationalen Rechtsordnungen liegen, sollten nicht gegenläufige Interessen und Spezifika der Gemeinschaftsrechtsordnung negligiert werden.¹²⁴⁹

dd) Rückschlüsse für das Erfordernis einer Kodifikation im Zollrecht

Betrachtet man die Kritik an diesem „wertenden Rechtsvergleich“, so zeigt sich darin ein grundlegendes Problem: Zum einen, wie oben¹²⁵⁰ bereits dargestellt, ist offensichtlich erkannt worden, dass Rechtsklarheit nur in einem unbefriedigenden Maße zu erreichen, also die Rechtsentwicklung nicht vorhersehbar ist. Zum anderen sind die Rechtsgrundsätze nur (sehr) indirekt, nämlich über den „Umweg“ des mitgliedstaatlichen Rechts demokratisch legitimiert. Zwar ließe sich grundsätzlich argumentieren, dass wenn sich der EuGH an den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen aller Mitgliedstaaten orientiert, jeder Mitgliedstaat durch

1245 *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 58; *Gaitanides* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 19 EUV, Rn. 19, 21; s. auch *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 296.

1246 *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 58; *Gaitanides* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 19 EUV, Rn. 19, 21; EuGH, Urt. v. 17.12.1970 – Rs. C-11/70 (Internationale Handelsgesellschaft mbH), ECLI:EU:C:1970:114, Rn. 4; EuGH, Urt. v. 14.05.1974 – Rs. C-4/73 (Nold KG), ECLI:EU:C:1974:51, Rn. 13; EuGH, Gutachten v. 28.03.1996 – 2/94, ECLI:EU:C:1996:140, Rn. 33; EuGH, Urt. v. 29.05.1997 – Rs. C-299/95 (Kremzow), ECLI:EU:C:1997:254, Rn. 14.

1247 *Gaitanides* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 19 EUV, Rn. 21.

1248 *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 58.

1249 *Wegener* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 19 EUV, Rn. 58.

1250 Insgesamt oben E. I.

die Gründungs-, respektive Beitrittsverträge eine Legitimationskette hergestellt hat. Es muss dabei aber bedacht werden, dass es gerade nicht entscheidend ist, ob die mitgliedstaatlichen Vorgaben gesetzlich normiert sind, also im Wege direkter demokratischer Legitimation im parlamentarischen Verfahren im Recht kodifiziert wurden, oder ob sie durch die indirekt demokratisch legitimierte Rechtsprechung entwickelt wurden.¹²⁵¹ Es kann daher nicht zwangsläufig von (gleich-) starker demokratischer Legitimation in allen Mitgliedstaaten und damit auch im Recht der Union gesprochen werden. Dieses Problem kann, wie die Art. 33 und 207 Abs. 2 AEUV zeigen, für das Zollrecht mittels Implikation einer ausdrücklichen Regelung im UZK gelöst werden. Denn Art. 33 und 207 Abs. 2 AEUV öffnen das ordentliche Gesetzgebungsverfahren im Wege der Mitentscheidung sowohl für die Belange der Zusammenarbeit im Zollwesen als auch der gemeinsamen Handelspolitik. So kann auch dem wesentlichen Ziel der Reform durch die Verträge von Lissabon, eine Vertiefung der demokratischen Eigenlegitimation der Rechtsakte der Union zu erreichen¹²⁵², Ausdruck verliehen werden.

Diese Überlegung wird noch dadurch gestützt, dass es zwar nach der Rechtsprechung des EuGH keiner klaren und unzweideutigen Rechtsgrundlage bedarf, um die aus der missbräuchlichen Berufung auf Unionsrecht gezogenen Vorteile zurückzufordern, weil es sich dabei nicht um eine Sanktion, sondern bloß eine Folge der Missbrauchsfeststellung handelt.¹²⁵³ Trotz dieser im Grundsatz überzeugenden Linie der Rechtsprechung muss festgestellt werden, dass eine gewisse faktisch belastende Wirkung der Feststellung des Missbrauchs nicht von der Hand zu weisen ist.¹²⁵⁴ Denn dem von der Entscheidung Betroffenen werden (wirt-

1251 *Gaitanides* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 19 EUV, Rn. 21; vgl. dazu schon oben Teil B. I. 6. u).

1252 *Kluth* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 14 EUV, Rn. 12; *ders.* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 294 AEUV, Rn. 2; in Bezug auf die Reform zu UZK s. *Aigner*, GTCJ 2017, 49 (51); vgl. schon oben E. III. 5. b) aa).

1253 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 56; EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-487/01 (Gemeente Leusden und Holin Groep BV), ECLI:EU:C:2004:263, Rn. 78; EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 93, 95; EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 28 f.; EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 67; EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, Rn. 32.

1254 So weist etwa auch *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 261 vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit darauf hin, dass die Position des EuGH durchaus kritisiert werden könne.

schaftliche) Vorteile entzogen bzw. nicht gewährt, die er zuvor in seiner Vermögensmasse gehabt hat oder gehabt hätte.¹²⁵⁵ Führt man sich nun vor Augen, dass diese faktisch belastende Wirkung durch eine gerichtliche Entscheidung, also einen außerhalb der Einflussphäre des jeweils Betroffenen liegenden Umstand freigelegt wird, so erscheint es sinnvoll und jedenfalls nicht schädlich, hier ein höheres Maß demokratischer Legitimation zu erreichen. Dies gelänge dadurch, dass eine, im Rahmen der Möglichkeiten des Unionsrechts, größtmöglich demokratisch legitimierte Rechtsnorm zur Anwendung gebracht wird. Schlussendlich könnte in der Folge dieser Anwendung auch dem EuGH nicht mehr der Vorwurf gemacht werden, im Zusammenhang mit Missbrauchssachverhalten im Zollrecht allgemeine Rechtsgrundsätze „ultra vires“ anzuwenden.

Dies gewinnt umso mehr an Gewicht, wenn man die demokratische Legitimation des EuGH bzw. seiner Richter einmal näher betrachtet. Diese sind ebenfalls nicht direkt demokratisch legitimiert, sondern werden von den Regierungen der Mitgliedstaaten bestimmt. Daraus ergibt sich (aus deutscher bzw. nationaler Sicht) eine Art „doppelt“ indirekte Legitimation: Die Regierungen werden, nachdem das Parlament gewählt ist, durch den in indirekter Wahl vom Parlament gewählten Regierungschef zusammengestellt. Diese schon selbst indirekt demokratisch legitimierten Regierungen bestimmen dann wiederum die jeweiligen Richter für eine Amtsperiode von sechs Jahren.¹²⁵⁶ Wie die anhand der bei *Baltes*¹²⁵⁷ dargestellten unterschiedlichen Ansätze zur demokratischen Legitimation der europäischen Judikative geführte Diskussion zeigt, besteht in diesem Punkt erhebliche Uneinigkeit. Dieses Problem könnte durch eine im europäischen Rahmen weitestmöglich demokratisch legitimierte Regelung im UZK umgangen werden.

Stützen lässt sich dies ferner, wenn man sich noch einmal das Optimierungsgebot vor Augen hält, welches *Kollmeyer*¹²⁵⁸ anspricht: Es fordert, die Zahl der Vermittlungsakte bei der Repräsentation möglichst gering zu halten, woraus *Kollmeyer* ableitet, dass daher prinzipiell jede Delegation der Rechtssetzung, also auch das Auslagern in einen delegierten Rechtsakt oder einen Durchführungsrechtsakt einer Rechtfertigung bedarf.¹²⁵⁹ Wenn aber dem so ist und das auch für

1255 *Killmann*, AW-Prax 2009, 334 (338); *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 281.

1256 Auf das Legitimationsproblem der Richter des EuGH weist sehr deutlich auch *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 6, S. 59 (Fn. 309) hin, der es aber als allgemeines Problem der Unabhängigkeit eines Richters ansieht.

1257 *Baltes*, EuGH, S. 87 ff.; vgl. auch oben E. III. 5. b) bb).

1258 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtssetzung in der EU, S. 98 unter Verweis auf v. *Achenbach* in: *Vöneky/Hagedorn/Clados/v. Achenbach*, Legitimation ethischer Entscheidungen im Recht, S. 191 (199).

1259 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtssetzung in der EU, S. 98.

die in im AEUV vorgesehenen delegierten Rechtsakte und Durchführungsrechtsakte gelten soll, dann muss es erst recht für von der Rechtsprechung entwickelte (Rechts-) Grundsätze gelten, deren Entwicklungsmöglichkeit aus den Verträgen durch Auslegung, also indirekt, herausgearbeitet werden muss. Anders als etwa im nationalen Recht in § 132 Abs. 4 GVG, § 45 Abs. 4 ArbGG oder 11 Abs. 4 VwGO¹²⁶⁰ findet sich in den EU-Verträgen keine ausdrückliche Erwähnung der Rechtsfortbildung als Grund zur Vorlage eines Verfahrens beim EuGH. Ergänzend und dies verstärkend muss bedacht werden, dass auch die Kommission, die delegierte und Durchführungsrechtsakte erlässt nach der organisatorischen Konzeption der Union nur indirekt demokratisch legitimiert ist. Auch die Kommissare werden mithin von den Regierungen der Mitgliedstaaten ernannt. So wird denn auch darauf hingewiesen, dass zwar das europäische Parlament aus demokratischen Wahlen hervorgehe und die Kommission unter Beteiligung der demokratisch legitimierten nationalen Parlamente besetzt werde. Gleichwohl sei sie aber „weit weg von jedem Wählervotum“¹²⁶¹, denn die Parlamentswahlen hätten für den Wähler „keinen erkennbaren Bezug zur Kommission“¹²⁶².

ee) **Ebenso besonders: Legitimation zur Rechtsfortbildung durch Freilegung allgemeiner Grundsätze des Unionsrechts**

Von den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Unionsrechts sind die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts streng zu unterscheiden.¹²⁶³ Die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts gründen nicht auf den Überlieferungen aus den Verfassungen der Mitgliedstaaten, sondern ergeben sich vielmehr aus den Problemen,

1260 *Jestaedt* in: Hillgruber, *Gouvernement des juges*, 21 (29); s. dazu den Überblick über die Verfahren vor dem EuGH bei *Baltes*, EuGH, S. 10 f.; vgl. weiterhin etwa *Calliess*, NJW 2005, 929 (9309); z. B. § 132 Abs. 4 GVG: „Der erkennende Senat kann eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung dem Großen Senat zur Entscheidung vorlegen, wenn das nach seiner Auffassung zur *Fortbildung des Rechts* oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich ist.“; Hervorhebung nur hier durch Verf.

1261 *Kielmansegg* in: Decker/Höreth, *Die Verfassung Europas*, S. 225; vgl. auch *Hanstein*, Subsidiarität und demokratische Legitimation, S. 124.

1262 *Kielmansegg* in: Decker/Höreth, *Die Verfassung Europas*, S. 225; vgl. auch *Hanstein*, Subsidiarität und demokratische Legitimation, S. 124; die bei *Grande*, *Leviathan* 1996, 339 (342) und *Frenz*, *Handbuch Europarecht*, Band 6, S. 59 dargestellte deutlich weitergehende Ansicht, wonach die Kommission ein Organ sei, dem „die demokratische Legitimation (...) völlig fehlt“ (*Grande* a. a. O.), bzw. für deren Mitglieder der Legitimationsstrang mit der Ernennung „abreißt“ (*Frenz* a. a. O.) erscheint dagegen angesichts der Vorschriften zur Besetzung der Kommission unter Beteiligung der direkt demokratisch legitimierten Parlamente der Mitgliedstaaten wenig überzeugend.

1263 *Gaitanides* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, *Europäisches Unionsrecht*, Art. 19 EUV, Rn. 20; *Schwarze/Wunderlich* in: *Schwarze u. a., EU-Kommentar*, Art. 19 EUV, Rn. 24; *Niemann*, *Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt*, S. 296.

die der Union in ihrer supranationalen Struktur eigen sind. Sie werden daher aus den Verträgen, dem Geist und System des Unionsrechts entwickelt.¹²⁶⁴ Zu diesen Grundsätzen zählt unter anderem etwa der Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts vor entgegenstehendem mitgliedstaatlichem Recht.¹²⁶⁵ Beide Konstrukte – allgemeine Rechtsgrundsätze und allgemeine Grundsätze – unter dem Begriff der „allgemeinen Rechtsgrundsätze“ zusammenzufassen und lediglich erklärend darauf hinzuweisen, dass darunter einerseits Grundsätze zur Interpretation des Systems des Unionsrechts und andererseits allgemeine Rechtsgrundsätze, die den Rechts- und Verfassungsordnungen entnommen sind, verstanden werden müssen¹²⁶⁶, kann aufgrund der unterschiedlichen Rechtsmaterien nicht überzeugen.¹²⁶⁷

ff) Rückschlüsse für das Erfordernis einer Kodifikation im Zollrecht

Die zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen bezüglich der Kodifikation im geschriebenen Recht erfolgten Feststellungen¹²⁶⁸ können im Grundsatz auch hier gelten. Auch hier lässt sich nach den obigen Ausführungen¹²⁶⁹ zur demokratischen Legitimation des EuGH selbst bzw. seiner Richter eine relativ indirekte demokratische Legitimation feststellen: Zwar bedarf es nicht eines „Umwegs“ über die mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen, um die Grundsätze herauszuarbeiten, doch sind sie von den indirekt demokratisch legitimierten Richtern herausgearbeitet worden. Das Argument *Kielmannseggs*¹²⁷⁰, welches er in Bezug auf die EU-Kommission ins Feld führt¹²⁷¹, dürfte auch für die ebenfalls von den Mitgliedstaaten bestimmten Richter des EuGH Geltung erlangen können.

1264 *Gaitanides* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 19 EUV, Rn. 20; *Schwarze/Wunderlich* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 19 EUV, Rn. 24; *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 296.

1265 *Gaitanides* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 19 EUV, Rn. 20; *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 297; s. auch *Schwarze/Wunderlich* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 19 EUV, Rn. 24.

1266 *Schwarze* in: Schwarze, EU-Kommentar (2000), Art. 220 EGV Rn. 14, 16.

1267 *Niemann*, Allgemeiner Missbrauchsvorbehalt, S. 297.

1268 Oben E. III. 5. b) dd).

1269 Oben E. III. 5. b) bb), cc) und dd).

1270 *Kielmannsegg* in: Decker/Höreth, Die Verfassung Europas, S. 225; vgl. auch *Hanstein*, Subsidiarität und demokratische Legitimation, S. 124.

1271 *Kielmannsegg* argumentiert, die Kommission sei „weit weg von jedem Wählerstimment“, denn die Parlamentswahlen hätten für die Wähler „keinen erkennbaren Bezug zur Kommission“, trotzdem die Kommission unter Mitwirkung der national gewählten Parlamente erfolgt; s. auch *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 6, S. 59 (Rn. 309); vgl. schon oben E. III. 5. b) dd).

Ein direkter Bezug der Parlamentswahlen zur Ernennung der EuGH-Richter ist hier ebenso wenig zu erkennen, was ebenfalls für eine Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots im UZK spricht.

6. Entwicklungsoffenheit des Art. 86 Abs. 4 UZK bzw. Art. 76 UZK-DelVO

Auch die bereits bestehenden Regelungen des UZK bieten Angriffsfläche für Verbesserungen. Der bereits angesprochene¹²⁷² Art. 86 Abs. 4 UZK, der die Wertungen des EuGH-Urteils in der Rechtssache *Pometon* in das Zollrecht nach dem UZK übertragen soll, also eine Umgehung von Maßnahmen nach Art. 56 Abs. 2 Buchst. h) verhindern will¹²⁷³, wird durch Art. 76 UZK-DelVO konkretisiert bzw. ergänzt¹²⁷⁴. Art. 86 Abs. 4 UZK spricht von „bestimmten Fällen“, in denen die Regel des Art. 86 Abs. 3 UZK ohne Antrag des Beteiligten angewendet werden kann. Gleichwohl regelte Art. 76 UZK-DelVO bis Mitte 2020 nur den *Pometon*-Fall und gerade nicht mehrere unterschiedliche Fallkonstellationen. Unklar ist, warum diese Regelung so getroffen wurde.¹²⁷⁵ Diese offensichtliche Ungereimtheit steht im fundamentalen Gegensatz zur grundlegenden Funktion spezialgesetzlicher (Missbrauchs-) Tatbestände. Diese sollen vor allem Rechtssicherheit schaffen.¹²⁷⁶ Hier wird hingegen – angesichts des Wortlauts des Art. 86 Abs. 4 UZK offensichtlich im Bewusstsein darüber, dass es verschiedene Konstellationen des Missbrauchs geben kann – durch die Regelung nur einer Konstellation für das Zollrecht eine unnötige Rechtsunsicherheit geschaffen. Auch aus diesem Grund scheint es sinnvoll, eine neue Regelung zum Rechtsmissbrauch zu schaffen, bzw. die Regelung, entsprechend ihrem Wortlaut, auch tatsächlich auf mehrere Fälle auszudehnen und so den Begriff des Rechtsmissbrauchs im Zollrecht zu klarifizieren. Im Endeffekt geht es also auch aus dieser Warte darum, die Rechtssicherheit zu erhöhen.

1272 Oben D. I. 3.

1273 *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 51; *Görtz*, ZfZ 2019, 66 (71).

1274 *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 256 UZK, Rn. 22; *Felderhoff* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 256, Rn. 22; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 86 UZK, Rn. 13 (Stand: Juni 2020).

1275 *Traub* in: Witte, UZK7, Art. 86, Rn. 55.

1276 *Hey*, BB 2009, 1044 (1048) zum nationalen Recht.

7. Regelungserfordernis aus wirtschaftsvölkerrechtlicher Perspektive

Das europäische Zollrecht beruht im Wesentlichen auf den Regeln des Wirtschaftsvölkerrechts, die auf internationalen Abkommen und Übereinkünften beruhen.¹²⁷⁷ Im Besonderen sind im Zusammenhang mit dem Zollrecht der Union die Welthandelsorganisation (World Trade Organization – WTO) und die Weltzollorganisation (World Customs Organization – WCO) als völkerrechtliche bzw. internationale Organisationen zu nennen. Gleichwohl ist ein explizit hierarchisch höherrangiges Verhältnis des Völkerrechts zum (sekundären) Unionsrecht nicht auszumachen, weil beispielsweise die WTO keine ihren Mitgliedstaaten übergeordnete Institution ist, der die Mitglieder Rechtsetzungsgewalt übertragen haben, sondern eine Organisation, die mit Verträgen das Verhalten und die Rechtsordnungen ihrer Vertragsparteien lenken will.¹²⁷⁸ Dies dürfte ebenfalls für die WCO gelten, der ebenso wenig Rechtsetzungsgewalt übertragen ist. WTO und WCO haben sich der Vereinfachung des Welthandels verschrieben und versuchen dieses Ziel mit ihren unterschiedlichen Instrumenten im Zusammenspiel zu erreichen. Insbesondere die WCO soll sich mit der Entwicklung und Verbesserung des Zollrechts und seiner Verfahren befassen. Sie hat in ihrem Leitbild hierzu den Anspruch an sich selbst formuliert, den legalen Handel zu erleichtern, etwa dadurch, die Effektivität und Effizienz der Zollverwaltungen ihrer Mitglieder zu steigern.¹²⁷⁹ Es erscheint daher sinnvoll, auch diesen Aspekt der Missbrauchsbe-kämpfung unter der Fragestellung der Kodifizierung einer Missbrauchsregelung im europäischen Zollrecht einmal zu beleuchten.

1277 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 3000; *Krüger*, FS BFH, 1671 (1683); s. auch *Bieber*, FS Wolffgang, 9 (10) und *Lyons*, EU Customs Law (2018) S. 19.

1278 *Krüger*, FS BFH, 1671 (1684 f.); s. auch *Wemmer*, ZfZ 2020, 331 (333); *Wolffgang* in: Fuchs/Grieger, Internationales Baurecht, Kap. 11 Rn. 9; *ders.* in: Wolffgang/Jatzke, UZK; Einführung Rn. 57; einen „Ordnungsrahmen“ sehen *Wolffgang* in: Wolfrum/Stoll/Hestermeyer, WTO, Trade in Goods, S. 993; *Hoffmann*, Theorie des internationalen Wirtschaftsrechts, S. 49 f.; *Göttsche* in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 5 Rn. 1 und *Bieber*, FS Wolffgang, 9 (10). S. auch die ständige Rechtsprechung des EuGH zur Befugnisübertragung der Mitgliedstaaten an die EU, etwa EuGH, Urt. v. 05.02.1963 – Rs. C-26/62 (Van Gend & Loos), ECLI:EU:C:1963:1, Slg. 1963, 1 (25); EuGH, Urt. v. 15.07.1964 – Rs. C-6/64 (Costa/E. N. E. L.), ECLI:EU:C:1964:66, EuGHE 1194 (1269 f.); EuGH, Urt. v. 09.03.1978 – Rs. C-106/77 (Simmenthal), ECLI:EU:C:1978:49, Rn. 17/18.

1279 <http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/vision-mission-values.aspx> (Zugriff: 29.02.2024).

a) WTO-rechtliche Aspekte

aa) Die WTO – Überblick

Wesentlich für die Entwicklung des modernen Welthandels und damit auch des Zollrechts war und ist das Allgemeine Zoll- und Handelsabkommen (General Agreement on Tariffs and Trade – GATT¹²⁸⁰), das nach Abschluss 1947 am 01.01.1948 als GATT 47 in Kraft trat. Sinn und Zweck dessen war es vor allem, die Entwicklung des freien weltweiten Handels durch den möglichst umfassenden Wegfall von Zöllen und nichttarifären Handelshemmnissen zu fördern. Gleichzeitig sollte eine Neuordnung der Handelsbeziehungen nach dem Zweiten Weltkrieg erreicht werden.¹²⁸¹ Rechtlich verbindlich sollte dies ursprünglich im Rahmen einer Internationalen Handelsorganisation (International Trade Organization – ITO) festgelegt werden, wie sie die sogenannte Havanna-Charta als Abschluss der Handels- und Entwicklungsministerkonferenz der Vereinten Nationen 1947 vorsah.¹²⁸² Neben anderen Themen war auf der Konferenz vor allem die Handelspolitik als wichtigster Block behandelt worden.¹²⁸³ Aufgrund des aufkommenden Ost-West-Konfliktes wurde die Charta jedoch vielfach als zu ambitioniert betrachtet. Internationale Organisationen wurden insgesamt kritisch betrachtet und eine zunehmende Internationalisierung skeptisch gesehen, sodass die Charta nur von zwei Staaten ratifiziert wurde und die ITO insgesamt nicht zustande kam, sondern vielmehr als Instrument der Wirtschaftslenkung scheiterte.¹²⁸⁴ Zurück blieb das materiell-rechtliche Gerüst eines Handelsabkommens, das als GATT in Kraft trat, ohne jedoch den Rang einer völkerrechtlichen Organisation erreicht zu haben.¹²⁸⁵

Das GATT folgt vor allem vier Grundprinzipien, die dazu dienen sollen, die weitmöglichste Handelsliberalisierung zu ermöglichen. Grundpfeiler dieses Systems ist der Gedanke der Nichtdiskriminierung, der seinerseits durch zwei dieser

1280 General Agreement on Tariffs and Trade v. 30.10.1947, BGBl 1951 II, 173; Englischer Originaltext auch unter: http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_01_e.htm (abgerufen am: 29.02.2024).

1281 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 3005; *ders.* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 57.

1282 *Asakura*, World History of the Customs and Tariffs, S. 279; *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 57; *Lyons*, EU Customs Law (2018), S. 19.

1283 *Beise*, WTO, S. 37; *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 57.

1284 *Beise*, WTO, S. 38; *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 57.

1285 *Asakura*, World History of the Customs and Tariffs, S. 279, 280; *Rogmann* in: *Wolffgang/Rogmann/Pietsch*, AWR-Kommentar, I, 62. Lieferung 2019, Ordnungsnr. 40, Rn. 7; *Beise*, WTO, S. 39 f.; *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 57; *Lyons*, EU Customs Law (2018), S. 19.

Grundsätze konkretisiert wird.¹²⁸⁶ Zuerst zu nennen ist in diesem Zusammenhang das Meistbegünstigungsprinzip nach Art. I GATT 47. Es bestimmt, dass alle Vorteile für Zölle und Zollformalitäten, Vergünstigungen Vorrechte oder Befreiungen, die für eine Ware gewährt werden, die aus einem anderen Land stammen oder für ein anderes Land bestimmt sind, unverzüglich und ohne weitere Bedingungen für alle gleichartigen Waren jeder anderen Vertragspartei gewährt werden müssen.¹²⁸⁷

Im Zusammenhang mit der Meistbegünstigung muss das Prinzip der Inländergleichbehandlung nach Art. III GATT 94 gesehen werden, das es verbietet, ausländische gegenüber inländischer gleichartiger Ware zu diskriminieren, sodass in Ergänzung zum Meistbegünstigungsprinzip nicht nur die Gleichbehandlung ausländischer Waren untereinander, sondern auch die Gleichbehandlung ausländischer gegenüber inländischer Ware in Bezug auf Abgaben und sonstige Handelshemmnisse sichergestellt wird.¹²⁸⁸ Der Grundsatz der Inländergleichbehandlung konkretisiert somit den Gedanken der Nichtdiskriminierung nach innen.¹²⁸⁹

Nach dem weiter zu nennenden Transparenzprinzip des Art. X GATT 94 sind außerdem alle Mitgliedstaaten des GATT verpflichtet, alle allgemeingültigen Maßnahmen, die das GATT berühren zu veröffentlichen und dies spätestens mit deren Inkrafttreten.¹²⁹⁰ Das Transparenzprinzip dient vor allem der Rechtssicherheit durch rechtzeitige und gesicherte Informationsmöglichkeiten für die GATT-Mitglieder und verhindert so ein faktisches Unterlaufen der insgesamt erwünschten Handelsliberalisierung.¹²⁹¹ Auch das Transparenzprinzip stellt so einen Eckpfeiler des GATT-Systems dar.¹²⁹²

Zuletzt muss das Liberalisierungsprinzip beachtet werden. Art. XI GATT 94 verbietet grundsätzlich nichttarifäre Handelshemmnisse, also solche, die nicht Zölle, Abgaben oder Belastungen sind.¹²⁹³

1286 *Bolhöfer*, Trade Facilitation, S. 190.

1287 *Beise*, WTO, S. 47, 98; *Bolhöfer*, Trade Facilitation, S. 190; *Wolffgang*, WCJ, Vol. 1 No. 1 (2007), 3 (4); *ders.*, AL 2019, 297 (299).

1288 *Beise*, WTO, S. 47 f., 98; *Bolhöfer*, Trade Facilitation, S. 191; *Wolffgang*, AL 2019, 297 (299).

1289 *Beise*, WTO, S. 47.

1290 *Bolhöfer*, Trade Facilitation, S. 185 f.; *Rogmann* in: *Wolffgang/Rogmann/Pietsch*, AWR-Kommentar, I, 62. Lieferung 2019, Ordnungsnr. 40, Rn. 93; *Wolffgang*, AL 2019, 297 (299).

1291 *Bolhöfer*, Trade Facilitation, S. 185 f.; *Wolffgang*, AL 2019, 297 (299).

1292 *Bolhöfer*, Trade Facilitation, S. 185.

1293 *Wolffgang* in: *Witte/Wolffgang*, Rn. A 3016.

Aus dem GATT 47 ging zum 1.1.1995 die WTO als internationale Organisation mit Sitz in Genf hervor.¹²⁹⁴ Das ursprünglich bloß materielle Abkommen erhielt so einen organisatorischen Rahmen und wurde in eine internationale Organisation umgeformt, die nun auch ein Rechtssubjekt des Völkerrechts ist. Dadurch konnte auch der sogenannte „single-package“-Ansatz umgesetzt werden, nach dem eine auf bestimmte im Rahmen der WTO geschlossene Abkommen beschränkte Mitgliedschaft nicht mehr möglich ist. Alle GATT-Mitglieder sind nun verpflichtet, alle geschlossenen Übereinkommen zu übernehmen.¹²⁹⁵

bb) Ausnahmen von den Grundsätzen der WTO

Von den oben benannten Grundsätzen der WTO sind jedoch in einem gewissen Rahmen Ausnahmen möglich, die ebenso im GATT 94 geregelt sind.

(1) Art. XX GATT 94: Allgemeine Ausnahmen

Insbesondere fällt hier Art. XX GATT 94 auf, der mit „Allgemeine Ausnahmen“ überschrieben ist. Nach Art. XX GATT 94 können die Mitglieder des GATT bzw. der WTO von den Regeln des GATT abweichen, um bestimmte in Art. XX genannte Schutzziele zu verfolgen. Maßnahmen, die der Vorschrift genügen, dürfen bestehen bleiben, auch wenn sie gegen Prinzipien des Regelwerks, etwa die Inländergleichbehandlung verstoßen.¹²⁹⁶ Art. XX GATT rechtfertigt damit als Ausnahmevorschrift Verstöße gegen das GATT.¹²⁹⁷

In der Prüfung des Art. XX GATT sind grundlegend zwei Schritte zu unterscheiden: Zunächst muss eine der in Art. XX lit. a) – j) genannten Zielsetzungen verfolgt und die getroffene Maßnahme zu ihrer Erreichung notwendig sein. Die Notwendigkeitsprüfung ergibt sich zwar nicht aus dem deutschen Wortlaut, jedoch ist dieser nicht völkerrechtlich verbindlich. Im völkerrechtlich bindenden englischen Text muss die Maßnahme jedoch „*necessary*“ sein.¹²⁹⁸ Da, wie häufig auch im europäischen Recht, die englische Fassung der Urtext ist, soll hier diese als Interpretationsgrundlage dienen. Der zweite Prüfungsschritt bezieht sich auf den Einleitungssatz des Art. XX GATT 94, den sogenannten „chapeau“. Danach darf eine Maßnahme, die zur Erreichung eines der Ziele des Art. XX GATT 94 notwendig ist, weder eine willkürliche noch eine ungerechtfertigte Diskriminierung

1294 Agreement Establishing the World Trade Organization, BGBl 1994 II, 1443 (englische Fassung), BGBl 1994 II, 1625 (amtliche deutsche Übersetzung).

1295 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 3006; *ders.* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Einführung, Rn. 57.

1296 *Berrisch* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil B, Rn. 226.

1297 Ebd. Rn. 227; *Altemöller*, Handel und Umwelt, S. 77.

1298 *Berrisch* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil B, Rn. 232.

zwischen Staaten, in denen gleiche Voraussetzungen bestehen, beinhalten. Außerdem darf es sich nicht um eine verschleierte Handelsmaßnahme handeln.¹²⁹⁹ Dies soll dem Schutz vor protektionistischem Missbrauch der Ausnahmen dienen.¹³⁰⁰ Missbräuchlich ist eine Maßnahme, wenn sie eine unverhältnismäßige Einschränkung der den anderen WTO-Mitgliedern durch das GATT zugewiesenen Rechte darstellt.¹³⁰¹ Es geht somit darum, die Art und Weise der Anwendung der zu prüfenden Maßnahme zu betrachten.¹³⁰² Das „chapeau“ ist letztendlich auf eine Auslegung am Maßstab seines Sinn und Zwecks angelegt und damit Ausdruck des völkerrechtlichen Gebots von Treu und Glauben, das dort als „principle of good faith“ bezeichnet wird.¹³⁰³

(2) Ableitungen für das Zollrecht der Union aus Art. XX GATT 94

Auch wenn sich das GATT 94 als materieller Rechtsrahmen der wirtschaftsvölkerrechtlichen Organisation WTO als solches nicht an private Rechtssubjekte wendet, sondern vielmehr die Abkommensparteien, also die beteiligten Staaten anspricht und verpflichtet will¹³⁰⁴, lässt sich hier eine gewisse Parallele zum Missbrauchs begriff des Unionsrechts ziehen: Auch hier kommt es häufig wesentlich auf eine Betrachtung von Sinn und Zweck an. Es scheint sich also eine Art allgemeine Überzeugung gebildet zu haben, die wesentlich am Sinn und Zweck festmacht, ob ein Missbrauch anzunehmen ist oder nicht. Hat man nun im Hinterkopf, dass das europäische Zollrecht wesentlich auch auf dem materiellen WTO-Recht beruht und in vielen Teilen grundlegend dadurch bestimmt wird¹³⁰⁵, so kann wenigstens ein Rechtsgedanke aus der wirtschaftsvölkerrechtlichen Ordnung abgeleitet werden. Denn wenn schon die Staaten vorgegeben bekommen, ihre Maßnahmen nicht missbräuchlich auszugestalten, so ist kein Grund ersichtlich, warum diese Staaten den Grundgedanken dann nicht in ihren Rechtsordnungen umsetzen und weitergeben sollen, gerade wenn diese Rechtsordnungen hinsichtlich des Zollrechts für die wirksame Umsetzung des materiellen WTO-Rechts sorgen. Diesen Rechtsgedanken zu kodifizieren, würde wiederum für

1299 *Berrisch* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil B, Rn. 270; *Bender* in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 10 Rn. 88.

1300 *Berrisch* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil B, Rn. 269; *Bender* in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 10 Rn. 88.

1301 *Berrisch* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil B, Rn. 275.

1302 *Bender* in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 10, Rn. 88.

1303 *Berrisch* in: Prieß/Berrisch, WTO-Handbuch, Teil B, Rn. 275; *Bender* in: Hilf/Oeter, WTO-Recht, § 10 Rn. 89.

1304 *Hoffmann*, Theorie des internationalen Wirtschaftsrechts, S. 49 f., 173.

1305 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 3000; *Krüger*, FS BFH 1671 (1683); s. auch *Bieber*, FS Wolffgang, 9 (10) und *Lyons*, EU Customs Law (2018), S. 19.

Rechtssicherheit sorgen. Dabei ist nicht ersichtlich, dass die wirtschaftsvölkerrechtliche Ordnung einer Kodifikation entgegenstünde. Im Gegenteil: Wie oben angesprochen¹³⁰⁶ stellt die WTO auch sicher, dass die Handelsabkommen, die in ihrem Rahmen geschlossen werden, wirksam angewendet werden.

cc) Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht im Licht der WTO

Die Abwehr von Rechtsmissbrauch und Umgehungsversuchen hatte seit ihrem Aufkommen Mitte der 1970er Jahre, besonders unter dem Recht nach ZK, große Bedeutung.¹³⁰⁷ Dies zeigt sich auch darin, dass die damalige EWG als erstes GATT-Mitglied mit der VO (EWG) Nr. 1761/87¹³⁰⁸ Regelungen zur Umgehung von Anti-Dumping-Maßnahmen getroffen hatte.¹³⁰⁹ Wie Art. 86 Abs. 4 UZK¹³¹⁰ zeigt, kommt dem Antidumpingrecht auch heute noch große Bedeutung zu. Es ist zu bedenken, dass das Antidumpingrecht seit jeher auch im Fokus der WTO stand. Insofern erscheint es sinnvoll, zu eruieren, wie die Bezugspunkte der Missbrauchsabwehr im Antidumpingrecht zum WTO-Recht sind, um dann gegebenenfalls Aussagen über verallgemeinerungsfähige Grundsätze treffen zu können, die die Entwicklung eines WTO-rechtskonformen Missbrauchstatbestandes im Zollrecht der Union erleichtern würden.

(1) Die Entwicklung unter dem GATT 47

Unter dem GATT 47 war die EWG das erste Mitglied, das mit der VO (EWG) Nr. 1761/87 Regelungen zur Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht festlegte.¹³¹¹ Der dadurch eingefügte Art. 13 Abs. 10 der Antidumpinggrundverordnung¹³¹² legte fest, dass ein Antidumpingzoll erhoben werden darf, wenn

„die Montage oder Herstellung von einem Beteiligten durchgeführt worden ist, der mit einem Hersteller, dessen gleichartige Waren einem endgültigen Antidumpingzoll unterliegen, verbunden ist; die Montage oder Herstellung begonnen oder

1306 Teil E. III. 7. a) aa).

1307 S. zu Art. 25 ZK Teil E. I. 1.

1308 VO (EWG) Nr. 1761/87 des Rates vom 22. Juni 1987 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2176/84 über den Schutz gegen gedumpte oder subventionierte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft gehörenden Ländern, ABl. (EWG) Nr. L 167 v. 26.06.1987, S. 9.

1309 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (461).

1310 Dazu oben D. I. 3. und E. II. 3.

1311 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (461).

1312 VO (EWG) Nr. 2167/84 des Rates vom 23.07.1984 über den Schutz gegen gedumpte oder subventionierte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft gehörenden Ländern, ABl. (EWG) Nr. L 201 v. 30.07.1984, S. 1.

wesentlich ausgeweitet wurde, nachdem das Antidumpingverfahren eröffnet wurde; der Wert der bei der Montage oder Herstellung verwendeten Teile oder Werkstoffe mit Ursprung im Land der Ausfuhr der einem Antidumpingzoll unterliegenden Ware den Wert aller anderen verwendeten Teile um mindestens 50 v. H. übersteigt.“

Dabei sollte auf die Umstände des Einzelfalls Rücksicht genommen werden.

Diese Regelung wurde vor allem aus dem asiatischen Raum hinsichtlich der Vereinbarkeit mit dem GATT kritisch gesehen, während vor allem die USA der Auffassung waren, die Verordnung sei mit dem GATT vereinbar. Andere Vertragsparteien sahen mit der Verordnung zumindest die Notwendigkeit, das Problem der Umgehung lösen zu müssen.¹³¹³

In einem von Japan initiierten Streitschlichtungsverfahren entschied das eingesetzte Panel 1990, dass die Verordnung unvereinbar mit dem Inländergleichbehandlungsgrundsatz des Art. III:2 GATT 47 sei. Auch eine Vereinbarkeit mit Art. XX lit. d) GATT 47 lehnte das Panel ab. Der Schutz des Art. XX lit. d) GATT 47 setze voraus, dass eine Maßnahme der Durchsetzung von Antidumpingzöllen diene, was nicht der Fall gewesen sei.¹³¹⁴ Eine Definition dessen, was Missbrauch im Sinne des GATT ausmacht, blieb das Panel jedoch schuldig.¹³¹⁵

Auch die USA schufen mit dem „Trade Act“ von 1988¹³¹⁶ in der dortigen Section 1321 eine Regelung zur Verhinderung von Umgehungsversuchen im Antidumpingrecht. Dabei wurden vier verschiedene Typen der Umgehung differenziert. Auch diese Regelung wurde kritisiert und führte nicht dazu, einen multilateralen Missbrauchstatbestand zu entwickeln.¹³¹⁷

(2) Die Uruguay-Runde

Nach dem Aufkommen der Diskussion gewann das Thema der Umgehungsabwehr während der Verhandlungen der Uruguay-Runde, die von 1986 bis 1993 lief, weiter an Bedeutung. Umgehungsabwehr wurde zu einem der Hauptpunkte in den dortigen Verhandlungen zum Antidumping.¹³¹⁸

1313 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (462).

1314 GATT Panel Report: EEC – Regulation on Imports of Parts and Components, L/6657-37S/132, 16.05.1990, S. 54 Nr. 5.18; *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (463).

1315 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (462).

1316 Trade and Competitiveness Act of 1988 vom 23.08.1988, abrufbar unter: <https://www.congress.gov/100/statute/STATUTE-102/STATUTE-102-Pg1107.pdf> (Zugriff: 29.02.2024).

1317 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (463).

1318 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (463).

Bereits kurz nach Beginn der Verhandlungen zur Uruguay-Runde brachten jedoch vornehmlich asiatische Länder wiederum Bedenken gegen eine Umgehungsabwehrregelung auf der internationalen Ebene vor. Die USA, die EWG, Kanada und Australien hingegen sprachen sich für ein neues Abkommen zum Antidumpingrecht aus.¹³¹⁹ Dieses sollte auch die „Vermeidung von Antidumpingmaßnahmen durch gewisse verschiedenartige Praktiken“¹³²⁰ betreffen und das „Regelwerk an neue Realitäten anpassen“^{1321, 1322}.

1990 wurde der nach dem stellvertretenden Generaldirektor benannte *Carlisle I*-Entwurf¹³²³ veröffentlicht, der den Entwurf eines Antidumpingabkommens enthielt. Darin waren auch Regelungen zur Umgehungsabwehr vorgesehen. Jedoch wurde *Carlisle I* von Befürwortern, ebenso wie von Gegnern einer multilateralen Regelung zur Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht abgelehnt.¹³²⁴

Besonders hervorzuheben ist hier noch der nach GATT-Generalsekretär *Arthur Dunkel* benannte *Dunkel-Draft*¹³²⁵. Er enthielt den Vorschlag eines Artikels zur Umgehungsabwehr auf wirtschaftsvölkerrechtlicher Ebene¹³²⁶ und führte dazu, dass die EG ihre Umgehungsvorschriften im Antidumpingrecht weitgehend anpasste. Dort ging man damals davon aus, dass eine internationale Regelung zur Umgehungsabwehr dem *Dunkel-Draft* zumindest ähnlich sein könnte, sodass der Vorschlag auch heute noch Auswirkungen zeigt.¹³²⁷ Gleichwohl konnten sich die GATT-Mitglieder nicht zur Verabschiedung des Vorschlags durchringen, sodass die in ihm enthaltenen Regelungen nicht in Kraft traten.¹³²⁸ Das lag im Wesentlichen darin begründet, dass die Vorschläge zur Kodifizierung teilweise deutlich über das hinausgingen, was unter anderem die USA und die EG in ihren Umge-

1319 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (463).

1320 „Avoidance of anti-dumping orders through certain diversionary practices“, GATT Negotiation Group on MTN Agreements and Arrangements, Communication from the United States, WTO Dokument MTN.GNG/NG8/W/22, 14 December 1987, S. 3.

1321 „Adapting the Code to new realities“, GATT Negotiation Group on MTN Agreements and Arrangements, Communication from the European Communities, WTO Dokument MTN.GNG/NG8/W/28, 21 March 1988, S. 4.

1322 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (463).

1323 Report of the Acting Chairman of the Informal Group on Anti-dumping, WTO Dokument MTN.GNG/NG8//W83/Add.5, 23 July 1990.

1324 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (464).

1325 Draft final act embodying the results of the Uruguay Round of multilateral trade negotiations v. 20.12.1991, MTN.TNC/W/FA, S. F.1 – F.34.

1326 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (464).

1327 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 18 unter Bezug auf *Birnstiel*, Umgehung, S. 62 und *Holmes*, JWT 1995, 161 (165).

1328 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 18.

hungsabwehrregelungen festgelegt hatten, und die Vorschläge insoweit die Umgehungsabwehr deutlich ausgeweitet hätten.¹³²⁹ Vor allem die USA machten eine Reihe von Änderungsvorschlägen zur Umgehungsabwehrregelung und stellten die Bedingung der Annahme dieser Änderungen. Die Ablehnung dieser Änderungen führte dazu, die Regelungen zur Umgehungsabwehr komplett und ersatzlos aus dem Antidumpingübereinkommen der WTO zu streichen und stattdessen eine Ministerielle Erklärung zu verabschieden¹³³⁰, die den folgenden Wortlaut hatte:

1329 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 19 unter Bezugnahme auf *Birnstiel*, Umgehung, S. 66.

1330 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 20; *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (464).

„Ministers

Noting that while the problem of circumvention of anti-dumping measures formed part of the negotiations which preceded the Agreement on Implementation of Article VI of GATT 1994, negotiators were unable to agree on specific text,

Mindful of the desirability of the applicability of uniform rules in this area as soon as possible,

*Decide to refer this matter to the Committee on Anti-Dumping Practices established under that Agreement resolution.*¹³³¹

Die EU interpretiert diese Ministererklärung dahingehend, dass man sich auf WTO-Ebene darüber bewusst ist, dass die Problematik der Umgehung von Anti-dumpingmaßnahmen besteht und dass das Fehlen einer internationalen Übereinkunft in dieser Hinsicht es den einzelnen Mitgliedern des GATT bzw. der WTO erlaubt, eigene Regeln zur Vermeidung von Umgehungen im Antidumpingrecht zu erlassen.¹³³² Diese Interpretation scheint, wie *Harmann*¹³³³ angemerkt hat, überzeugend, gerade wenn man den Wortlaut betrachtet, der gleich im ersten Absatz davon spricht, dass die Minister Notiz davon genommen hätten, dass die Umgehungsthematik Teil der Verhandlungen gewesen ist und dafür, so der zweite Absatz, so schnell als möglich einheitliche Regeln festgelegt werden müssten.

(3) WTO-Antidumpingausschuss

Entsprechend der ministeriellen Erklärung befasste sich im weiteren Verlauf der Antidumpingausschuss der WTO mit den Belangen um die internationale Umgehungsvorschrift im Antidumpingrecht. Dieser gründete im April 1997 die *Informal Group*, die die Verhandlungen in diesem Punkt weiterbringen sollte. Dazu wurde entschieden, sich auf der Ministerkonferenz in Doha 2005 näher mit dem Thema zu beschäftigen. Dort griff man einzelne Punkte heraus, die bis Ende 2005 vollständig verhandelt sein sollten. Dies scheiterte jedoch an der Blockadehaltung vor allem der asiatischen WTO-Mitglieder und wurde schließlich mit dem Scheitern der Ministerkonferenz von Cancun 2003 vollends.¹³³⁴

1331 WTO, Decision on Anti-Circumvention Annexed to the Agreement Establishing the Multilateral Trade Organizations, enclosed with the Final Act Embodying the Results of the Uruguay Round of Multilateral Trade Negotiations, done at Marrakesh, 15 April 1994, http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/39-dadp1_e.htm (Zugriff: 29.02.2024).

1332 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 20.

1333 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 20.

1334 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 20 f. unter Bezugnahme auf *Birnstiel*, Umgehung, S. 40.

Zurück blieb das von der *Informal Group* erdachte Arbeitsprogramm und einige schriftliche Stellungnahmen von WTO-Mitgliedern zur Frage der Definition einer Umgehung im Antidumpingrecht. Das Arbeitsprogramm diente dabei als Leitfaden und befasste sich zunächst mit zwei, nach entsprechender Erweiterung mit drei Problemkreisen: Zunächst sollte geklärt werden, was die einzelnen WTO-Mitglieder unter einer Umgehung bzw. einem Umgehungsversuch verstehen, um darauf aufbauend zu eruieren, wie die Reaktion auf eine entsprechend festgestellte Umgehung jeweils ausfiele. Später wurde ergänzend und im Hinblick auf die angestrebte multilaterale Lösung der Problematik nach Alternativen für eine neue Regelung im bereits bestehenden WTO- bzw. GATT-Recht gesucht.¹³³⁵ Zu diesen drei Themenkreisen haben nicht alle Mitglieder, die sich zu der Sache äußerten, Stellung bezogen. Auch hierdurch konnte es, wie bereits angesprochen, nicht zu einer Kodifikation einer Umgehungsvorschrift im WTO-Recht kommen.

(4) Rechtsprechung des WTO Dispute Settlement Body

Die Rechtsprechung des WTO Dispute Settlement Body ist ebenfalls wenig ergebnisreich. Es wurden, trotzdem das Thema sehr umstritten ist, nur zwei Streitbeilegungsverfahren eingeleitet, von denen jedoch keines tatsächlich vor ein Panel gebracht werden konnte.¹³³⁶

Mitte 1997 beantragte zunächst Korea Beratungen hinsichtlich der Fortsetzung von Antidumpingmaßnahmen der USA betreffend die Einfuhren von Fernsehempfängern aus Korea und ein Umgehungsverfahren der USA gegen Mexiko und Thailand, wo koreanische Unternehmen produzierten.¹³³⁷ Nachdem beide Staaten keine gemeinsame Lösung finden konnten, setzte sich Korea für die Verhandlung der Sache vor einem Panel ein und begründete dies damit, dass es kein „multilaterales Abkommen über die Angemessenheit von Antiumgehungsvorschriften“¹³³⁸ gebe, sodass die USA die nach dem GATT 94 und dem Antidumpingabkommen vorgesehenen Schritte durchführen müssten.¹³³⁹ Diesen Antrag zog es allerdings zurück, als die USA beide Maßnahmen zurücknahmen.¹³⁴⁰

Ebenso strebte die Türkei 2003 in einem Verfahren gegen Südafrika betreffend Antiumgehungsmaßnahmen eine Entscheidung des Streitschlichtungsgremiums an. Südafrika hatte eine Maßnahme, die Decken aus China und der Türkei betraf auf Gewebe in Rollen ausgeweitet, das nach der Einfuhr in Decken geschnitten

1335 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 21.

1336 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (466).

1337 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (466); WTO Dokument WT/DS89/1.

1338 WTO Dokument WT/DS89/7, S. 3.

1339 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (466); WTO Dokument WT/DS89/7.

1340 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (466); WTO Dokument WT/DS89/8.

worden sein sollte.¹³⁴¹ Die türkischen Behörden sahen dadurch das Verfahren verletzt, weil „das Antidumping-Übereinkommen keine Antiumgehungsmaßnahmen vorsehe“.¹³⁴² Zu einer Entscheidung des Dispute Settlement Body kam es gleichwohl nicht, nachdem Südafrika die Maßnahme gegenüber der Türkei und China beendet und dies damit begründet hatte, die türkische Regierung nicht korrekt über die Einleitung des Verfahrens informiert zu haben.¹³⁴³

Beide Verfahren konnten nicht vom Dispute Settlement Body entschieden werden. Aus der Rechtsprechung der WTO-Gerichtsbarkeit kann damit für die Notwendigkeit der Entwicklung bzw. die Entwicklung einer Regelung zu Rechtsmissbrauch und Umgehung nichts abgeleitet werden.

(5) Die Doha-Runde

Im Anschluss an die Ministerkonferenz 2001 in Doha wurde die nächste Verhandlungsrunde im Rahmen der WTO eröffnet, die ursprünglich bis Januar 2005 abgeschlossen sein sollte.¹³⁴⁴ Auch in diesem Rahmen wurde über die Möglichkeiten zur Schaffung einer Regelung gegen Umgehungsversuche im Antidumpingrecht auf völkerrechtlicher Ebene diskutiert. Dazu wurde in der Negotiating Group on Rules eine Arbeitsgruppe zur Umgebungsabwehr eingerichtet, die die Verhandlungen beschleunigen und intensivieren sollte. Darüber hinaus sollte der Vorsitzende der Arbeitsgruppe auf konsolidierungsreife Texte hinarbeiten, die den letzten Schritt vor der Kodifikation dargestellt hätten.¹³⁴⁵ Auch in diesem Rahmen konnten die WTO-Mitglieder wiederum Stellungnahmen abgeben.¹³⁴⁶ Der Vorsitzende selbst gab 2007 einen ersten Textentwurf¹³⁴⁷ heraus, der Konsolidierungsgrundlage hätte werden sollen.

Dieser Entwurf gab vor, unter welchen Voraussetzungen ein Antidumpingzoll hätte ausgeweitet werden können, um Umgehungsconstellationen zu erfassen.¹³⁴⁸ Nach Art. 9bis.1 können die Behörden einen Antidumpingzoll ausweiten, wenn sie beweisen können, dass im Anschluss an die Schaffung eines Antidumpingzolls zum Zusammenbau bestimmte Einzelteile aus einem dritten Staat oder nur

1341 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (466); WTO Dokument WT/DS288/1.

1342 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (466).

1343 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (466).

1344 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 3005; *ders.* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 57.

1345 *Harmann*, Umgebungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 37 f.

1346 *Harmann*, Umgebungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 38.

1347 WTO-Dokument TN/RL/W/213; s. auch *Harmann*, Umgebungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 41 f.

1348 *Harmann*, Umgebungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 44.

geringfügig veränderte Produkte aus dem mit der Abgabe belegten Staat importiert werden, die den Import des mit der Antidumpingabgabe belasteten Produkts ersetzen.¹³⁴⁹

Art. 9bis.2 knüpft die Feststellung einer solchen Umgehung jedoch daran, dass bewiesen ist, dass der Grund für den Wechsel auf das Ersatzprodukt hauptsächlich der Antidumpingzoll ist und es nicht andere Gründe wirtschaftlicher oder kommerzieller Art gibt, die die Entscheidung zum Wechsel wesentlich bestimmen.¹³⁵⁰

Zusätzlich legt 9bis.3 Detaillierforderungen an die Umstände der Produktion fest. So muss der Zusammensetzungs- bzw. Vervollständigungsprozess unbedeutend oder geringfügig sein (9bis.3 i) und die Teile oder Vervollständigungen müssen einen wesentlichen Anteil an den Kosten des Gesamtprodukts ausmachen, um eine Umgehung eines Antidumpingzolls feststellen zu dürfen.¹³⁵¹

Insgesamt fällt auf, dass der Regelungsvorschlag sehr detailliert erscheint. Ebenso ist, ähnlich wie in der Rechtsprechung des EuGH, festzustellen, dass objektive und subjektive Elemente unterschieden werden können. Erst die Kumulation dieser Elemente erlaubt die Feststellung einer Umgehung und daran anknüpfend die Ausweitung von Antidumpingmaßnahmen.

Auch nach einer Überarbeitung riss jedoch die heftige Kritik daran nicht ab, sodass in der Überarbeitung keine Regelung vorgeschlagen, sondern nur ein negativ feststellender Text¹³⁵² aufgenommen werden konnte:¹³⁵³

„ANTI-CIRCUMVENTION: Delegations disagree as to whether there should be specific rules on anti-circumvention. Some delegations consider that the only appropriate reaction to perceived circumvention is to seek initiation of a new investigation while other delegations consider that anti-circumvention is a reality, and that rules on anti-circumvention are necessary to achieve some degree of harmonization among the procedures used by different Members. To the extent that rules are included, delegations disagree, inter alia, whether numerical thresholds are desirable, whether findings of dumping, injury and causation should be required and whether anti-circumvention measures should be company-specific or country-wide.“

1349 Harmann, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 44.

1350 Harmann, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 44.

1351 Harmann, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 44.

1352 WTO-Dokument TN/RL/W/236, S. 21; WTO-Dokument TN/RL/W/254, S. 21; s. auch Harmann, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 46

1353 Harmann, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 46.

Es ist also schon grundlegend nicht von einer Einigung auszugehen.¹³⁵⁴ Dabei bleibt festzuhalten, dass die alten Blöcke auch hier noch existieren. Während vor allem die USA und die EU für eine Regelung plädierten, stehen mehrheitlich asiatische Länder einer Regelung gegen die Umgehung von Antidumpingmaßnahmen kritisch gegenüber.¹³⁵⁵ Ebenso ist aber darauf hingewiesen worden, dass unter den Befürwortern einer Regelung keineswegs Einigkeit über die Ausgestaltung dieser besteht, weshalb teilweise davon ausgegangen wurde, dass auch deshalb der Chairman Text, der wesentlich auf einem US-Vorschlag beruhte, gescheitert sei.¹³⁵⁶

(6) Nach der Doha-Runde

Nach der Doha-Runde konnte als Erfolg in der Entwicklung der WTO insgesamt der Beschluss des Bali-Pakets gefeiert werden.¹³⁵⁷ Regelungen betreffend die Umgehung von Antidumpingmaßnahmen fanden sich darin jedoch nicht. Ebenso wenig konnten Fortschritte im Rahmen der *Informal Group* erzielt werden: Die letzten Treffen verliefen, ohne dass überhaupt Arbeitspapiere zum Thema eingereicht, geschweige denn Vorschläge einer Regelung ausgetauscht wurden. So wird denn in der Literatur auch davon ausgegangen, dass der Weg hin zu einer einheitlichen Definition der Umgehung auf der WTO-Ebene aufgrund der weit auseinander liegenden unterschiedlichen nationalen Positionen und Interessen noch ein weiter sei.¹³⁵⁸

(7) Zusammenfassung

Insgesamt muss beachtet werden, dass die WTO bzw. das Recht der WTO von vielen unterschiedlichen Rechtssystemen geprägt wird. Als völkerrechtliche Organisation hat sie sehr unterschiedliche Mitglieder mit jeweils unterschiedlichen Rechtssystemen. Zwischen diesen einen Konsens für einen unbestimmten Rechtsbegriff zu finden, der von allen Rechtssystemen getragen wird, darf als Herausforderung bezeichnet werden, sind doch die unbestimmten Rechtsbegriffe gerade besonders von Auslegung respektive Interpretation geprägt. So kann es nicht verwundern, dass auch nach mehr als 30-jähriger Diskussion dessen nicht geklärt ist, was als Missbrauch bzw. Umgehung zu betrachten ist.¹³⁵⁹ Die verschiedenen Foren, in denen das Thema intensiv diskutiert wurde, haben keine nennenswerten

1354 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 46.

1355 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 46.

1356 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 47.

1357 *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 3005.

1358 *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 47 f.

1359 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (461, 469).

Ergebnisse gebracht. So besteht auf internationaler Ebene in diesem Punkt weiterhin eine erhebliche Rechtsunsicherheit.¹³⁶⁰ Sieht man sich den Vorschlag des Vorsitzenden der Arbeitsgruppe zur Umgehungsbekämpfung¹³⁶¹ an, so können hieraus allenfalls Rechtsgedanken abgeleitet werden. Die Betrachtung des WTO-Rechts hinsichtlich der Missbrauchsprävention im Antidumpingrecht kann somit nur bedingt dazu beitragen, einen Begriff des Missbrauchs für das europäische Zollrecht zu definieren. Eher erscheint es, gerade auch im Hinblick auf die historische Entwicklung auf völkerrechtlicher Ebene, als könnte vielleicht die Kodifikation einer europäischen Regelung positive Auswirkungen hinsichtlich der Entwicklung einer internationalen Regelung haben.

b) Zwischenergebnis: Keine bereits bestehende Regel auf WTO-Ebene

Aus der WTO-Rechtsordnung kann insgesamt keine bereits bestehende Regel abgeleitet werden. Der zwar existierende Art. XX GATT enthält Anhaltspunkte dafür, dass auch auf völkerrechtlicher Ebene maßgeblich nach Sinn und Zweck ausgelegt bzw. beurteilt wird, ob eine Maßnahme die Kriterien der Vorschrift erfüllt. Dies kann als Parallele zur Rechtsprechung des EuGH in Missbrauchsfragen betrachtet werden. Es muss jedoch beachtet werden, dass sich das GATT nur an die Mitglieder, also die unterzeichnenden Staaten als Völkerrechtssubjekte wendet und mangels Übertragung einer Rechtsetzungskompetenz die Vertragsparteien nicht rechtlich verbindlich auf bestimmte Regelungen festgelegt werden können. Somit kann hier nur im Wege einer völkerrechtsfreundlichen Auslegung des Unionsrechts eine Übertragung von Rechtsgedanken vorgenommen werden.

Auch aus dem Antidumpingrecht ergibt sich nichts Feststehendes. Alle Entwürfe konnten nicht dazu führen, eine allgemein verbindliche Regelung zu verabschieden. Eine Einigung ist auch trotz lange währender Verhandlungen bislang nicht in Sicht. Darüber hinaus müsste beachtet werden, dass das Antidumpingrecht ein spezielles Rechtsgebiet ist, sodass es schwierig erscheint, eine *allgemeine* Kodifikation oder eine Grundlage hierfür aus diesen Spezialaspekten abzuleiten. Aus den Entwürfen kann aber gegebenenfalls teilweise ein Rechtsgedanke abgeleitet werden, wobei auch hier beachtet werden muss, dass sich ein etwaig zu beschließendes Regelwerk nur an die WTO-Mitgliedsstaaten als Völkerrechtssubjekte wenden würde. Es bleibt angesichts der historischen Entwicklung eher umgekehrt anzunehmen, dass die Kodifizierung einer europäischen Regelung Einflüsse auf die Verhandlungen auf völkerrechtlicher Ebene haben könnte.

1360 *Kreier/Coskun/Yano*, GTCJ 2016, 461 (469).

1361 WTO-Dokument TN/RL/W/213, s. auch *Harmann*, Umgehungsabwehr im Antidumpingrecht, S. 41 f. und oben S. 291 ff.

c) WCO-rechtliche Aspekte

aa) Die WCO – Überblick

Die World Customs Organization wurde 1952 als „Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens“ (RZZ) gegründet. Sitz des RZZ war Brüssel. Mit den Veränderungen durch die Gründung der WTO 1995 führte man den RZZ als WCO weiter.¹³⁶² Als von nationalen Regierungen unabhängige internationale Organisation ist es ihre Aufgabe die Tarifsysteme der WTO-Mitglieder soweit als möglich zu harmonisieren und das Zollrecht zu entwickeln sowie nötigenfalls zu verbessern. Dies gilt auch für die Zollverfahren. Dementsprechend ist das Leitbild der WCO, die Vertragsparteien bzw. deren Zollverwaltungen zu unterstützen und den legalen Handel zu erleichtern sowie außerdem Einnahmen zu sichern, die Gesellschaft zu schützen sowie Kapazitäten und Ressourcen zu erweitern.¹³⁶³ Die WCO hat darüber hinaus zur Erreichung der Vorgaben dieses Leitbildes grundlegende Werte und strategische Ziele definiert.¹³⁶⁴ Mitglieder der WCO sind 183 Staaten¹³⁶⁵, darunter die Nationalstaaten, die auch der EU angehören. Die EU selbst hat einen mitgliedsähnlichen Status, der ihr vorläufig Rechte und Pflichten eines Vollmitglieds einräumt. Diese Sonderstellung liegt darin begründet, dass es bisher Zollunionen selbst nach dem WCO-Recht verwehrt ist, Mitglied zu werden. Die EU tritt vielmehr als einheitlicher Block mit ihren Mitgliedstaaten auf. Insgesamt stellen die Mitglieder der WCO etwa 98 Prozent des Welthandels, sodass die WCO als weltweit wichtigste mit Zollfragen befasste Organisation bezeichnet werden kann.¹³⁶⁶ Sie hat zur Erfüllung ihres Auftrags verschiedene Organe.

Als Hauptorgan der WCO ist es die Aufgabe des Rates, die Entscheidungen hinsichtlich der Arbeit, Betätigung und Ausrichtung sowie der Strategiepläne der Organisation zu treffen. Er sichert außerdem ein hohes Maß an Harmonie und Einheitlichkeit der Zollsysteme der Vertragsparteien.¹³⁶⁷ Die weiteren WCO-Organe haben die Aufgabe, im Rahmen ihrer jeweiligen Betätigungsfelder dem Rat zu arbeiten.¹³⁶⁸ Jede Vertragspartei darf Repräsentanten in den Rat entsenden. Der

1362 *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 59.

1363 *Krüger*, FS BFH, 1671 (1687); *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 59.

1364 <http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx> (Zugriff: 29.02.2024); *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 59.

1365 <http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx> (Zugriff: 29.02.2024).

1366 *Krüger*, FS BFH, 1671 (1687).

1367 *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 60.

1368 *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 60.

Präsident des Rates wird von den Vertretern der WCO-Vertragsparteien gewählt und übt den Vorsitz aus.¹³⁶⁹

Das in Brüssel ansässige und vom Generalsekretär geleitete Sekretariat führt den Strategieplan aus und bietet sowohl dem Rat, wie auch den weiteren Organen vor allem administrative und technische Unterstützung.¹³⁷⁰

Das Sekretariat greift seinerseits auf drei Direktorate (Abteilungen) und diese wiederum auf diverse Ausschüsse und Arbeitsgruppen zurück, die mit Fragen des Zollwert- und des Zolltarifrechts, mit Handelserleichterungen und der Vereinfachung von Zollprozessen, aber auch mit Compliance und Leistungsfähigkeit befasst sind.¹³⁷¹ Bedeutender sind angesichts der Existenz des GATT-Zollwertkodex und des Harmonisierten Systems aktuell jedoch die Schmuggelbekämpfung und die Regelungen zur Vereinfachung und Vereinheitlichung der Zolltechnik.

bb) Die Arbeitsgruppe „Commercial Fraud“

Eine dieser Arbeitsgruppen ist die „WCO Working Group on Commercial Fraud“. Sie wurde 2005 gegründet und arbeitet unter dem Ausschuss „Enforcement and Compliance“, dem sie, unterstützt durch das WCO-Sekretariat, Bericht erstattet. Unter „Wirtschaftsbetrug“ wird dabei verstanden:

„Jeder Verstoß gegen gesetzliche oder behördliche Bestimmungen, für deren Durchsetzung der Zoll zuständig ist und der begangen wird um:

1. Die Zahlung von Zöllen/Abgaben/Steuern auf gewerbliche Warenbewegungen zu umgehen oder versuchen zu umgehen, oder
2. Verbote und Beschränkungen, die für Handelsgüter gelten, zu umgehen, oder zu versuchen zu umgehen, oder
3. Rückzahlungen, Subventionen oder andere Auszahlungen, auf die kein ordnungsgemäßer Anspruch besteht, zu erhalten oder zu versuchen zu erhalten, oder
4. einen unrechtmäßigen wirtschaftlichen Vorteil zu erlangen oder zu versuchen zu erlangen, der dem Grundsatz und der Praxis des rechtmäßigen Geschäftswettbewerbs schadet.“¹³⁷²

1369 *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 60.

1370 *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 60.

1371 *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung, Rn. 60.

1372 https://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-working-bodies/enforcement_and_compliance/working_group_on_commercial_fraud.aspx (abgerufen am: 29.02.2024).

Ziel der Arbeitsgruppe ist es, Art und Ausmaß des Betrugs zu untersuchen. Ebenso sollen die Mitgliedstaaten bei der Ermittlung ihrer Bedürfnisse hinsichtlich des Wirtschaftsbetruges unterstützt werden.¹³⁷³ Besonders von Interesse dürften die folgenden Ziele sein: Entwicklung von Vorschlägen für Strategien und Methoden zur Bekämpfung des Handelsbetruges in internationaler Zusammenarbeit sowie Entwicklung geeigneter Instrumente zur Lösung des Problems des Handelsbetruges, beispielsweise Richtlinien und Empfehlungen. Diese Instrumente sollen den mitgliedstaatlichen Verwaltungen zur Genehmigung vorgelegt werden.¹³⁷⁴ Ergebnisse, etwa in Form einer Regelung zur Verhinderung von Rechtsmissbrauch WCO-rechtlicher Regelungen sind jedoch, soweit ersichtlich, bisher nicht verabschiedet worden.

d) Zwischenergebnis: Keine bestehende Regelung auf WCO-Ebene

Schon die Gründung der Arbeitsgruppe, besonders aber die zuletzt genannten Ziele zeigen erneut, dass man sich auf internationaler Ebene des Problems des Missbrauchs bzw. der Umgehung des Zollrechts durchaus bewusst ist, wenn auch eine Definition des Begriffs der Umgehung ausbleibt. Dass Richtlinien ausgearbeitet werden sollen, ist ein richtiger Schritt, setzt aber voraus, dass auch entsprechende Ansätze vorhanden sind, die ausgearbeitet werden können. Ähnlich wie schon hinsichtlich der WTO beschrieben¹³⁷⁵, könnte daher zu überlegen sein, ob eine Kodifikation auf europäischer Ebene einen förderlichen Effekt für die Entwicklungen in dieser Frage auf völkerrechtlicher Ebene haben könnte.

8. Zusammenfassung

Insgesamt kann festgehalten werden, dass sich das Erfordernis der Kodifikation einer Regelung zum Verbot des Rechtsmissbrauchs speziell für das europäische Zollrecht vor allem aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit ergibt. Die bisherige Rechtslage führt zu Rechtsunsicherheiten und läuft damit einem wesentlichen Regelungsziel der Reform zum UZK diametral entgegen. Die geltenden Regelungen reichen zur Gewährleistung angemessener Rechtssicherheit nicht aus.

1373 https://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-working-bodies/enforcement_and_compliance/working_group_on_commercial_fraud.aspx (abgerufen am: 29.02.2024).

1374 https://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-working-bodies/enforcement_and_compliance/working_group_on_commercial_fraud.aspx (abgerufen am: 29.02.2024).

1375 Teil E. III. 7. b).

Auch aus Gründen hinsichtlich der demokratischen Legitimation sollte über eine Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots im europäischen Zollrecht nachgedacht werden. Zwar kann nicht davon gesprochen werden, dass der Rechtsprechung des EuGH bzw. dem EuGH selbst die demokratische Legitimation völlig fehlt; festzustellen ist jedoch eine vergleichsweise indirekte demokratische Legitimation der Findung ungeschriebenen Unionsrechts durch den EuGH. Mit einer Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots im UZK würde die demokratische Eigenlegitimation mit Leichtigkeit gestärkt und es könnte Problemen und Streitigkeiten um die demokratische Legitimation der Rechtsprechung bzw. der Richter des EuGH aus dem Wege gegangen werden.

Auch aus wirtschaftsvölkerrechtlicher Sicht bestimmen die Anliegen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit die Überlegungen in diesem Punkt. Auf dieser Ebene können außerdem Hoffnungen auf Belebungseffekte für festgefahrene völkerrechtliche Verhandlungen genannt werden.

IV. „Bestimmte Fälle“: Art. 86 Abs. 4 UZK als Vorlage und Angriffspunkt eines allgemeinen zollrechtlichen Missbrauchstatbestands?

Nach alledem ist die Kodifizierung des allgemeinen Missbrauchsvorbehalts im Unionszollrecht erforderlich und es muss nach einer Möglichkeit gesucht werden, dies zu implementieren. Hier bietet sich der bereits mehrfach angesprochene¹³⁷⁶ Art. 86 Abs. 4 UZK an, der durch Art. 76 UZK-DelVO inhaltlich konkretisiert wird¹³⁷⁷. Wie jedoch ebenfalls schon angedeutet, entzündet sich in Anbetracht des Wortlauts des Art. 86 Abs. 4 UZK, der von „bestimmten Fällen“ spricht, die in der UZK-DelVO geregelt werden sollen, Kritik an der derzeitigen Regelung, die lange nur den *Pometon*-Fall betrachtete und auch nach ihrer Änderung immer noch als abschließend angesehen wird.¹³⁷⁸ Diese Kritik wirft die grundsätzliche

1376 S. dazu die Gliederungspunkte D. I. 3.; E. II. 3. und E. III. 6.

1377 *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 254. Lieferung 2019, Art. 256 UZK, Rn. 22; *Felderhoff* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 256, Rn. 22; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 86 UZK, Rn. 13 (Stand: Juni 2020).

1378 *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 55; zur Vorfassung bereits kritisch *Traub* in: Witte, UZK7, Art. 86, Rn. 55; hierauf zustimmend verweisend *Rinnert* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 86 UZK, Rn. 25 f.; *Rinnert* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 25 f.; auch die deutsche Zollverwaltung nannte als Anwendungsbeispiel für Art. 86 Abs. 4 UZK nur das Urteil *Pometon*, vgl. DV Z 0901-2016.00018-DV.A.5 v. 05.07.2017, Abs. 502; die Fassung des Art. 76 UZK-DelVO seit Mitte 2020 betrachtet *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 31 ebenfalls als abschließend.

Frage nach dem Verhältnis der delegierten Verordnung zum Basisrechtsakt auf, sodass geklärt werden muss, inwieweit delegierte Verordnungen den Anwendungsbereich der jeweiligen Grundverordnung beschränken dürfen. Erst im Anschluss daran kann die konkrete Ausgestaltung der Kodifikation des allgemeinen Missbrauchsverbots im Unionszollrecht betrachtet werden.

1. Der Regelungsgehalt des Art. 86 Abs. 4 UZK als tauglicher Anknüpfungspunkt für einen *allgemeinen* Missbrauchstatbestand

Zunächst stellt sich die Frage, ob Art. 86 Abs. 4 UZK bzw. sein Regelungsgehalt überhaupt ein tauglicher Anhalts- bzw. Anknüpfungspunkt für einen *allgemeinen* Missbrauchstatbestand sein kann. Er ist, wie oben gesehen¹³⁷⁹, bisher auf den Fall der aktiven Veredelung beschränkt angelegt.

Für eine Beschränkung des Art. 86 Abs. 4 UZK auf diese Fallkonstellation spricht grundsätzlich der Wortlaut, der sich bestimmt auf die Umgehung von Maßnahmen nach Art. 56 Abs. 2 lit. h) UZK bezieht.¹³⁸⁰ Es wird also nur ein Teil einer bestimmten Vorschrift in Bezug genommen. Betrachtet man jedoch Art. 56 Abs. 2 lit. h) UZK selbst, so kann dieses Ergebnis anders ausfallen. Nach Artikel 56 Abs. 2 lit. h) UZK umfasst der Gemeinsame Zolltarif „sonstige zolltarifliche Maßnahmen nach landwirtschaftlichen, gewerblichen, oder sonstigen Unionsvorschriften“. Mögen auch die „landwirtschaftlichen“ und „gewerblichen“ Unionsvorschriften noch als (zu) speziell angesehen werden, verhält es sich mit den „sonstigen Unionsvorschriften“ anders: Sie können als ein Auffangtatbestand gesehen werden, unter den Zölle zu fassen sind, die nicht unter andere in Art. 56 Abs. 2 UZK ausdrücklich benannte Maßnahmen fallen.¹³⁸¹ Der Anwendungsbereich des Art. 56 Abs. 2 lit. h) UZK, auf den Art. 86 Abs. 4 UZK verweist, ist

1379 Teil E. III. 6.; *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 52; der Autor verweist sogar als „anschauliches Beispiel“ für die Regelung auf die Rechtssache *Pometon*; ebenso verweisend *Rinnert* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 86 UZK, Rn. 25; *Rinnert* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 25 und *Görtz*, ZfZ 2019, 66 (72).

1380 Vgl. auch *Bartone* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 18. Erg.-Lfg. 2021, X. 100., Art. 86 UZK, Rn. 18.

1381 *Lux* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 56 UZK, Rn. 47 f. (Stand: 01.10.2019); ähnlich *Alexander* in: Witte, UZK, Art. 56, Rn. 95; ähnlich auch *Klamert* in: Krenzler/Herrmann/Niestedt, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, 15. Erg.-Lfg. 2020, X. 100., Art. 56 UZK, Rn. 19; *Lux*, a. a. O. nennt hierfür etwa Zölle aus Gründen des Umweltschutzes oder Zollkontingente, die nicht von Art. 56 Abs. 2 Buchst. c) UZK erfasst sind. Damit sind Zölle und Zollkontingente aus völlig unterschiedlichen Bereichen umfasst, was für eine Generalität der Vorschrift spricht.

damit sehr weit gefasst. Das spricht dafür, ihn als tauglich für die Anknüpfung einer Kodifikation eines allgemeinen Missbrauchstatbestands anzusehen.

Als weiteres Argument hierfür kann aus systematisch-rechtlicher Sicht die Stellung des Art. 86 Abs. 4 UZK ins Feld geführt werden. Er findet sich im Titel III, Kapitel 1 Abschnitt 3 des UZK, der mit „Gemeinsame Vorschriften für die Einfuhr- und die Ausfuhrzollschuld“ überschrieben ist. Dem folgend handelt es sich um eine Vorschrift, die für mehrere verschiedene Fälle Anwendung finden soll. Dies unterstreicht seinen allgemeinen Charakter, gerade wenn man bedenkt, dass der UZK grundsätzlich der „Klammertechnik“ folgt, also allgemeine Vorschriften voranstellt und dann die speziellen Abschnitte anschließt.¹³⁸² Zwar ist Art. 86 UZK selbst mit „Besondere Vorschriften für die Bemessung des Einfuhrabgabebetrages“ überschrieben, doch kann dies nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Vorschrift an sich in einem Abschnitt mit allgemeinen Vorschriften steht. Ein allgemeiner Charakter der Vorschrift lässt sich damit nicht von der Hand weisen. Entsprechend ist in der Literatur gefordert worden, Art. 86 Abs. 4 UZK, jedenfalls in seiner nur auf den *Pometon*-Fall bezogenen Ursprungsfassung, analog bzw. in extensiver Wortlautauslegung auf andere Fälle auszudehnen. Dazu ist argumentiert worden, es könnten zwar einige Umgehungen schon bei der Prüfung der wirtschaftlichen Voraussetzungen der aktiven Veredelung nach Art. 211 Abs. 4 Buchst. b) UZK i. V. m. Art. 166 UZK-DelVO aufgedeckt werden, alleine die Existenz des Art. 86 Abs. 4 UZK zeige aber, dass der UZK insgesamt nicht davon ausgehe, dass eine solche präventive Prüfung zur ausreichenden Umgehungsabwehr genüge.¹³⁸³

Bedenkt man außerdem, dass der Grundsatz des Verbots rechtsmissbräuchlicher Berufung auf das Unionsrecht nach der Rechtsprechung des EuGH ein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts von Primärrang ist, der vom EuGH nur noch freigelegt werden musste, wird diese Sichtweise noch unterstützt. Denn nach der Rechtsprechung war damit das Verbot des Rechtsmissbrauchs unabhängig von seiner Rangstufe bereits im Unionsrecht enthalten. Es bedurfte insbesondere keiner Umsetzung in mitgliedstaatliches Recht, um Geltung zu erlangen.¹³⁸⁴ Art.

1382 Zur Regelungssystematik des UZK insgesamt *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 2011; s. auch *Stein* in: Witte, UZK, Vor. Art. 1, Rn. 12.

1383 *Traub* in: Witte, UZK7, Art. 86, Rn. 57, wenngleich das von *Traub* a. a. O. angeführte Beispiel der zunächst in die aktive Veredelung überführten Waren mit der Änderung des Art. 76 UZK-DelVO durch die Delegierte Verordnung Nr. 2020/877 abgedeckt ist, vgl. *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollwertrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 31; ein Hinweis auf das Beispiel findet sich dementsprechend bei *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 57 nun nicht mehr.

1384 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881; EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63; EuGH, Urt. v.

86 Abs. 4 UZK in seiner durch Art. 76 UZK-DelVO ausgestalteten Form¹³⁸⁵ kann insofern als Übertragung dieses Missbrauchsverbotsgedankens in das Zollrecht gesehen werden, als dass sein Inhalt konkret eine Gestaltung aufgreift, die der EuGH in seiner Rechtsprechung als missbräuchlich in diesem Sinne eingestuft hat.¹³⁸⁶ Denn die Rechtssache *Pometon* wird allgemein als Anstoßpunkt der Regelung des Art. 86 Abs. 4 UZK in Verbindung mit Art. 76 Abs. 1 UZK-DelVO gesehen.¹³⁸⁷

Insgesamt lässt sich daher festhalten, dass Art. 86 UZK, und damit auch Art. 86 Abs. 4 UZK, eine Regelung allgemeinen Charakters ist, die speziellen Vorschriften „vorgeschaltet“ wird. Aus diesem allgemeinen Charakter kann geschlossen werden, dass die Anknüpfung eines allgemeinen Missbrauchstatbestands an den Regelungsgehalt des Art. 86 Abs. 4 UZK grundsätzlich möglich sein muss.

2. Das Verhältnis von delegierter Verordnung und Grundverordnung im Unionsrecht

Im Folgenden ist daher weiter ein Blick auf das Verhältnis von delegierter Verordnung und Grundverordnung zu werfen.

a) Der Begriff der „Komitologie“

Der Begriff der „Komitologie“, der sich vom französischen „comité“ für „Ausschuss“ ableitet¹³⁸⁸, umfasst als Oberbegriff die Befugnisse der Kommission, die in Art. 290 und 291 AEUV geregelt werden. Erstmals unterscheidet das Unionsrecht hierbei eine Normenhierarchie, mit legislativer Tätigkeit durch delegierte

26.02.2019, verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134; dazu oben B. I. 6. u), v) und w).

1385 *Felderhoff* in: HHSp, AO/FGO, 270. Lieferung 2022, Art. 256 UZK, Rn. 22; *Felderhoff* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 256, Rn. 22; *Stiehle* in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 86 UZK, Rn. 13 (Stand: Juni 2020).

1386 Dazu schon oben D. I. 3.

1387 *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 52; der Autor verweist sogar als „anschauliches Beispiel“ für die Regelung auf die Rechtssache *Pometon*; ebenso verweisend *Rinnert* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 86 UZK, Rn. 25; *Rinnert* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 25 und *Görtz*, ZfZ 2019, 66 (72).

1388 *Schlacke*, JöR 2013, 293 (293, 295); s. auch *Fuhrmann*, DöV 2007, 464 (464); *Ilgner*, Die Durchführung der Rechtsakte des europäischen Gesetzgebers durch die Europäische Kommission, S. 109 f.; *Scheel*, ZEuS 2006, 521 (522); *Moreiro González*, ZEuS 2003, 561 (563).

Rechtsakte nach Art. 290 AEUV und exekutiver Funktion der Durchführungsrechtsakte nach Art. 291 AEUV.¹³⁸⁹ Beide Vorschriften regeln, unter welchen Voraussetzungen der Kommission in Basisrechtsakten, die im ordentlichen Rechtsetzungsverfahren nach Art. 289, 293 AEUV unter Beteiligung des Europäischen Rates und des Europäischen Parlaments ergehen, die Rechtsetzung durch delegierte Rechtsakte und Durchführungsrechtsakte übertragen werden kann. Komitologie ist also prinzipiell betrachtet als Oberbegriff für die Rechtsetzung durch die Kommission zu verstehen. So wurde bis zum Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon im Dezember 2009 unter Komitologie die Ausübung der Durchführungsbefugnisse durch die Kommission verstanden, die dabei von Ausschüssen unterstützt wurde, sodass ein Mangel an Fachwissen in der Kommission durch Experten aus den Mitgliedstaaten ausgeglichen werden konnte.¹³⁹⁰

b) Entwicklungsgeschichte der Komitologie

Die ersten Schritte in der Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen wurden dabei noch unter Geltung der Verträge von Rom gemacht.¹³⁹¹ Zunehmende Rechtsfülle und daraus resultierende Spannungen sowie das Bedürfnis des Rates, die Kontrolle über die Rechtsetzung zu behalten, hatten es erforderlich gemacht, Regelungen zur Delegation zu treffen. Dabei sicherte sich der Rat die Kontrolle dadurch, dass zwar Befugnisse übertragen wurden, die Kommission aber mit Ausschüssen kooperieren musste, die aus den nationalen Verwaltungen bestanden.¹³⁹² Einigkeit über die Ermessensspielräume der Kommission war dabei nicht zu erreichen, sodass die Übertragung von Einzelfallbefugnissen vorgezogen wurde. Diese Einzelfallbefugnisse fanden Eingang in den ersten Komitologiebeschluss von 1987.¹³⁹³ Ein Beispiel für eine solche Verordnung aus dem Zollrecht stellt die Verordnung (EWG) Nr. 802/68 dar, die der Harmonisierung der Bestimmung des Warenursprungs diente und in Art. 5 zwar festlegte, dass der Ursprung in dem

1389 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 1; *Vedder* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 3.

1390 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 6; *Schlacke*, JöR 2013, 293 (293).

1391 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 42, bezugnehmend auf *Demmeke/Eberharter/Schaefer/Türk* in: *Pedler/Schaefer*, *Shaping European Law and Policy*, 61 (61); *Bradley*, *CMLR* 1992, 693 (694); *Demmeke/Haibach*, *DöV* 1997, 710 (710); *Neyer*, *Integration* 1997, 24 (25 f.); s. auch *Ilgner*, *Die Durchführungsrechtsetzung der Rechtsakte des europäischen Gesetzgebers durch die Kommission*, S. 110; *Kaeding/Hardcare*, *ELJ* 2013, 382 (382).

1392 *Kollmeyer*, *Delegierte Rechtsetzung in der EU*, S. 43; *Bergström*, *Comitologie*, S. 46 f.; *Schlacke*, *JöR* 2013, 293 (295 f.).

1393 *Kollmeyer*, *Delegierte Rechtsetzung in der EU*, S. 43.

Land zu sehen war, in dem die letzte wesentliche und wirtschaftlich gerechtfertigte Be- oder Verarbeitung stattgefunden hatte, aber nicht, wann eine solche wirtschaftlich gerechtfertigte Be- oder Verarbeitung anzunehmen war. Vielmehr wurde die Kommission in Art. 14 VO (EWG) Nr. 802/68 dazu ermächtigt, die zur Durchführung des Basisrechtsaktes erforderlichen Vorschriften zu erlassen. Hierzu bedurfte es allerdings grundsätzlich der Zustimmung des Verwaltungsausschusses für Ursprungsfragen in einer Stellungnahme.¹³⁹⁴ Ohne eine entsprechende Stellungnahme musste die Kommission dem Rat einen Verordnungsvorschlag unterbreiten, über den dieser mit qualifizierter Mehrheit abstimmte. Erst, wenn der Rat drei Monate untätig blieb, konnte die Kommission die Verordnung auch ohne entsprechende Zustimmung erlassen.¹³⁹⁵

Die verschiedenen Ausschussverfahren, die sich in der Praxis herausgebildet hatten, wurden in einem zweiten Schritt schließlich durch einen Beschluss des Rates vom 13.07.1987¹³⁹⁶ kodifiziert.¹³⁹⁷ Insgesamt ergaben sich daraus fünf verschiedene Verfahren, wobei die Ausschüsse sich jeweils aus Vertretern der Mitgliedstaaten unter Vorsitz eines Kommissionsvertreters zusammensetzten.¹³⁹⁸ Dem Europäischen Parlament waren jedoch weiterhin Einflussmöglichkeiten in den geregelten Verfahren verwehrt worden.¹³⁹⁹ Das führte in den folgenden Jahren zu interinstitutionellen Spannungen, weshalb sich zunächst die Europäische Kommission dazu verpflichtete, ihre Entwürfe zu legislativen Entscheidungen nicht nur dem jeweiligen Komitologieausschuss zuzuleiten, sondern parallel auch dem Parlament.¹⁴⁰⁰

Mit dem Inkrafttreten des Vertrags von Maastricht vertiefte sich die Problematik: Das Parlament war durch die flächendeckende Einführung des Mitentscheidungsverfahrens gestärkt worden und sah sich seiner Kompetenzen beraubt, denn es

1394 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 43 f.; *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 19.

1395 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 44.

1396 Beschluss 87/373 (EWG) des Rates zur Festlegung der der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse, ABl. (EWG) Nr. L 197 vom 18.7.1987, S. 33.

1397 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 50; *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 6; *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 23; *Fuhrmann*, DöV 2007, 464 (464 f.).

1398 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 51; *Ilgner*, Die Durchführung der Rechtsakte des europäischen Gesetzgebers durch die Europäische Kommission, S. 110.

1399 *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 7; *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 53.

1400 Sog. *Plump/Delors-Vereinbarung*; *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 54; *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 7; *Neyer*, Integration 1997, 24 (31); *Schlacke*, JöR 2013, 293 (298); *Fuhrmann*, DÖV 2007, 464 (465 f.).

ging davon aus, dass die Regelungen des Beschlusses zwar für Beschlüsse des Rates galten, nicht aber für solche des Parlaments.¹⁴⁰¹ Hinzu kam, dass die Informationsverpflichtung der Kommission zwar vereinbart worden war, die Kommission sich aber faktisch nicht an die Informationspflicht hielt.¹⁴⁰²

Das Parlament beschloss daher am 16.12.1993, klarzustellen, dass im Mitentscheidungsverfahren die Verantwortung beim europäischen Gesetzgeber, also Parlament und Rat gemeinsam liege, weshalb auch die Kontrolle der Kommission gemeinsam erfolgen müsse.¹⁴⁰³ Dieser Beschluss war Initialpunkt für den am 20.12.1994 zwischen Rat, Parlament und Kommission übergangsweise vereinbarten *Modus vivendi*¹⁴⁰⁴. Darin wurde, bis zur Fassung eines endgültigen Beschlusses, vereinbart, die Informationsrechte des Parlaments zu stärken und ihm – erstmals – die Möglichkeit einer Stellungnahme zu den Entwürfen der Kommission einzuräumen.¹⁴⁰⁵ Auch dieser wurde jedoch als nur bedingt praxistauglich eingestuft.¹⁴⁰⁶ Den Neuerungen in der Stellung des Europäischen Parlaments durch den Vertrag von Maastricht sei nicht ausreichend Rechnung getragen worden, wenn es sich, wie aus dem *Modus vivendi* ersichtlich, faktisch nur als beratendes Gremium verstehen dürfe¹⁴⁰⁷, weil sich der Rat in Anbetracht der Verwaltungs- und Ausschussverfahren das Recht vorbehalten habe, Durchführungsmaßnahmen selbst zu erlassen.¹⁴⁰⁸

1401 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 6; s. zur Problematik des Beschlusses von 1987 unter dem Vertrag von Maastricht auch *Schlacke*, JöR 2013, 293 (299).

1402 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 54; *Demmeke/Eberharter/Schaefer/Türk* in: Pedler//Schaefer, Shaping European Law and Policy, 61 (72 f.); *Bradley*, ELJ 1997, 230 (237); *Bergström*, Comitology, S. 211 f.

1403 *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 8; *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 54.

1404 *Modus vivendi* vom 20. Dezember 1994 zwischen dem Europäischen Parlament, dem Rat und der Kommission betreffend die Maßnahmen zur Durchführung der nach dem Verfahren des Artikels 189b EG-Vertrag erlassenen Rechtsakte, ABl. (EG) 1996 C 102 v. 04.04.1996, S. 1.

1405 *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 8; *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 56; *Modus vivendi* (Fn. 1404), Punkt 4.

1406 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 56.

1407 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 57 bezugnehmend auf *Neyer*, Integration 1997, 24 (32); *Bradley*, ELJ 1997, 230 (251).

1408 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 57 bezugnehmend auf *Bradley*, CMLR 1992, 693 (715); *Knemeyer*, Das Europäische Parlament und die gemeinschaftliche Durchführungsrechtsetzung, S. 232, die insoweit insbesondere Mängel im institutionellen Gleichgewicht beanstandete.

Insgesamt zeigte sich in dieser Entwicklungsphase der Komitologie, dass die Anzahl der möglichen Verfahren zu einer Intransparenz des Systems führte¹⁴⁰⁹, was noch dadurch verstärkt wurde, dass es für die Anwendung der verschiedenen Verfahren keine klaren Kriterien gab¹⁴¹⁰, sodass in der Folge eine Reduzierung der Verfahren gefordert wurde.¹⁴¹¹

Im Vertrag von Amsterdam wurden 1997 die bisherigen primärrechtlichen Grundlagen der Art. 145 und 155 EGV in Art. 202 und 211 EGV wortgetreu übernommen, sodass sich durch den Vertrag von Amsterdam selbst keine Änderung am Komitologieregime ergab.¹⁴¹²

Jedoch wurde 1999 auf Vorschlag der Kommission ein zweiter Komitologiebeschluss¹⁴¹³ gefasst, der die Probleme aufgreifen und lösen sollte.¹⁴¹⁴ So wurde die Anzahl der Verfahren von sieben auf vier gesenkt.¹⁴¹⁵ Zur Stärkung der parlamentarischen Kontrolle wurden vor allem Informationsrechte des Parlaments eingeführt und es wurde dem Parlament ermöglicht, den Rat über seinen Standpunkt zu unterrichten, wenn der Basisrechtsakt im Mitentscheidungsverfahren ergangen war.¹⁴¹⁶ Im Sinne der Transparenzsteigerung wurde die Kommission dazu verpflichtet, eine Liste der an der Rechtsetzung beteiligten Ausschüsse sowie ab 2000 einen Jahresbericht über die Tätigkeit der Ausschüsse zu veröffentlichen.¹⁴¹⁷ Schließlich wurden zu Kohärenzzwecken Kriterien aufgestellt, nach denen die an der Rechtsetzung beteiligten Ausschüsse ausgewählt werden sollten. Diese waren jedoch explizit unverbindlich ausgestaltet, wenngleich der Rat seine Rechtsauffassung begründen musste, wenn er von den Kriterien abweichen wollte.¹⁴¹⁸ Dabei unterschied Art. 2 des Beschlusses erstmals Kriterien für „Verwaltungsmaßnahmen“ und „Maßnahmen von allgemeiner Tragweite“. Erstere sollten ergehen,

1409 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 56 beziehend auf *Knemeyer*, Das Europäische Parlament und die gemeinschaftsrechtlichen Durchführungsbefugnisse, S. 231; dies als generelles Problem bezeichnend *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 27.

1410 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 57 beziehend auf *Falke* in: Pedler/Schaefer, *Shaping European Law and Policy*, 117 (118, 129 ff.).

1411 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 57 beziehend auf *Neyer*, *Integration 1997*, 24 (33).

1412 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 58; *Bergström*, *Comitology*, S. 248.

1413 Beschluss 1999/468/EG des Rates vom 28.6.1999 zur Festlegung der Modalitäten der der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse, ABl. (EG) Nr. L 184/23 vom 17.7.1999.

1414 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 58; *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 24.

1415 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 59.

1416 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 60; *Fuhrmann*, DÖV 2007, 464 (466).

1417 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 61.

1418 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 61 f.

wenn es um die Umsetzung von Maßnahmen der gemeinsamen Fischereipolitik oder solche mit erheblichen Auswirkungen auf den Haushalt ging. „Maßnahmen von allgemeiner Tragweite“ waren dagegen diejenigen, die dem Schutz von Menschen und Tieren dienten sowie Maßnahmen, mit denen nicht wesentliche Bestimmungen des Basisrechtsakts angepasst oder aktualisiert werden konnten.¹⁴¹⁹

Dennoch ist der zweite Komitologiebeschluss kritisch gesehen worden: Es würden zwar Probleme angegangen, aber nicht ausreichend gelöst.¹⁴²⁰ So seien etwa die Kontrollbefugnisse des Parlaments faktisch sehr eingeschränkt und das Parlament habe oft nicht die Mittel, um wissenschaftlich detaillierte Regelungen zu kontrollieren.¹⁴²¹ Überdies wurden Befürchtungen laut, es könnte vermehrt zu Detailregelungen im Basisrechtsakt kommen, weil dem Europäischen Parlament weiterhin auch im Mitentscheidungsverfahren keine Rückhol- oder Vetorechte eingeräumt wurden.¹⁴²² Schließlich konnte auch die Reform von 1999 nicht darüber hinwegtäuschen, dass es weiterhin an einer gemeinschaftlichen Definition des Durchführungsrechtsaktes fehlte.¹⁴²³

Im Hinblick auf die delegierte Rechtsetzung durch die Kommission ist hier noch das sogenannte *Lamfalussy-Verfahren*¹⁴²⁴ zu nennen, das dazu dienen sollte, den europäischen Gesetzgeber von Detailregelungen zu entlasten.¹⁴²⁵ In diesem wurde erstmals offensiv die Auffassung vertreten, dass sich der Gesetzgeber auf die wesentlichen Regelungen zu konzentrieren habe und für die Durchführung auf die Verwaltungen der Mitgliedstaaten vertrauen solle.¹⁴²⁶ Außerdem wurde mit den sogenannten *sunset-clauses* eine Regelung eingeführt, die es ermöglichte, dass Delegationen von Rechtsetzungsbefugnissen an die Kommission zeitlich befristet werden.¹⁴²⁷

1419 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 62.

1420 *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 9; *Fuhrmann*, DÖV 2007, 464 (466 f.).

1421 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 62 f.

1422 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 64; bezugnehmend auf *Knemeyer*, Das Europäische Parlament und die gemeinschaftliche Durchführungsrechtsetzung, S. 265.

1423 *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 41 unter Bezug auf *Moreiro Gonzáles*, ZEuS 2003, 561 (568) und *Ilgner*, Die Durchführung der Rechtsakte des europäischen Gesetzgebers durch die Europäische Kommission, S. 50; generell dazu auch *Gätzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 27.

1424 Final Report of the Committee of Wise Men on the Regulation of European Securities Markets v. 15.02.2001; der Beschluss trägt den Namen des Vorsitzenden des Beratungsausschusses *Alexandre Lamfalussy*.

1425 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 67.

1426 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 70.

1427 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 69.

Erst mit dem Änderungsbeschluss vom 17.07.2006 zur Änderung des Beschlusses 1999/468/EG wurden nach langer Diskussion¹⁴²⁸ die bestehenden vier Verfahren um das Regelungsverfahren mit Kontrolle ergänzt. Es sollte immer dann Anwendung finden, wenn der Kommission im Wege des Mitentscheidungsverfahrens Durchführungskompetenzen von allgemeiner Tragweite übertragen worden waren.¹⁴²⁹ Danach konnten sowohl Rat als auch Parlament einen Entwurf eines Durchführungsrechtsaktes ablehnen, weil er über die im Basisrechtsakt festgelegten Durchführungsbefugnisse hinausgehe, mit Ziel und Inhalt des Basisrechtsaktes unvereinbar sei oder gegen die Grundsätze der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit verstoße.¹⁴³⁰ Dem Europäischen Parlament kommt in diesem Verfahren eine ebenso wichtige Stellung zu, wie dem Rat: Sprachen sich Rat oder Parlament gegen einen Entwurf aus, konnte dieser nicht in Kraft treten und die Kommission musste einen neuen fertigen.¹⁴³¹ Diese Neuerung ist insofern als Paradigmenwechsel gesehen worden, als erstmalig seit Bestehen des Vertrags von Maastricht und Einführung des Mitentscheidungsverfahrens entgegen dem Wortlaut des Art. 202 EGV nicht mehr der Rat als alleiniger Inhaber der Delegationskompetenz im Sekundärrecht aufgeführt wurde.¹⁴³²

Gleichwohl ist auch hieran Kritik geäußert worden. Es sei nunmehr immer noch schwierig, die einzelnen Verfahren sicher voneinander abzugrenzen.¹⁴³³ Das habe nicht zur Vereinfachung beigetragen, sondern durch Hinzufügung des neuen Verfahrens die Unübersichtlichkeit gesteigert.¹⁴³⁴ Außerdem seien Rat und Parlament immer noch nicht gleichberechtigt, weil das Vetorecht des Parlaments an einengende Voraussetzungen geknüpft wurde, während das Vetorecht des Rates schrankenlos ausgestaltet war, ohne dass dafür ein Grund ersichtlich gewesen sei.¹⁴³⁵

1428 Dazu im Detail *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 77 ff.

1429 *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 10; *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 24.

1430 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 8 f.; *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 10.

1431 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 9.

1432 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 85 f.

1433 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 86.

1434 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 88; *Scheel*, ZEuS 2006, 521 (534).

1435 *Fuhrmann*, DÖV 2007, 464 (468).

c) Gründe für die Neuregelung mit dem Vertrag von Lissabon

Der Vertrag von Lissabon hat die exekutive Rechtsetzung der Europäischen Union revolutioniert.¹⁴³⁶ Die Grundlagen der Komitologie sind seit dessen Inkrafttreten nicht mehr zusammengefasst in einem Beschluss zur Komitologie, sondern werden getrennt nach delegierten Rechtsakten und Durchführungsrechtsakten in den Art. 290 und 291 AEUV geregelt. Die Gründe für diese Änderung ergeben sich teils aus der Entwicklungsgeschichte der Komitologie und werden vor allem im Weißbuch der Kommission vom 25.07.2001¹⁴³⁷ deutlich. Es ging vor allem darum, das Komitologieverfahren abzubauen¹⁴³⁸, um klarer herauszustellen, wer für die Umsetzung der EU-Politik zuständig ist.¹⁴³⁹ Die Bedingungen für die Übertragung von Durchführungsbefugnissen sollten überprüft werden mit dem Ziel, dass einerseits die Gesetzgebung die Bedingungen und Grenzen zur Durchführungsbefugnis der Kommission festlegt und andererseits ein einfacher Rechtsetzungsmechanismus es Rat und Parlament als Legislative erlaubt, die Maßnahmen der Kommission zu überwachen und anhand der durch die Gesetzgebung vorgesehenen Prinzipien und politischen Leitlinien zu überprüfen.¹⁴⁴⁰ So würde der Entscheidungsprozess einfacher, schneller und transparenter, was jedoch dazu führe, die Existenzberechtigung der bestehenden Regelungs- und Verwaltungsausschüsse überprüfen zu müssen. Ihre Notwendigkeit sei in Frage zu stellen.¹⁴⁴¹ Diese Anpassung der Verantwortlichkeiten berühre auch die Frage des Verhältnisses der Institutionen untereinander. Im Ergebnis sei daher Art. 202 EGV zu ändern, der angesichts des Mitentscheidungsverfahrens als veraltet angesehen werden müsse, weil er nur dem Rat ermögliche, die Kommission bei der Durchführung des EU-Rechts zu kontrollieren. Dies werde der gleichrangigen Stellung beider Legislativorgane im Mitentscheidungsverfahren nicht mehr gerecht.¹⁴⁴²

Insgesamt lässt sich hieran die Intention ablesen, die Rolle des Parlaments zu stärken, und damit einem dem Komitologiesystem von Anfang an innewohnenden

1436 Ausdrücklich *Schütze*, MLR 2011, 661 (681); s. auch *Schlacke*, JöR 2013, 293 (293).

1437 Europäische Kommission, European Governance: A White Book, COM(2001), 428.

1438 *Bueren*, EuZW 2012, 167 (173); Europäische Kommission, European Governance: A White Book, COM(2001) 428, S. 31 f.

1439 Europäische Kommission, European Governance: A White Book, COM(2001) 428, S. 31 (englisch)/COM(2001) 428, S. 40 (deutsch); *Schütze*, MLR 2011, 661 (681).

1440 Europäische Kommission, European Governance: A White Book, COM(2001), 428, S. 31 (englisch)/COM(2001) 428 S. 40 (deutsch).

1441 Europäische Kommission, European Governance: A White Book, COM(2001), 428, S. 31 (englisch)/COM(2001) 428 S. 40 (deutsch).

1442 Europäische Kommission, European Governance: A White Book, COM(2001), 428, S. 31 (englisch)/COM(2001) 428 S. 40 f. (deutsch).

Problem zu begegnen. In der Literatur ist außerdem auf die Nähe zum Lamfalussy-Bericht hingewiesen worden.¹⁴⁴³

Dieses grundlegende demokratietheoretische Problem ging auch in die Diskussionen zu einem neuen EU-Verfassungsvertrag ein. In den Vorarbeiten hierzu erstellte die für den Vertragsentwurf zuständige Arbeitsgruppe des Konvents einen Schlussbericht¹⁴⁴⁴, der sich klar für eine stärkere Differenzierung von Exekutive und Legislative aussprach¹⁴⁴⁵, wenn es sich auch aufgrund der Besonderheiten nicht um ein System handeln könne, das einer mitgliedstaatlichen Gewaltenteilung gleichkommen könne, sondern nur um eines, welches dem nahekommt.¹⁴⁴⁶ Im Bestreben, dieses institutionelle Gleichgewicht herzustellen, fanden sich schließlich die Art. I-36 für Delegierte Europäische Verordnungen und I-37 für Durchführungsrechtsakte im Entwurf eines EU-Verfassungsvertrags. Diese wurden in den Art. 290 und 291 nahezu wortgleich übernommen. Das sollte dazu dienen, die in Art. 202 EGV fehlende Grenze zu ziehen, die angelehnt an die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten „zwischen Regelungsgewalt (für die Annahme von Normen mit allgemeiner Durchführungstragweite von Legislativakten) und Durchführungsgewalt von Gesetzen durch individuelle Akte“¹⁴⁴⁷ differenzieren sollte.¹⁴⁴⁸

d) Primärrechtliche Verankerung

Somit regelt seit dem Vertrag von Lissabon nun Art. 290 AEUV den delegierten Rechtsakt. Die Vorschrift ermöglicht es, Vorschriften zu erlassen, „die sich in einen rechtlichen Rahmen einfügen, wie er durch den Basisrechtsakt definiert ist“¹⁴⁴⁹. Art. 290 AEUV ermöglicht damit legislative Tätigkeit der Kommission, teils auch als exekutive materielle Rechtsetzung bezeichnet¹⁴⁵⁰, die den Basisrechtsakt ergänzt oder modifiziert, also inhaltlich in nicht wesentlichen Teilen verändert. Ohne den Erlass delegierter Rechtsakte wäre damit der Basisrechtsakt

1443 *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 71.

1444 CONV424/02.

1445 CONV424/02, S. 8 ff.

1446 *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 41 f. unter Bezug auf *Hummer* in: *Hummer/Obwexer*, Der Vertrag von Lissabon, S. 19 (59).

1447 *Moreiro González*, ZEuS 2003, 561 (581); auch *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 47.

1448 *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 47.

1449 EuGH, Urt. v. 18.03.2014 – Rs. C-427/12 (Kommission/Parlament und Rat), ECLI:EU:C:2014:170, Rn. 38; *Vedder* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 3.

1450 *Vedder* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 2; *Gellermann* in: *Streinz*, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 2.

unvollständig.¹⁴⁵¹ Ein delegierter Rechtsakt nach Art. 290 AEUV kann somit in den materiellen Gehalt des jeweiligen Basisrechtsakts eingreifen.¹⁴⁵² Dagegen ist in Art. 291 AEUV der Durchführungsrechtsakt geregelt, der „den Inhalt des Gesetzgebungsakts zu präzisieren (hat, sic!), um seine Umsetzung unter einheitlichen Bedingungen in allen Mitgliedstaaten sicherzustellen“¹⁴⁵³. Art. 291 AEUV ist damit als (rein) exekutive Rechtsetzung¹⁴⁵⁴ durch die Kommission einzuordnen, die dazu dient, den Basisrechtsakt anzuwenden oder zu konkretisieren. Der materielle Gehalt des Basisrechtsakts selbst kann jedoch durch einen Durchführungsrechtsakt nach Art. 291 AEUV nicht verändert werden.¹⁴⁵⁵

e) Delegationsvoraussetzungen nach Art. 290 AEUV

Die Delegation der Rechtsetzungsbefugnis vom direkt demokratisch legitimierten Verordnungsgeber auf die Kommission führt zu einer Abschwächung demokratischer Legitimation.¹⁴⁵⁶ Die Voraussetzungen einer solchen Befugnisübertragung müssen daher vom Verordnungsgeber selbst ausreichend klar geregelt sein. Dies dient zum einen der Erhaltung einer ausreichenden demokratischen Legitimation¹⁴⁵⁷ und zum anderen der Kontrolle des Verordnungsgebers selbst, dem dadurch die Bedeutung der Delegation vor Augen geführt werden soll. Er soll sich mit bestimmten Punkten der Delegation im Detail auseinandersetzen und sich über die Tragweite seiner Entscheidung bewusst werden.¹⁴⁵⁸ Deshalb dürfen die

1451 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 2.

1452 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 2; *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 146.

1453 EuGH, Urt. v. 18.03.2014 – Rs. C-427/12 (Kommission/Parlament und Rat), ECLI:EU:C:2014:170, Rn. 39; *Vedder* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 3.

1454 *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 146; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (70).

1455 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 2; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (70); Die Abgrenzung der Anwendungsbereiche ist im Einzelnen nicht einfach und soll hier aus Gründen der Fokussierung im Detail unterbleiben; zum Begriff des Durchführungsrechtsaktes *Schlacke*, JöR 2013, 293 (312 f.) und der Abgrenzung ebd. S. 317 f.

1456 *Schmidt* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 24; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (70); *Gellermann* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 8: „mittelbare demokratische Legitimation“.

1457 *Weiß*, EuR 2020, 407 (420); s. auch *Ruffert* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 13; *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der EU, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 14; s. auch *Kollmeyer*, Delegierte Rechtssetzung in der EU, S. 98.

1458 *Lange*, JuS 2019, 759 (760).

Voraussetzungen der Delegation auch nicht durch Leitlinien oder ähnliches unterlaufen werden.¹⁴⁵⁹ Diese Grundregeln jeder Befugnisübertragung für delegierte Rechtsakte sind in Art. 290 AEUV niedergelegt.

Art. 290 AEUV eröffnet dem Verordnungsgeber hinsichtlich der Entschließung zur Befugnisübertragung einen Ermessensspielraum¹⁴⁶⁰, sodass die tatsächliche Übertragung einer Rechtsetzungsbefugnis eine Einzelfallentscheidung ist. Dies geschieht vor dem Hintergrund, dass der Verordnungsgeber aufgrund der Fülle der Rechtsakte und der zu bearbeitenden Rechtsmaterie nicht alle Details selbst erschöpfend regeln kann, sodass bei der Ermessensentscheidung vor allem Effizienz- und Effektivitätserwägungen die Überlegungen leiten werden.¹⁴⁶¹

aa) Gesetzgebungsakt

Die Befugnisübertragung muss zunächst durch einen Akt der ordentlichen oder besonderen Gesetzgebung nach Art. 289 AEUV erfolgen. Insbesondere kann Art. 290 AEUV nicht selbst als Ermächtigungsgrundlage gesehen werden.¹⁴⁶² Er stellt vielmehr nur die Voraussetzungen auf, die die gesondert ergangene Ermächtigungsgrundlage erfüllen muss. Das stellt sicher, dass eine ausreichende mittelbare demokratische Legitimation des delegierten Rechtsaktes gegeben ist.¹⁴⁶³

bb) Delegierender und Delegatar

Befugnisübertragungen können nur durch einen im ordentlichen oder besonderen Gesetzgebungsverfahren ergangenen Gesetzgebungsakt erlassen werden, d. h. nur unter Beteiligung des Europäischen Parlaments und des Europäischen Rats. Damit stellt Art. 290 AEUV selbst klar, dass nur der Unionsgesetzgeber selbst, Europäisches Parlament und Europäischer Rat, die Rechtsetzungsbefugnisse an die Kommission delegieren kann.¹⁴⁶⁴ Ebenso ist sichergestellt, dass das Parlament

1459 *Weiß*, EWS 2010, 257 (257).

1460 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 11; *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 52.

1461 *Schmidt* in: v. d. Groeben/Swarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV Rn. 3; *Ruffert* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 290, Rn. 10; *Greiner*, Die Reform der Komitologie durch den Vertrag von Lissabon, S. 59, bezugnehmend auf Dokument des Europäischen Verfassungskonvents CONV 424/02, S. 8 und Entschließung des EP v. 5.5.2010 zur legislativen Befugnisübertragung, P7_TA(2010)0127, Erwägungsgrund (H); *Möllers/v. Achenbach*, EuR 2011, 39 (53); *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (70).

1462 *Gellermann* in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 3.

1463 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (70).

1464 *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 54 f.

ausreichend beteiligt wird und somit ein wesentliches Problem der früheren Komitologieverfahren gelöst wird.¹⁴⁶⁵

Delegatar ist nach dem Wortlaut des Art. 290 Abs. 1 AEUV die Kommission, die dadurch ihre Exekutivfunktion ausübt, die ihr vom Organsystem der Union durch Art. 17 Abs. 1 EUV zugeteilt wird.¹⁴⁶⁶ Die Delegation an die Kommission ist exklusiv, sodass eine Subdelegation an andere Organe oder Organisationen in der Union durch den AEUV ausgeschlossen wird.¹⁴⁶⁷

cc) Bestimmtheit

Eine Befugnisübertragung für einen delegierten Rechtsakt muss außerdem hinreichend bestimmt sein. Art. 290 Abs. 1 AEUV verlangt daher in Konkretisierung dessen, dass Ziel, Inhalt, Geltungsbereich und Dauer der Befugnisübertragung im Basisrechtsakt geregelt werden. Diese Kriterien sind mit denen des Art. 80 Abs. 1 GG vergleichbar, der ebenfalls verlangt, dass „Inhalt, Zweck und Ausmaß der Ermächtigung im Gesetz“ geregelt werden.¹⁴⁶⁸

Diese Anforderungen des Art. 290 AEUV dienen wiederum dazu, dem Unionsgesetzgeber die Tragweite und das Ausmaß seiner Entscheidung vor Augen zu führen. Sie sind insofern ein weiteres Kontrollinstrument zur Sicherung der demokratischen Legitimation der Befugnisübertragung. Ebenso kann den Bestimmtheitsanforderungen aber auch eine Steuerungs- und Orientierungsfunktion im Hinblick auf den Delegatar – die Kommission – zugeschrieben werden, der durch eine hinreichend bestimmte Befugnisübertragung möglichst genaue Anhaltspunkte hinsichtlich der Ausrichtung der von ihm zu formulierenden Rechtsnormen erhält.¹⁴⁶⁹ Außerdem sichert eine ausreichend bestimmte Befugnisübertragung die Einhaltung der rechtsstaatlichen Anliegen, insbesondere der Rechtssicherheit.¹⁴⁷⁰ Die Ermächtigung wird so für die Kommission anwendbar, für den von ihr Betroffenen werden die Auswirkungen vorhersehbar und für die Rechtsprechung wird die Delegation überprüfbar.¹⁴⁷¹

1465 Ruffert in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 8.

1466 Gellermann in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 5.

1467 Ruffert in: Callies/Ruffert, VVE, Art. I-36, Rn. 7; Schlacke, JöR 2013, 293 (307); Edenharter, DÖV 2011, 645 (647); Vedder in: Vedder/Heintschel von Heinegg, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 5; Gaitzsch, Tertiärnormsetzung, S. 84 f.

1468 Schoo in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 17; Kokott, Steuerrecht der EU, § 2 Rn. 22.

1469 Vedder in: Vedder/Heintschel von Heinegg, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 9; Gellermann in: Streinz, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 8.

1470 S. auch Krüger, FS BFH, 1671 (1677 f.) und oben E. III. 1.

1471 Gaitzsch, Tertiärnormsetzung, S. 47 f.

(1) Ziel, Inhalt und Geltungsbereich

Zunächst muss das Ziel, also die Intention der Befugnisübertragung vom Gesetzgeber klar dargelegt werden. Es muss formuliert werden, welche Motivation zu der Übertragung geführt hat.¹⁴⁷²

Ebenso muss der Gesetzgeber selbst entscheiden, welche sachlichen Bereiche die Delegation umfassen soll. Das Europäische Parlament und der Europäische Rat müssen damit den Inhalt der Delegation selbst festlegen und bestimmen, welche Bereiche des jeweiligen Basisrechtsaktes die Kommission mit dem delegierten Rechtsakt ausgestalten soll. So werden Vorgaben und Grenzen der Befugnis deutlich.¹⁴⁷³ Entsprechend kann es auch keine Pauschalermächtigungen geben. Diese würden der genauen Inhaltsfestlegung zuwiderlaufen.¹⁴⁷⁴ Jedoch fordert Art. 290 AEUV die Festlegung des Inhalts der Befugnisübertragung. Hinsichtlich des Inhalts der Änderungen oder Ergänzungen äußert sich die Vorschrift nicht. Hier hat die Kommission einen weiten Gestaltungsspielraum.¹⁴⁷⁵

(2) Zeitliche Geltung

Auch den zeitlichen Rahmen der Geltung muss der Gesetzgeber selbst vorgeben. Hier hat er die Wahl, einen begrenzten Zeitrahmen vorzugeben, etwa um die Erforderlichkeit der Delegation in regelmäßigen Abständen (neu) zu bewerten¹⁴⁷⁶, oder die Rechtsetzungsbefugnis zeitlich unbegrenzt zu delegieren. Ist die Ermächtigung befristet, so ist umstritten, ob das Geltungsende der Ermächtigung gleichbedeutend mit dem Geltungsende des auf dieser Basis erlassenen delegierten Rechtsaktes ist.¹⁴⁷⁷ Da diese Frage jedoch geregelt werden kann, braucht die Kontroverse nicht entschieden zu werden.¹⁴⁷⁸

1472 *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 70.

1473 *Ruffert* in: *Callies/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 290, Rn. 13; *Gellermann* in: *Streinz*, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 8.

1474 *Schmidt* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 29; *Gellermann* in: *Streinz*, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 9.

1475 *Gellermann* in: *Streinz*, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 9; *Vedder* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 4; s. auch *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 70 f.

1476 *Ruffert* in: *Callies/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 15.

1477 Contra: *Gellermann* in: *Streinz*, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 9; *Schmidt* in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 36; *Vedder* in: *Vedder/Heintschel v. Heinegg*, HK-VVE, Art. I-36, Rn. 4; Pro: *Nettesheim* in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 57.

1478 *Vedder* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 10.

f) Grenzen der Delegation

Die Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen an die Kommission berührt Grundprinzipien des Primärrechts, im Besonderen das Demokratieprinzip, das in Art. 10 EUV angesprochen ist.¹⁴⁷⁹ Das Instrument der Befugnisübertragung hat damit grundsätzliche Bedeutung und muss aus diesem Grunde von Art. 290 AEUV in seiner Wirkung und Reichweite begrenzt werden.¹⁴⁸⁰

aa) Die zwei Wesentlichkeitsvorbehalte des Art. 290 AEUV

Zunächst wird die Befugnisübertragung in Art. 290 AEUV dadurch begrenzt, dass nur „nicht wesentliche Vorschriften“ geändert oder ergänzt werden dürfen. Sodann wird, anschließend an die oben dargestellten Bestimmtheitsanforderungen klargestellt, dass „wesentliche Aspekte eines Bereichs“ dem Gesetzgebungsakt selbst vorbehalten sind und eine Delegation dieser explizit ausgeschlossen wird. Diese doppelte Erwähnung, die noch dazu aus verschiedenen Perspektiven erfolgt, zeigt, welche elementare Bedeutung der Begriff der Wesentlichkeit hat¹⁴⁸¹ und deutet zugleich darauf hin, dass hier eine Weichenstellung im Verhältnis zwischen Basisrechtsakt und delegiertem Rechtsakt vorgenommen wird.

Im Gegensatz zu allen anderen Sprachfassungen des AEUV zeigt sich in der deutschen Fassung eine sprachliche Ungenauigkeit. Ist in den anderen Fassungen von wesentlichen „Elementen“ die Rede¹⁴⁸², bleiben nach der deutschen Fassung des Art. 290 Abs. 1 Uabs. 1 AEUV „wesentliche Vorschriften“ dem Gesetzgebungsakt vorbehalten, und dürfen entsprechend Art. 290 Abs. 1 Uabs. 2 AEUV „wesentliche Aspekte eines Bereichs“ nicht geändert oder ergänzt werden. Die deutsche Fassung verwendet also zwei unterschiedliche Begriffe, während die anderen Sprachfassungen nur einen einheitlichen Begriff nutzen.¹⁴⁸³

Relevant wird diese Ungenauigkeit, wenn es um die in der Literatur diskutierte Frage geht, ob Art. 290 AEUV mit der Wiederholung lediglich klarstellt, dass „wesentliche Elemente“ einer Befugnisübertragung im Weg stehen. Diese Sichtweise zugrunde legend könnte man davon ausgehen, dass eine lediglich nach-

1479 Dazu schon oben E. III. 5. b).

1480 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (70).

1481 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

1482 Die französische Sprachfassung spricht beispielsweise von „éléments“, die englische Fassung von „elements“, die italienische Fassung von „elementi“, die kroatische Fassung von „elemenata“, die polnische Fassung von „elementy“, die maltesische Fassung von „elementi“ und die spanische Fassung von „elementos“; dazu auch *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

1483 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

drückliche Wiederholung für die Prüfung der Wesentlichkeit einer Regelung bedeutet, dass die Wesentlichkeit einheitlich beurteilt werden muss. Dies wird dadurch gestützt, dass auch schon in den Verhandlungen zu einer Europäischen Verfassung die Wortdoppelung der „wesentlichen Elemente“ immer wieder gestrichen wurde.¹⁴⁸⁴ Begründet wurde das mit Unsicherheit dahingehend, dass es sich hierbei um eine (unnötige) Wiederholung handle. Andererseits finden sich Anhaltspunkte dafür, die Prüfung der Wesentlichkeit nicht einheitlich, sondern zweistufig vorzunehmen.¹⁴⁸⁵ Nimmt man dies an, so muss zunächst, wie in Art. 290 Abs. 1 Uabs. 2 S. 2 formuliert, sichergestellt sein, dass nicht „wesentliche Aspekte eines Bereichs“ an die Kommission delegiert werden. Auf dieser ersten Ebene geht es also darum, welche grundsätzlichen politischen Entscheidungen an die Kommission abgegeben werden können. Dementsprechend muss auf dieser Ebene eine Delegation wegen Wesentlichkeit untersagt werden, wenn die grundsätzliche Ausrichtung einer Unionspolitik dadurch berührt wird.¹⁴⁸⁶ Erst darauf folgend, auf der zweiten Stufe, darf dann geprüft werden, ob „wesentliche Vorschriften des betreffenden Gesetzgebungsaktes“ Gegenstand der Delegation sind. Erst hier geht es konkret darum, welche Vorschriften eines Basisrechtsakts geändert oder ergänzt werden, wobei sich die Wesentlichkeit daran orientieren muss, wie die jeweilige Norm im Gesamtzusammenhang des Basisrechtsakts zu sehen und zu bewerten ist.¹⁴⁸⁷ In diesem Rahmen des Basisrechtsakts ist eine Norm dann wesentlich, wenn sie tragendes Element eines Rechtsakts ist, durch sie bestimmte Pflichten, Verhaltensweisen, Einschränkungen festgelegt werden und in Rechtspositionen von Personen eingegriffen wird oder sie die politischen Entscheidungen betrifft, die der Gesetzgeber selbst zu treffen hat oder wenn durch sie in Grundrechte eingegriffen wird.¹⁴⁸⁸ Dies beurteilt sich jedoch nicht allein nach der Auffassung des Gesetzgebers selbst, sondern muss durch objektive Gesichtspunkte belegt werden, die einerseits gerichtlich nachprüfbar sind und andererseits

1484 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

1485 *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 35; *Vedder* in: Vedder/Heintschel v. Heinegg, HK-VVE, Art. I-36, Rn. 3; *Hertmeier* in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Art. 290 AEUV, Rn. 5; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71 f.).

1486 *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 35; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (72).

1487 *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 35; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (72).

1488 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 16; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (72).

unter Berücksichtigung der Merkmale und Besonderheiten des jeweiligen Sachgebiets herausgearbeitet werden.¹⁴⁸⁹ Nach einer im Rahmen des Europäischen Verfassungskonvents entwickelten Definition der Wesentlichkeit sollten die Vorschriften wesentlich sein, die fundamentale Rechte, Freiheiten und Prinzipien hinsichtlich der Rechte und Freiheiten von Personen oder die grundlegenden Prinzipien der EU-Politik betreffen.¹⁴⁹⁰

Die Rechtsprechung des EuGH hat bisher nur die zweite Stufe der Wesentlichkeitsprüfung betrachtet.¹⁴⁹¹ Die vorangegangene Betrachtung der Wesentlichkeitsvorbehalte hat jedoch gezeigt, dass es verschiedene Bezugspunkte – zum einen die Politikbereiche, zum anderen die Gesetzgebungsakte selbst – gibt. Eine ausreichende Differenzierung dieser beiden unterschiedlichen Punkte erscheint nur dann sinnvoll möglich, wenn sie in der Prüfung der Wesentlichkeit auch separat betrachtet werden, damit sie hinreichend voneinander abgegrenzt werden können, auch wenn dies im Einzelfall schwierig erscheinen mag.¹⁴⁹² Aus diesem Grund – einer dann möglichen differenzierten Betrachtung – soll den folgenden Ausführungen zur Entwicklung einer Kodifikation des Rechtsmissbrauchsverbots der Gedanke der zweistufigen Wesentlichkeitsprüfung zugrunde liegen.

bb) Begriff der „Wesentlichkeit“

Nachdem geklärt ist, wie die Wesentlichkeit einer Regelung zu prüfen ist, muss auch der Begriff der „Wesentlichkeit“ selbst noch einmal eingehend betrachtet werden. Denn ihm und dem davon ausgehenden Maßstab kommen als Ausfluss des (europäischen) Demokratiekonzepts, nach dem die wesentlichen Regelungen vom Gesetzgeber selbst getroffen werden müssen¹⁴⁹³, grundlegende Bedeutung im Rahmen der Betrachtung des Art. 290 AEUV zu¹⁴⁹⁴, weil nach Art. 290 Abs. 1 Uabs. 1 AEUV nur nicht wesentliche Vorschriften geändert bzw. ergänzt wer-

1489 EuGH, Urteil v. 05.09.2012 – Rs. C-355/10 (Parlament/Rat), ECLI:EU:C:2012:516, Rn. 67 f.; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (72); so auch *Kollmeyer*, Delegierte Rechtsetzung in der EU, S. 251, der ebenfalls nicht zwischen den Wesentlichkeitsvorbehalten trennt.

1490 Änderungsantrag zu Art. 290 AEUV von Tiilikainen u. a., <http://european-convention.europa.eu/docs/Treaty/pdf/27/Art27Tiilikainen.pdf> (Zugriff: 25.07.2021); *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71, 72).

1491 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (72).

1492 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (72).

1493 *Vedder* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 6; dazu oben E. III. 5. b).

1494 *Ruffert* in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 12; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

den können. Die wesentlichen Aspekte eines Bereichs müssen dagegen im Gesetzgebungsakt vom unmittelbar demokratisch legitimierten Gesetzgeber selbst geregelt werden und sind nicht delegationsfähig.¹⁴⁹⁵ Damit muss abgegrenzt werden, welche Befugnisse der Gesetzgeber delegieren kann und welche nicht. Es ist also unbedingt erforderlich, zu verstehen, was unter dem Begriff „wesentlich“ verstanden wird, um diese Abgrenzung korrekt vornehmen zu können.

Man kann sich dem Problem zunächst von (allgemein-) sprachlicher Seite nähern. Dort meint wesentlich etwas, das „den Kern einer Sache ausmacht“, „grundlegend“, „essentiell“ oder „von besonderer Bedeutung“ ist. Synonyme für diese Begriffe können „charakteristische“, „elementare“ aber auch „fundamentale“ Dinge sein.¹⁴⁹⁶ Ebenso kann von „Substanziellem“, „Bedeutendem“, oder „Zentralem“ gesprochen werden.¹⁴⁹⁷

(1) Standpunkt des EuGH

Der EuGH war in einigen Verfahren mit der Frage befasst, was im Sinne der Verträge wesentlich ist, denn eine Definition des Begriffs fehlt im Primärrecht¹⁴⁹⁸. Rechtspraktisch geht daher die Auslegung des Begriffs vor allem auf die Interpretation des EuGH zurück.¹⁴⁹⁹ Er geht davon aus, dass es für die Frage danach, ob ein wesentlicher Aspekt eines Bereichs im Sinne von Art. 290 Abs. 1 Uabs. 2 S. 2 AEUV betroffen ist, vor allem darauf ankommt, ob eine politische Entscheidung erforderlich ist, die in die eigene Zuständigkeit des Unionsgesetzgebers fällt¹⁵⁰⁰ und nimmt dies an, wenn etwa eine Abwägung widerstreitender Interessen auf der Grundlage zahlreicher politischer Interessen notwendig oder Grundrechte in einem Ausmaß tangiert werden, das ein eigenes Tätigwerden des Unionsgesetzgebers erfordert.¹⁵⁰¹ Dafür ist jedoch nach EuGH-Rechtsprechung nicht allein maßgebend, wie der Gesetzgeber selbst die jeweilige Delegation bewertet.

1495 *Vedder* in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 2; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

1496 Definition nach: Duden Onlinewörterbuch: <https://www.duden.de/rechtschreibung/wesentlich> (Zugriff: 29.02.2024).

1497 Duden Onlinewörterbuch: <https://www.duden.de/rechtschreibung/wesentlich> (Zugriff: 29.02.2024).

1498 *Gätzsch*, Tertiärmormsetzung, S. 57; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021 70 (71); sehr kritisch *Krüger*, FS BFH, 1671 (1675).

1499 *Fabricius*, ZEuS 2011, 567 (572) ging sogar noch davon aus, auch die Rechtsprechung habe keine Definition entwickelt.

1500 EuGH, Urt. v. 05.09.2012 – Rs. C-355/10 (Parlament/Rat), ECLI:EU:C:2012:516, Rn. 65; EuGH, Urt. v. 11.05.2017 – Rs. C-44/16 P (Kommission/Dyson), ECLI:EU:C:2017:357, Rn. 61.

1501 EuGH, Urt. v. 26.07.2017 – Rs. C-696/15 P (République Tchèque/Kommission), ECLI:EU:C:2017:595, Rn. 78.

Vielmehr muss sich das anhand objektiver Kriterien messen lassen, die auch gerichtlich überprüfbar sind¹⁵⁰² und die Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalls berücksichtigen.¹⁵⁰³ Daneben ist notwendig, dass die Delegation sich in den rechtlichen Rahmen des Basisrechtsakts einfügt und innerhalb dieses Rahmens die Möglichkeit zum Erlass von Vorschriften gibt.¹⁵⁰⁴ Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass der EuGH vor allem eine demokratisch-politische Linie verfolgt, um die Wesentlichkeit zu definieren, trotzdem die Rechtsprechung noch nicht sehr stark ausgeprägt ist.¹⁵⁰⁵

(2) Diskussion in der Literatur

Die Literatur hat den Begriff der Wesentlichkeit ebenfalls diskutiert, ist aber nicht zu einhelligen Ergebnissen gekommen.

Einige Autoren haben sich mittels einfachen Hinweises auf die Rechtsprechung der Sichtweise des EuGH angeschlossen und vertreten ebenfalls einen demokratisch-politischen Wesentlichkeitsbegriff. Wesentlich sei das, was politische Grundentscheidungen, die grundlegende Ausrichtung der Unionspolitik oder den Anwendungs- und Geltungsbereich des Basisrechtsakts enthalte.¹⁵⁰⁶

1502 EuGH, Urt. v. 05.09.2012 – Rs. C-355/10 (Parlament/Rat), ECLI:EU:C:2012:516, Rn. 67; EuGH, Urt. v. 10.09.2015 – Rs. C-363/14 (Parlament/Rat), ECLI:EU:C:2015:579, Rn. 47; EuGH, Urt. v. 22.06.2016 – Rs. C-540/14 P (DK Recycling und Roheisen GmbH/Europäische Kommission), ECLI:EU:C:2016:469, Rn. 48; EuGH, Urt. v. 11.05.2017 – Rs. C-44/16 P (Kommission/Dyson), ECLI:EU:C:2017:357, Rn. 61.

1503 EuGH, Urt. v. 05.09.2012 – Rs. C-355/10 (Parlament/Rat), ECLI:EU:C:2012:516, Rn. 68.

1504 EuGH, Urt. v. 18.03.2014 – Rs. C-427/12, (Kommission/Parlament und Rat), ECLI:EU:C:2014:170, Rn. 38; EuGH, Urt. v. 16.07.2015 – Rs. C-88/14 (Kommission/Parlament und Rat), ECLI:EU:C:2015:499, Rn. 29; EuGH, Urt. v. 17.03.2016 – Rs. C-286/14 (Parlament und Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 30.

1505 Vgl. auch: *Vedder* in: *Vedder/Heitschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 6 f.; *Schoo* in: *Schwarze u. a.*, EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 16; *Ruffert* in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 15; *Möllers/v. Achenbach*, EuR 2011, 39 (49); *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

1506 *Vedder* in: *Vedder/Heitschel von Heinegg*, HK Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 7; *Ruffert* in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 15; vgl. auch *Konar*, ZNER 2015, 7 (8).

Andere haben die Ansicht des EuGH kritisiert. Sie sei zu undifferenziert und müsse mehr an der Grundrechtswesentlichkeit orientiert sein, wie sie im deutschen Rechtsraum oft vertreten wird.¹⁵⁰⁷ Folgerichtig könnten Maßnahmen mit unmittelbarem und direktem Grundrechtsbezug nicht an die Kommission delegiert werden, sondern müssten vom Gesetzgeber selbst im Basisrechtsakt getroffen werden. Solange aber der Grundrechtseingriff im Basisrechtsakt selbst angelegt sei, könne er durch die Kommission im delegierten Rechtsakt ausgestaltet werden, sodass ein delegierter Rechtsakt nicht *per se* Eingriffe in Rechte von Personen verbiete oder die Möglichkeit der Auferlegung von Pflichten ausschließe.¹⁵⁰⁸ Dem bisherigen Wesentlichkeitsbegriff nach dem EuGH fehle es dagegen an Konturen¹⁵⁰⁹ und es ließen sich keine wirklichen Grenzen des Begriffs ausmachen, weil der EuGH sich dem politischen Prozess insofern nicht entgegenstelle.¹⁵¹⁰

(3) Neuausrichtung der EuGH-Rechtsprechung?

Auch der EuGH zeigt in seiner Rechtsprechung mittlerweile Tendenzen, die darauf hindeuten, dass die Unionsgrundrechte in der Beurteilung der Wesentlichkeit einer Regelung zukünftig eine größere Rolle spielen können.¹⁵¹¹ Betrachtet man die primärrechtliche Ebene des Unionsrechts, kann diese Wendung als überzeugend bezeichnet werden. Zunächst wird das von der Charta der Grundrechte nahegelegt. Deren Art. 52 Abs. 1 enthält einen Gesetzesvorbehalt für Grundrechtseingriffe, indem er postuliert, dass Eingriffe in Unionsgrundrechte „gesetzlich“ vorgesehen sein müssen. Betrachtet man nun den systematischen Zusammenhang im Primärrecht, so kann diese Formulierung als Verweis auf Art. 289 Abs. 3 AEUV gesehen werden, in dem die unionalen Gesetzgebungsverfahren geregelt

1507 *Gundel* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 290 AEUV Rn. 8; *Rieckhoff*, Der Vorbehalt des Gesetzes im Europarecht, S. 175 ff., 195 f.; *Röder*, Der Gesetzesvorbehalt der Charta der Grundrechte des Unionsrechts im Lichte einer europäischen Wesentlichkeitstheorie, S. 54 ff., 80; *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 68 f.

1508 *Schmidt* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 28.

1509 *Schmidt* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 26; s. auch *Gaitzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 62.

1510 *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 40.

1511 EuGH, Urt. v. 26.07.2017 – Rs. C-696/15 P (République Tchéquie/Kommission), ECLI:EU:C:2017:595, Rn. 78; hierauf beziehend *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71); s. auch *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2 Rn. 20 unter Bezug auf EuGH, Urt. v. 05.09.2012 – Rs. C-355/10 (Kommission/Parlament und Rat) ECLI:EU:C:2012:516, Rn. 65, 76 und 77.

sind. Daraus kann wiederum geschlossen werden, dass Eingriffe in Unionsgrundrechte in den jeweiligen Basisrechtsakten angelegt sein müssen, weil diese – im Gegensatz zu den delegierten Rechtsakten – vom Gesetzgeber selbst im entsprechenden (ordentlichen) Gesetzgebungsverfahren erlassen wurden.¹⁵¹² Andere sehen auch in Art. 290 AEUV selbst Anhaltspunkte dafür, die Grundrechte in der Wesentlichkeitsprüfung stärker zu berücksichtigen. So wird argumentiert, die Norm sei vom Gedanken getragen, die Eingriffsintensität in die Rechte Privater sei ein Indiz für die Wesentlichkeit einer Regelung.¹⁵¹³ Ebenso wird auf „tragende Elemente eines Rechtsaktes, durch die Pflichten, Verhaltensweisen, Einschränkungen festgelegt (werden, sic!), und durch die in bestimmte Rechtspositionen von Betroffenen eingegriffen wird“ verwiesen.¹⁵¹⁴ Elemente dieser Art müssten als wesentlich angesehen werden, woraus folge, dass Art. 290 AEUV zwar nicht ausdrücklich an Grundrechte anknüpfe, aber die Einbeziehung der Grundrechte in die Wesentlichkeitsprüfung nahelege, sodass die Grundrechtsrelevanz als ein Faktor in die Prüfung der Wesentlichkeit einbezogen werden müsse.¹⁵¹⁵ Auch der bereits angesprochene Versuch einer Definition der Wesentlichkeit im Rahmen des Europäischen Verfassungskonvents¹⁵¹⁶ deutet in diese Richtung. Er will solche Regelungen als wesentlich begreifen, die fundamentale Rechte eines Individuums betreffen.¹⁵¹⁷

Insgesamt zeigen sich damit mannigfaltige Argumentationsstränge, die für eine stärkere Gewichtung der Grundrechtswesentlichkeit in der Prüfung der Wesentlichkeit sprechen. Insbesondere der systematische Zusammenhang des Art. 52 Abs. 1 GRCh und das historische Argument des Definitionsversuchs auf dem Europäischen Verfassungskonvent lassen die gesteigerte Bedeutung der Grundrechtswesentlichkeit in diesem Punkt überzeugend erscheinen, sodass im Folgenden auch die Grundrechtswesentlichkeit in die Prüfung der Wesentlichkeit einer Regelung einbezogen werden soll.

1512 *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 42; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

1513 *Gätzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 66; verweisend auf *Hertmeier* in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Art. 290 AEUV, Rn. 10 und *Härtel* in: Härtel, Hdb. Föderalismus, IV, § 86, Rn. 109; s. auch *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

1514 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 16; ebenso *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

1515 *Gätzsch*, Tertiärnormsetzung, S. 66 f.; hierauf bezugnehmend *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

1516 Änderungsantrag zu Art. 290 AEUV von Tiilikainen u. a., <http://european-convention.europa.eu/docs/Treaty/pdf/27/Art27Tiilikainen.pdf> (Zugriff: 19.08.2021).

1517 Änderungsantrag zu Art. 290 AEUV von Tiilikainen u. a., <http://european-convention.europa.eu/docs/Treaty/pdf/27/Art27Tiilikainen.pdf> (Zugriff: 19.08.2021); *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71).

cc) Ergänzungen und Änderungen

Nach Art. 290 AEUV können nur „Ergänzungen“ oder „Änderungen“ nicht wesentlicher Vorschriften des Basisrechtsakts in einem delegierten Rechtsakt geregelt werden. Wie die Verträge diese Begriffe definieren, ist jedoch nicht ersichtlich.¹⁵¹⁸ Es bedarf insoweit der Auslegung, um beide Begriffe voneinander zu trennen, auch wenn dies nicht immer völlig trennscharf möglich ist und (teils) fließende Übergänge bestehen. Klar ist aber, dass Regelungen, die über den Charakter einer Ergänzung oder Änderung hinausgehen, in einem delegierten Rechtsakt nicht getroffen werden können.¹⁵¹⁹

Es fragt sich grundsätzlich, warum überhaupt eine Unterscheidung zwischen Ergänzung und Änderung notwendig ist. Schließlich ist die Rechtsfolge bei beiden Formen die gleiche. Grundsätzlich scheint also eine Unterscheidung nicht notwendig. Bedacht werden muss jedoch, dass der Gesetzgeber in einem Basisrechtsakt ausdrücklich eine der beiden Formen festlegen kann, sodass entschieden werden muss, ob die von der Kommission getroffenen Regelungen den vom Gesetzgeber vorgegebenen Bedingungen entsprechen und damit die Unterscheidung doch relevant wird. Dann nämlich hat der Gesetzgeber eine bewusste Entscheidung getroffen. In diesem Zusammenhang wird der Begriff der Änderung meist als der weitere bzw. problematischere des Begriffspaares verstanden. Er tangiere offensichtlicher das Kriterium der Parlamentsbeteiligung.¹⁵²⁰

Ebenso zeigt sich hier, dass die Kommission selbst nicht die Möglichkeit hat, die Art der Befugnis festzulegen. Sie kann nur das vom Gesetzgeber Vorgesehene umsetzen und hat im Rahmen der Umsetzung Freiheiten, nicht aber bei der Wahl der Form dieser Umsetzung¹⁵²¹ und muss hierzu jeweils einen gesonderten Rechtsakt erlassen, damit die einzelnen Änderungen und Ergänzungen nachvollziehbar bleiben.¹⁵²²

1518 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (72).

1519 In diese Richtung EuGH, Urt. v. 17.03.2016 – Rs. C 286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 32; *Weiß*, EWS 2010, 257 (260) geht etwa davon aus, dass daher delegierte Rechtsakte den Basisrechtsakt „nicht in Frage stellen oder umkehren“ dürfen und verweist auf *Hertmeier* in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Art. 290 AEUV, Rn. 6.

1520 *Ruffert* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 12; *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 33; s. allgemein auch *Möllers/v. Achenbach*, EuR 2011, 39 (50); *Schmidt* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 290 AEUV, Rn. 24.

1521 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 15; *Gellermann* in: Streinz/EUV/AEUV, Art. 290 AEUV, Rn. 6.

1522 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 15.

Eine Unterscheidung beider Begriffe ist nach der Rechtsprechung des EuGH auch möglich.¹⁵²³ So kann eine Ergänzung den Basisrechtsakt nicht modifizieren¹⁵²⁴, ihre Fähigkeit und Aufgabe ist es vielmehr, den Gesetzgebungsakt zu konkretisieren¹⁵²⁵, die (unbestimmten) Regelungen des Basisrechtsakts zu detaillieren bzw. zu präzisieren und so den Gesetzgebungsakt zu vervollständigen. Der EuGH formuliert, die Kommission müsse insoweit nicht wesentliche Elemente der betreffenden Regelung, die der Gesetzgeber nicht definiert hat, unter Beachtung des vom Gesetzgeber erlassenen Gesetzgebungsaktes in seiner Gesamtheit in seinen Einzelheiten ausarbeiten.¹⁵²⁶

„Ändert“ dagegen die Kommission einen Rechtsakt, so soll die Ermächtigung dazu dienen, nicht wesentliche Elemente des Basisrechtsaktes aufzuheben oder abzuändern. Dabei muss sie die Elemente deren Änderung sie beabsichtigt, gerade nicht beachten.¹⁵²⁷ Dadurch kann, ohne dass ein neuerliches Gesetzgebungsverfahren initiiert werden müsste, eine Anpassung der Rechtslage etwa an geänderte rechtliche, politische oder technische Rahmenbedingungen vorgenommen werden.¹⁵²⁸ Diese Sichtweise hatte auch die Kommission selbst schon in ihren Leitlinien über die delegierten Rechtsakte¹⁵²⁹ geäußert. Durch die Bestätigung des EuGH bekommen diese von ihrer Rechtsnatur her unverbindlichen Auslegungshilfen¹⁵³⁰ eine größere Bedeutung. Die Kommission hatte insoweit ausgeführt, dass eine Ergänzung vom Gesetzgeber nur zur Konkretisierung gedacht sei und er keine abschließende Regelung erlasse, sondern sich darauf beschränke, die wesentlichen Aspekte selbst zu regeln, während die Kommission die Aufgabe zu

1523 EuGH, Urt. v. 17.03.2016 – Rs. C 286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 40.

1524 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (72) bezugnehmend auf EuGH, Urt. v. 17.03.2016 – Rs. C 286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 41.

1525 EuGH, Urt. v. 17.03.2016 – Rs. C 286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 41.

1526 EuGH, Urt. v. 17.03.2016 – Rs. C 286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 41.

1527 EuGH, Urt. v. 17.03.2016 – Rs. C 286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 42.

1528 *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 34; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (72).

1529 Europäische Kommission, Delegated acts – Guidelines for the services of the Commission, Dokument SEC(2011)855 v. 24.06.2011.

1530 EuGH, Urt. v. 07.03.2002 – Rs. C-310/99 (Italien/Kommission), ECLI: EU:C:2002:143, Rn. 52; EuGH, Urt. v. 06.10.2015 – Rs. C-508/14 (T-Mobile Czech Republic und Vodafone Czech Republic), ECLI:EU:C:2015:657, Rn. 42; EuGH, Urt. v. 17.03.2016 – Rs. C 286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 43; EuGH, Urt. v. 26.07.2017 – Rs. C-696/15 P (République Tchèque/Kommission), ECLI:EU:C:2017:595, Rn. 53.

übernehmen habe, diese zu konkretisieren.¹⁵³¹ Bei einer Änderung hingegen werde der Text formell geändert und es würden neue nicht wesentliche Regelungen hinzugefügt.¹⁵³² Eine Änderung eines kompletten Rechtsaktes soll aber auch in diesem Rahmen nicht möglich sein, gleiches gilt für eine völlige inhaltliche Neuausrichtung.¹⁵³³ Die delegierte Verordnung darf also dem Basisrechtsakt in keinem Fall ein völlig neues rechtliches Gepräge geben.

3. Art. 86 Abs. 4 UZK in Bezug auf diese Überlegungen

Nachdem die grundlegenden Anforderungen an das Verhältnis eines delegierten Rechtsaktes zu seinem Basisrechtsakt geklärt sind, müssen die angestellten Überlegungen auf die derzeit geltenden Regelungen des Art. 86 Abs. 4 UZK und der Befugnisübertragung in Art. 88 lit. b) UZK übertragen werden. Dabei muss beachtet werden, dass die durch den AEUV vorgegebene Unterteilung der Rechtsakte im Hinblick auf eine mit dem UZK zu erreichende Vereinfachung kritisch gesehen worden ist. Diese Struktur ist als wesentlicher Grund dafür angesehen worden, dass der UZK nicht mehr, sondern weniger Rechtsklarheit geschaffen habe, weil nun noch mehr verschiedene Rechtsakte als unter dem Regelungssystem des ZK zu beachten seien.¹⁵³⁴

a) Delegationsvoraussetzungen nach Art. 290 AEUV

Es müssten die Delegationsvoraussetzungen des Art. 290 AEUV erfüllt sein. Es bedürfte dem folgend eines Gesetzgebungsaktes, der Delegierenden und Delegatar bestimmt und außerdem die Bestimmtheitsanforderungen einhält.

aa) Gesetzgebungsakt

Die Befugnisübertragung, die auf „die Fälle des Art. 86 Absatz 4“ Bezug nimmt, wird in Art. 88 lit. b) UZK getroffen. Der UZK ist als Verordnung nach Art. 288 AEUV in einem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nach Art. 289 Abs. 3, Art. 294 AEUV ergangen. Es gibt damit einen Gesetzgebungsakt.

1531 Vgl. Europäische Kommission, Delegated acts – Guidelines for the services of the Commission, Dokument SEC(2011)855 v. 24.06.2011, Nr. 40.

1532 Vgl. Europäische Kommission, Delegated acts – Guidelines for the services of the Commission, Dokument SEC(2011)855 v. 24.06.2011, Nr. 34.

1533 *Schoo* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 290 AEUV, Rn. 13.

1534 *Krüger*, FS BFH, 1671 (1678 f.).

bb) Delegierender und Delegatar

Delegierender ist der europäische Gesetzgeber, also Parlament und Rat. Delegatar ist nach Art. 88 UZK die Kommission.

cc) Bestimmtheitsanforderungen

Es müssten aber auch die Bestimmtheitsanforderungen des Art. 290 AEUV gewahrt sein. Im Gesetzgebungsakt müssten mithin Ziel, Inhalt und Geltungsbereich der Delegation bestimmbar geregelt sein und außerdem die zeitliche Geltung der Delegationsbefugnis erkennbar werden.

(1) Ziel

Das Ziel der Delegation findet sich in Art. 88 UZK. Nach dessen lit. b) sollen „die Fälle des Art. 86 Absatz 4 UZK festgelegt“ werden.

(2) Inhalt

Damit ergibt sich auch der Inhalt der Delegation. Festgelegt werden sollen die Fälle des Art. 86 Abs. 4 UZK. Somit werden die Fallkonstellationen bestimmt, in denen die Einfuhrabgabenbeträge von Amts wegen nach Art. 86 Abs. 2 und 3 UZK bemessen werden. Art. 88 lit. b) UZK bestimmt folglich die sachlichen Aspekte, die von der Kommission zu regeln sind.

(3) Geltungsbereich

Auch der Geltungsbereich wird in Art. 88 lit. b) UZK hinreichend bestimmt. Die Vorschrift beschränkt die Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen auf „die Fälle des Art. 86 Absatz 4 UZK“.

(4) Zeitliche Geltung

Die zeitliche Geltung der Delegationsbefugnis bestimmt sich nach Art. 284 Abs. 2 UZK. Die Dauer der Befugnisübertragung beträgt fünf Jahre. Sie wird jedoch stillschweigend um den gleichen Zeitraum verlängert, wenn nicht das Parlament oder der Rat drei Monate vor Ablauf des jeweiligen Zeitraums der Verlängerung widersprechen.

dd) Grenzen der Delegation

Die Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen wird jedoch von Art. 290 AEUV in zweifacher Hinsicht begrenzt. Zum einen gelten die Wesentlichkeitsvorbehalte, die nach obigen Ausführungen¹⁵³⁵ zweistufig zu prüfen sind. Zum anderen ist nur die „Änderung oder Ergänzung“ eines Rechtsaktes möglich. Beide begrenzenden Faktoren müssen im Hinblick auf Art. 88 UZK näher beleuchtet werden.

(1) Wesentlichkeitsvorbehalte

Zunächst muss im Hinblick auf die Wesentlichkeitsaspekte eine im Steuerrecht vertretene Ansicht bedacht werden. Dieser Ansicht folgend sollen steuerliche Regelungen tendenziell wesentlich im Sinne des Art. 290 AEUV sein. Sie erforderten teils politische Entscheidungen aufgrund einer Abwägung widerstreitender Interessen. Ebenso könnten durch solche Regelungen erhebliche Eingriffe in Grundrechte ermöglicht werden.¹⁵³⁶ Als solche tendenziell wesentlichen Regelungen sind etwa Regelungen auf dem Gebiet des Mehrwertsteuerrechts betrachtet worden.¹⁵³⁷ Dennoch soll nicht jede Änderung einer von diesem Wesentlichkeitsvorbehalt erfassten Gesetzes selbst wesentlich sein, nämlich dann nicht, wenn nur Verfahrens- oder Formfragen geregelt werden.¹⁵³⁸ Diese differenzierte Herangehensweise ermöglicht eine detaillierte Betrachtung und Gedankenführung. Sie unterscheidet sehr genau und ermöglicht damit eine fundierte Abwägung zwischen Rechtssicherheit auf der einen Seite und ausreichender Entlastung des europäischen Gesetzgebers auf der anderen Seite. Denn es wird exakt unterschieden zwischen Regelungen, die von ihrem Inhalt wesentlich sind, Regelungen, die in wesentlichen Zusammenhängen stehen, aber dort Detailfragen regeln und deshalb selbst nicht wesentlich sind, und sonstigen nicht wesentlichen Regelungen.¹⁵³⁹ Gerade diese Genauigkeit überzeugt, sodass dieser Ansicht hinsichtlich der Wesentlichkeit zu folgen ist. Bedenkend, dass Zölle entsprechend § 3 Abs. 3 S. 1 AO Steuern sind, müssen diese Maßstäbe nicht nur im Mehrwertsteuerrecht, sondern auch auf die Regelungen des UZK Anwendung finden.

1535 Oben E. IV. 2. f) aa).

1536 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 20.

1537 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 20 f.; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (73).

1538 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 21; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (73); *Reuter*, ZfZ 2012, 147 (148) bezogen auf das niemals angewendete Recht des MZK; allgemein *Hertmeier* in: *Lenz/Borchardt*, EU-Verträge, Art. 290 AEUV, Rn. 7.

1539 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (73).

(a) Erster Vorbehalt: Bereichswesentlichkeit

Nach den Vorgaben des Art. 290 Abs. 1 AEUV ist die Wesentlichkeit zweistufig zu prüfen. Zuerst muss dabei die Frage geklärt werden, ob wesentliche Aspekte bzw. in der richtigen einheitlichen Terminologie „Elemente“ eines Bereichs betroffen sind. Das wäre der Fall, wenn Art. 86 Abs. 4 UZK eine Regelung enthielte, die die grundsätzliche Ausrichtung einer Unionspolitik betrifft.¹⁵⁴⁰ Für die Befugnisübertragung des Art. 88 UZK müssen dabei die folgenden Punkte berücksichtigt werden:

Die Norm des Art. 86 Abs. 4 UZK bestimmt, in welcher Weise der Einfuhrabgabebetrag in Fällen zu bemessen ist, in denen eine Umgehung zolltariflicher Maßnahmen zu befürchten steht.¹⁵⁴¹ Sie betrifft damit die Erhebung von Zöllen. Diese ist für sich betrachtet ein zentrales Thema des Zollrechts, obgleich Zölle als Fiskalmittel der EU schon lange eine eher untergeordnete Rolle spielen.¹⁵⁴² Gleichwohl ist Vorsicht geboten: Denn nach der überzeugenden Ansicht *Kokotts*¹⁵⁴³ können bloße Verfahrensregeln oder Formvorschriften, wenn sie auch in wesentlichen Bereichen ergehen, selbst nicht wesentlich sein, sodass eine Delegation nicht schon am Vorbehalt der Bereichswesentlichkeit scheitern würde. Anders als etwa Art. 124 Abs. 1 lit. h UZK betrifft Art. 86 Abs. 4 UZK jedoch nicht die eigentliche Frage, ob Zölle erhoben werden (oder im Falle des Art. 124 Abs. 1 lit. h UZK wieder erlöschen), sondern *wie*, speziell auf welcher Bemessungsgrundlage Zölle erhoben werden.¹⁵⁴⁴ So könnte der Rechtsanwender versucht sein, diese Regelung als eine Detailfrage und damit als nicht wesentlich im Sinne der Bereichswesentlichkeit einzuordnen. Dafür könnte im Grundsatz auch der Wortlaut des Art. 86 Abs. 4 UZK sprechen, der festlegt, dass „in bestimmten Fällen“, also nur in einem eng begrenzten Bereich die Bemessungsgrundlagen des Art. 86 Abs. 2 und 3 UZK angewendet werden, sodass eine Ausgestaltung dieser eine Regelung von Detailfragen sein könnte. Trotzdem ordnet *Kokott* in ihren Ausführungen zur Wesentlichkeit steuerlicher Regelungen Vorschriften über die Missbrauchsabwehr als solche ein, die an ihrem Maßstab der politischen Grundentscheidungen bzw. Ermöglichung erheblicher Grundrechtseingriffe zu messen

1540 *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 47. EL 2012, Art. 290 AEUV, Rn. 35; *Vedder* in: Vedder/Heintschel v. Heinegg, HK-VVE, Art. I-36, Rn. 3; *Hertmeier* in: Lenz/Borchardt, EU-Verträge, Art. 290 AEUV, Rn. 5; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (71 f.); eingehend oben E. IV. 2. f) aa).

1541 *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 51; *Rimmert* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 24.

1542 *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (73).

1543 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 20 f.

1544 *Traub* in: Witte, UZK, Art. 86, Rn. 51; *Rimmert* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 24.

sein.¹⁵⁴⁵ Das überzeugt: Betrachtet man die Norm des Art. 86 Abs. 4 UZK im Gesamtzusammenhang des Rechtsaktes, also des gesamten UZK, so fällt eine weitere Wendung in der Vorschrift auf. Die Bemessung von Amts wegen erfolgt „zur Vermeidung der Umgehung“. Im Gesamtzusammenhang betrachtet dient damit auch die Vorschrift des Art. 86 Abs. 4 UZK der Umgehungs- bzw. Missbrauchsabwehr.¹⁵⁴⁶ Somit muss zunächst bestimmt werden, was unter „Missbrauch“ bzw. „Umgehung“ zu verstehen ist, bzw. was hierunter fällt. Das Institut muss von anderen Gestaltungen abgegrenzt werden, insbesondere von anzuerkennenden wirtschaftlichen Gestaltungen. Das erfordert eine politische Einordnung dessen, was anerkannt werden soll und was nicht. Darüber hinaus ist, wie oben gezeigt¹⁵⁴⁷, die Abgrenzung zu zulässigen wirtschaftlichen Gestaltungen nicht einfach. Somit kann geschlossen werden, dass zur Klärung der Frage, was Missbrauch und Umgehung ist, eine umfangreiche Abwägung verschiedener (politischer) Interessen notwendig sein kann. Das gilt umso mehr, als ein Anknüpfungspunkt für einen *allgemeinen* Tatbestand zur Verhinderung von Missbrauch und Umgehung gesucht wird. Damit wäre Art. 86 Abs. 4 UZK eine bereichswesentliche Regelung, weil er die Klärung der Frage nach der Definition des Missbrauchs und der Umgehung erfordert. Die Union muss sich an dieser Stelle grundlegend mit der Frage auseinandersetzen, was sie als Missbrauch einordnen will bzw. wie sie sich im Kampf gegen Missbrauch und Umgehung positioniert. Bedenkt man außerdem die Rechtsnatur des Verbots von Rechtsmissbrauch, wie sie vom EuGH herausgearbeitet worden ist¹⁵⁴⁸, wird dieser Gedanke noch gestützt. Denn der EuGH hat klargestellt, dass es sich bei dem Verbot des Rechtsmissbrauchs von Unionsrecht um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz mit Primärrechtsrang handelt. Er ist somit bereits im Primärrecht angelegt und brauchte nur noch durch den EuGH freigelegt zu werden.¹⁵⁴⁹ Die Übertragung eines solch grundlegenden Prinzips in ein Rechtsgebiet ist damit zwar grundsätzlich nicht ausdrücklich erforderlich, denn der allgemeine Rechtsgrundsatz wohnt dem Unionsrecht unabhängig von seiner Rangstufe inne. Wird er aber ausdrücklich in einem Rechtsgebiet ausgeformt, handelt es sich dabei nicht um eine Detailentscheidung, sondern die

1545 Kokott, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 20.

1546 Beide Begriffe beschreiben dasselbe Problem aus unterschiedlichen Blickwinkeln, eine separate Definition der Umgehung, losgelöst vom Begriff des Missbrauchs bzw. Gestaltungsmissbrauchs lässt sich daher nicht fassen, vgl. dazu oben Teil B. III. 2.

1547 Zur zollrechtlichen Regelung des Art. 33 UZK-DelVO vgl. oben E. II. 1.; zu dessen Vorgängerregelung des Art. 25 ZK und den Abgrenzungsschwierigkeiten zu zulässigen wirtschaftlichen Gestaltungen s. E. I. 3.

1548 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881; EuGH, Urt. v. 26.02.2019, verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134.

1549 Dazu oben B. I. 6. u) cc).

grundlegende Ausrichtung dieses Rechtsgebiets. Damit wird auch eine politische Grundsatzentscheidung getroffen. Es kann sich damit insgesamt nicht bloß um eine Detailregelung handeln, die „nur“ das *Wie* der Zollerhebung bzw. die Höhe der Bemessung der Einfuhrabgaben betrifft.

Auch eine grundrechtliche Dimension kann ausgemacht werden. In Betracht kommen insbesondere die Regelungen zu Berufs- und Unternehmensfreiheit in Art. 15 bzw. 16 GRCh. Die Charta der Grundrechte gehört entsprechend Art. 6 Abs. 1 Uabs. 1 EUV zum Primärrecht der Europäischen Union. Sie ist folglich rechtlich gleichrangig mit den Verträgen¹⁵⁵⁰ und muss entsprechend in die Wertordnung des Primärrechts integriert werden.¹⁵⁵¹ Die GRCh ist als Primärrecht insoweit vorrangig zum sekundärrechtlich ausgestalteten europäischen Zollrecht.¹⁵⁵² Die Grundsätze der GRCh sind damit bei der Betrachtung von (Rechts-)Akten und Entscheidungen der Organe zu beachten, wie Art. 52 Abs. 5 S. 2 GRCh postuliert.¹⁵⁵³ Zudem müssen nach Art. 52 Abs. 1 S. 1 GRCh alle Einschränkungen der Ausübung der Rechte der GRCh gesetzlich geregelt sein.¹⁵⁵⁴

Art. 51 GRCh, insbesondere dessen Absatz 1, regelt den Anwendungsbereich und die Verpflichteten der GRCh. Nach dieser Vorschrift sind die Organe und Einrichtungen der Union an die Vorgaben der GRCh gebunden und die Mitgliedstaaten der Union müssen sie bei der Durchführung des Unionsrechts beachten.¹⁵⁵⁵ Organe sind alle in Art. 13 EUV aufgeführten Organe, insbesondere auch Parlament, Rat und Kommission.¹⁵⁵⁶ Die Mitgliedstaaten werden „bei der Durchführung“ des Unionsrechts gebunden, was nach der weiten Auslegung des EuGH meint, dass die Mitgliedstaaten in allen unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen an die Charta gebunden sein müssen.¹⁵⁵⁷ Somit kann es nicht darauf ankommen, ob ein Sachverhalt rein nationaler Natur ist, sondern es muss relevant sein, ob Unionsrecht einschlägig ist. Der UZK ist als Verordnung im Sinne des Art.

1550 *Jarass*, GRCh, Einleitung, Rn. 10 f.; *ders.* EuR 2013, 29 (29 f.); *Beutler* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 6 EUV, Rn. 13.

1551 *Beutler* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 6 EUV, Rn. 13.

1552 *Jarass*, EuR 2013, 29 (33).

1553 *Jarass*, GRCh, Art. 52, Rn. 73; *Terhechte* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 52 GRCh, Rn. 12.

1554 *Jarass*, GRCh, Art. 52, Rn. 20, 23.

1555 *Jarass*, GRCh, Art. 51, Rn. 2; *Terhechte* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 51 GRCh, Rn. 4, 7 f.

1556 *Terhechte* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 51 GRCh, Rn. 4.

1557 EuGH, Urt. v. 26.02.2013, Rs. C-617/10 (Åkerberg Fransson), ECLI:EU:C:2013:105, Rn. 19.

288 AEUV unmittelbar anwendbar, sodass ihn alle Behörden ohne Abweichung beachten müssen. Demzufolge müssen bei der Auslegung des UZK und damit des Unionszollrechts die Regeln der GRCh beachtet werden.¹⁵⁵⁸ Insgesamt ist die GRCh bei der Auslegung des Unionszollrechts umfangreich zu berücksichtigen. Dies muss dann erst recht gelten, wenn Recht gesetzt werden soll.

Der Begriff des Grundrechtseingriffs wird zwar von der GRCh nicht definiert, ist jedoch vom EuGH entwickelt worden. Nach dessen Verständnis kann ein Eingriff in das Grundrecht der freien Berufsausübung nach Art. 15 GRCh jede Handlung sein, die sich wahrnehmbar nachteilig auf die Berufsausübung auswirkt.¹⁵⁵⁹ Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Beeinträchtigung unmittelbar oder mittelbar wirkt, ebenso wie es keine Rolle spielt, ob die Beschränkung normativer oder nichtnormativer Natur ist.¹⁵⁶⁰ Genauso gilt das für die unternehmerische Freiheit, die von Art. 16 GRCh gewährleistet wird.¹⁵⁶¹ Der Eingriffsbegriff ist damit prinzipiell sehr weit gefasst, wenn auch nicht jede nachteilige Auswirkung eine Beschränkung der Berufsfreiheit bedeuten kann. So wird teils gefordert, dass bei entfernten bzw. nur mittelbaren Auswirkungen auf die Berufsausübung ein hinreichend berufsspezifischer Zusammenhang besteht.¹⁵⁶² Es müsse eine dem Grundrechtsverpflichteten zurechenbare Auswirkung erkennbar sein. Daran fehle

1558 *Jarass*, GRCh, Art. 51, Rn. 20.

1559 EuGH, Urt. v. 14.05.1974 – Rs. C-4/73 (Nold KG), ECLI:EU:C:1974:51, Rn. 14 f.; EuGH, Urt. v. 28.04.1998 – Rs. C-200/96 (Metronome Musik/Music Point Hokamp), ECLI:EU:C:1998:172, Rn. 21; EuGH, Urt. v. 09.09.2004 – verb. Rs. C-184/02 und C-223/04 (Spanien/Finnland), ECLI:EU:C:2004:497, Rn. 51 f.; EuGH, Urt. v. 06.09.2012 – Rs. C-544/10 (Deutsches Weintor), ECLI:EU:C:2012:526, Rn. 54; EuGH, Urt. v. 22.01.2013 – Rs. C-283/11 (Sky Österreich), ECLI:EU:C:2013:28, Rn. 45 f.; *Blanke* in: Stern/Sachs, GRCh, Art. 15, Rn. 43; *Wollenschläger* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 15 GRCh, Rn. 27 f.; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (74).

1560 *Blanke* in: Stern/Sachs, GRCh, Art. 15, Rn. 41; *Schwarze/Voet v. Vomizeele* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 15 GRCh, Rn. 6; *Wollenschläger* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 15 GRCh, Rn. 27 f.; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (74).

1561 *Jarass*, GRCh, Art. 15, Rn 10 verweist hinsichtlich der mittelbaren Einwirkungen auf das Grundrecht der Berufsfreiheit auf seine Kommentierung des Art. 16 GRCh in *Jarass*, GRCh, Art. 16, Rn. 14 f.; s. auch *Blanke* in: Tettinger/Stern, GRCh, Art. 16, Rn. 19; *Wollenschläger* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 16 GRCh, Rn. 10.

1562 EuGH, Beschl. v. 23.09.2004 – verb. Rs. C-435/02 und C-103/03 (Springer), ECLI:EU:C:2004:552 Rn. 49; EuGH, Urt. v. 28.04.1998 – Rs. C-200/96 (Metronome Musik/Music Point Hokamp), ECLI:EU:C:1998:172, Rn. 28; *Wollenschläger* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 15 GRCh, Rn. 29; *Jarass*, GRCh, Art. 15 Rn. 10.

es etwa, wenn die Auswirkungen eher auf wirtschaftliche Veränderungen, als auf ein staatliches Verhalten zurückzuführen seien.¹⁵⁶³ Andere lassen jedwede Beeinträchtigung und explizit auch nicht berufsspezifische ausreichen und begründen das damit, dass eine Unterscheidung von mittelbaren und unmittelbaren Eingriffen so wenig ergebnisbringend sei, dass sie unterbleiben solle.¹⁵⁶⁴

Überträgt man diese Maßgaben auf Art. 86 Abs. 4 und 88 lit. b) UZK, ergibt sich Folgendes: Art. 86 Abs. 4 UZK regelt die Bemessung der Einfuhrabgaben im Falle einer drohenden Umgehung. Wie schon gezeigt¹⁵⁶⁵, ist dafür eine Entscheidung notwendig, was als Missbrauch bzw. Umgehung eingeordnet werden soll. Das wiederum ist eine politische Grundausrichtung. Die Einordnung einer Gestaltung als missbräuchlich hat zur Folge, dass von Amts wegen eine Bemessungsmethode angewendet wird, die einen anderen Zeitpunkt zugrunde legt. Somit können sich Abgabenschulden verändern. Fallen diese höher aus, als in Anwendung der gesetzlichen Grundsatzregelung, kann das dazu führen, dass der betroffene Wirtschaftsbeteiligte deutliche finanzielle Folgen in seiner Berufsausübung spürt. Somit würde die Ausgestaltung der Missbrauchsfälle in Art. 76 UZK-DelVO mit der Entscheidung über die Einordnung bestimmter Gestaltungen jedenfalls nach der weiten Ansicht zu Eingriffen in das Grundrecht der Berufsfreiheit einen Eingriff begründen, der gerechtfertigt werden müsste. Aber auch nach der engeren Ansicht, die einen hinreichenden berufsspezifischen Zusammenhang verlangt, um einen Grundrechtseingriff annehmen zu können, erscheint die Grundrechtsrelevanz gegeben. Denn nach dieser Ansicht reichen zwar ökonomische Konsequenzen für sich genommen nicht aus¹⁵⁶⁶, sodass die bloßen finanziellen Folgen keinen Eingriff begründen würden. Es muss aber bedacht werden, dass die Einordnung bestimmter Gestaltungen andere Konsequenzen nach sich ziehen könnte, wenn etwa betriebsinterne Abläufe, Lieferketten, Standortentscheidungen oder ähnliches auf die rechtliche Einordnung einer wirtschaftlichen Gestaltung abgestimmt werden müssten. Entsprechend wird darauf hingewiesen, dass die Missbrauchsbekämpfung am rechtstaatlich-grundrechtsbezogenen Maßstab zu messen ist, um die Wesentlichkeit entsprechender Regelungen zu erörtern.¹⁵⁶⁷ Soweit gefordert wird, die Auswirkungen müssten sich auf

1563 *Jarass*, GRCh, Art. 16 Rn. 14 bezugnehmend auf EuGH, Urt. v. 14.05.1974 – Rs. C-4/73 (Nold), ECLI:EU:C:1974:51, Rn. 15; *Blanke* in: Stern/Sachs, GRCh, Art. 15, Rn. 43.

1564 *Ruffert* in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 15 GRCh, Rn. 11; *Schubert* in: Franzen/Gallner/Oetker, Europäisches Arbeitsrecht, Art. 15 GRCh, Rn. 18; *Blanke* in: Stern/Sachs, GRCh, Art. 15, Rn. 43.

1565 Oben E. IV. 3. a) dd) (1) (a).

1566 *Wollenschläger* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 15 GRCh, Rn. 30.

1567 *Kokott*, Steuerrecht der EU, § 2, Rn. 21.

ein Verhalten des Grundrechtsverpflichteten zurückführen lassen, und nicht auf die Änderung wirtschaftlicher Gegebenheiten, kann ebenfalls eine Grundrechtsrelevanz ausgemacht werden. Denn die Entscheidung des Gesetzgebers, die Fälle der möglichen Umgehung nach Art. 86 Abs. 4 UZK nicht selbst zu definieren, sondern dies an die Kommission zu delegieren, ist eine bewusste Entscheidung, genau wie dies die Festlegung dieser Fälle selbst durch die Kommission ist. Beide an diesen Entscheidungen Beteiligten sind als Organe der EU auch grundrechtsverpflichtet.¹⁵⁶⁸ Die Einordnung einer Gestaltung als missbräuchlich bzw. als Umgehung im Sinne der Art. 86 Abs. 4 UZK und 76 UZK-DeVO führt daher zu Auswirkungen auf die Berufsfreiheit und die unternehmerische Freiheit, die sich auf ein Verhalten eines Grundrechtsverpflichteten zurückführen lassen. Dabei muss bedacht werden, dass die beschriebenen Konsequenzen für die Berufsausübung bzw. die Unternehmensführung letztendlich erst durch die Festlegung der Missbrauchskonstellationen erfolgt. Denn erst mit dieser Festlegung entscheidet sich, welche Gestaltungen des Wirtschaftsbeteiligten nicht anerkannt werden können. Somit erfolgt der tatsächliche Eingriff faktisch durch die Festlegungen der Kommission und nicht durch den Gesetzgeber selbst. Die Entscheidung der Kontroverse ist daher entbehrlich, beide Ansichten kommen zum gleichen Ergebnis.

Insgesamt müsste danach die Wesentlichkeit der Regelung des Art. 86 Abs. 4 UZK schon auf der ersten Stufe bejaht werden. Folglich würde die Zulässigkeit der Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen bereits an dieser Stelle scheitern, weil „wesentliche Aspekte eines Bereichs“ nach Art. 290 Abs. 1 AEUV betroffen wären.

(b) Zweiter Vorbehalt: Delegation nicht wesentlicher Vorschriften des Gesetzgebungsaktes

Ebenso ist der zweite Wesentlichkeitsvorbehalt des Art. 290 AEUV im Zusammenhang mit Art. 86 Abs. 4 und 88 lit. b) UZK problematisch. Geprüft werden muss, ob (unzulässigerweise) wesentliche Elemente des Basisrechtsaktes an die Kommission delegiert wurden, oder lediglich nicht wesentliche Elemente der Vorschrift des Art. 86 Abs. 4 UZK von der Delegationsbefugnis umfasst sind. Hier zeigt sich nun der Übersetzungsfehler in der deutschen Fassung des AEUV besonders deutlich: Zum einen ist der Begriff Elemente deutlich umfassender zu

¹⁵⁶⁸ *Pache* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 51 GRCh, Rn. 12; *Hatje* in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 51 GRCh, Rn. 10; *Terhechte* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 51 GRCh, Rn. 5; *Schwerdtfeger* in: Meyer/Hölscheidt, GRCh, Art. 51, Rn. 29.

verstehen als derjenige der Vorschrift. Zum anderen ist der Begriff der Vorschrift hier irreführend.¹⁵⁶⁹

In Art. 88 lit. b) UZK wird der Kommission die Befugnis übertragen, „die Fälle des Art. 86 Absatz 4“ „festzulegen“. Die Kommission soll also die Regelung des Art. 86 Abs. 4 UZK dahingehend konkretisieren, dass definiert und ausgestaltet wird, was der europäische Gesetzgeber als missbräuchlich bzw. als Umgehung ansieht. Das allein ist kein Problem, solange und soweit die Tatbestandsmerkmale nicht als wesentliche Elemente des Basisrechtsakts qualifiziert werden müssen.¹⁵⁷⁰

Die Erörterung des ersten Wesentlichkeitsvorbehalts in Bezug auf Art. 86 Abs. 4 UZK hat gezeigt, dass eine grundlegende Positionierung in der Frage, was eine Umgehung darstellt, nötig ist. Damit können die Tatbestandsmerkmale oder Tatbestände eines Missbrauchs keine nicht wesentlichen Elemente sein. Denn sie ergeben gerade, was der Gesetzgeber voraussetzt, um eine wirtschaftliche Gestaltung als Umgehung im Sinne des Art. 86 Abs. 4 UZK ansehen zu können. Bereits aus den Ausführungen zur Bereichswesentlichkeit ergibt sich an dieser Stelle, dass eine (abschließende) Delegation dessen an die Kommission unzulässig ist.

Damit ist auch der zweite Wesentlichkeitsvorbehalt nicht erfüllt und eine Delegation scheidet spätestens hier.

(2) Ergänzungen und Änderungen

Weiter ist in Art. 290 AEUV vorgesehen, dass die Kommission nur „Ergänzungen“ und „Änderungen“ nicht wesentlicher Vorschriften vornehmen kann. Eine vollständige rechtliche Neuausrichtung des Basisrechtsakts durch Regelungen einer delegierten Verordnung ist damit nicht möglich. Der delegierte Rechtsakt würde sich dann nicht mehr, wie vorgesehen, in den Rahmen seines Basisrechtsaktes einfügen.¹⁵⁷¹

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Kommission nach dem Wortlaut des Art. 88 UZK in einer delegierten Verordnung die Fälle des Art. 86 Abs. 4 UZK „festlegen“ soll. Ergänzungen sollen nach der Definition des EuGH im Rahmen der inhaltlichen Ausgestaltung möglich sein. Der Wortlaut der Befugnisübertragung spricht zwar von „festlegen“ der Fälle des Art. 86 Abs. 4 UZK. Zu bedenken ist jedoch, dass der EuGH bereits entschieden hat, dass es nicht auf die formelhafte Benutzung der Begriffe des Art. 290 AEUV, „Änderung“ und

¹⁵⁶⁹ *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (74).

¹⁵⁷⁰ S. oben Punkt E. IV. 2. f) aa); auch *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (74).

¹⁵⁷¹ S. oben Punkt E. IV. 2. f) cc); auch *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (74).

„Ergänzung“ ankommen kann.¹⁵⁷² Vielmehr müsse der Kontext betrachtet werden, in dem die entsprechenden Regelungen der Kommission stehen, um eine Entscheidung darüber zu treffen, ob die Regelung den Basisrechtsakt ergänzt oder ändert.¹⁵⁷³ So wurde der Begriff „im Einzelnen festlegen“ im Urteil in der Rechtsache C-286/14 vor dem Hintergrund des Normzusammenhangs, in dem die entsprechende Befugnisübertragung stand, als Ergänzung im Sinne des Art. 290 Abs. 1 AEUV eingeordnet.¹⁵⁷⁴ Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber mit der Befugnis des Art. 88 lit. b) UZK eine andere Absicht, als die der Ergänzung hatte. Der Begriff der Umgehung in Art. 86 Abs. 4 UZK ist nicht definiert. Es besteht insoweit also eine ausfüllungsbedürftige Lücke im geschriebenen Recht. Wenn nun die Kommission eine Regelung zur „Festlegung“ der Fälle des Art. 86 Abs. 4 UZK treffen soll, kann geschlossen werden, dass sich dies darauf bezieht, festzulegen, wann eine verhinderungswürdige Umgehung vorliegt, sodass insoweit der Inhalt des Begriffs Umgehung konkretisiert und damit der Basisrechtsakt ergänzt würde. In diese Richtung deutet auch die Überschrift der UZK-DelVO, in der es heißt: „Delegierte Verordnung (...) zur *Ergänzung* der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 (...) mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union“.¹⁵⁷⁵ Außerdem nimmt die Kommission gleich im ersten Erwägungsgrund zur UZK-DelVO ausdrücklich Bezug auf die Ergänzungsbefugnis des Art. 290 AEUV, wohingegen die Änderungsbefugnis dort sowie auch in den übrigen Erwägungsgründen nicht genannt wird.¹⁵⁷⁶ Daraus lässt sich die Intention der Kommission ableiten, dass die gesamte UZK-DelVO der Ergänzung der Regelungen des UZK dienen soll. Insgesamt kann daher davon ausgegangen werden, dass die Regelung des Art. 88 lit. b) UZK eine Ergänzung des Inhalts von Art. 86 Abs. 4 UZK bezweckt, trotzdem nach dem Wortlaut die Fälle „festgelegt“ werden sollen.

1572 EuGH, Urt. v. 17.03.2016, Rs. C-286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 47.

1573 EuGH, Urt. v. 17.03.2016, Rs. C-286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 34.

1574 EuGH, Urt. v. 17.03.2016, Rs. C-286/14 (Rat/Kommission), ECLI:EU:C:2016:183, Rn. 47.

1575 Hervorhebung nur hier durch Verf.; so auch in Bezug auf Art. 126 UZK *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (74 f.).

1576 Vgl. Erwägungsgrund Nr. 1 zur UZK-DelVO.

b) Vereinbarkeit des Art. 76 UZK-DelVO mit den Voraussetzungen des Art. 290 Abs. 1 AEUV

Geht man, entgegen den hier zur Wesentlichkeit geschilderten Punkten mit dem Gesetzgeber davon aus, dass die Vorschrift des Art. 86 Abs. 4 UZK nicht wesentlich ist, müsste dennoch ihre Ausgestaltung in Art. 76 UZK-DelVO den Voraussetzungen des Art. 290 Abs. 1 AEUV genügen.

Die Kommission hat in Art. 76 UZK-DelVO abschließend die Fälle aufgelistet, in denen sie eine Umgehung als gegeben ansieht, sodass die Bemessungsregeln der Art. 86 Abs. 2 und 3 UZK von Amts wegen anzuwenden sind.¹⁵⁷⁷ Damit wird der Anwendungsbereich des Art. 86 Abs. 4 UZK eingeschränkt. Das erscheint aus mehreren Gründen problematisch:

Zuallererst fällt der Wortlaut der Art. 86 Abs. 4 und 88 lit. b) UZK auf, der von „Fällen“ und nicht von einem „Fall“ spricht. Schon an dieser Stelle zeigt sich, dass der Anwendungsbereich offengehalten wird und gerade nicht, wie bis Juli 2020 durch die Regelung des Art. 76 UZK-DelVO, auf einen einzigen Fall beschränkt ist bzw. sein sollte.¹⁵⁷⁸

Weiter ist das normhierarchische Verhältnis von UZK und UZK-DelVO zu bedenken. Die abschließende Auflistung in Art. 76 UZK-DelVO¹⁵⁷⁹ schränkt den Anwendungsbereich der nach ihrem Inhalt und ihrer systematischen Stellung allgemeinen Regelung des Art. 86 Abs. 4 UZK¹⁵⁸⁰ ein. Der Anwendungsbereich einer Norm zählt jedoch zu den wesentlichen Bestandteilen. Er gibt ihre Reichweite und ihren Geltungsbereich vor. Als delegierte Verordnung gilt die UZK-DelVO

1577 Zur Ursprungsfassung *Traub* in: Witte, UZK7, Art. 86, Rn. 55; hierauf zustimmend verweisend *Rinnert* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 86 UZK, Rn. 25 f.; *Rinnert* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 25 f.; auch die deutsche Zollverwaltung nannte als Anwendungsbeispiel für Art. 86 Abs. 4 UZK nur das Urteil *Pometon*, vgl. DV Z 0901-2016.00018-DV.A.5 v. 05.07.2017, Abs. 502; die Fassung seit Mitte 2020 betrachtet *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 31 ebenfalls als abschließend; ebenso *Traub* in: Witte, UZK, Art. 88, Rn. 3.

1578 *Traub* in: Witte, UZK7, Art. 86, Rn. 55; hierauf zustimmend verweisend *Rinnert* in: HHSp, AO/FGO, 262. Lieferung 2021, Art. 86 UZK, Rn. 25 f.; *Rinnert* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 86, Rn. 25 f.; auch die deutsche Zollverwaltung nannte als Anwendungsbeispiel für Art. 86 Abs. 4 UZK nur das Urteil *Pometon*, vgl. DV Z 0901-2016.00018-DV.A.5 v. 05.07.2017, Abs. 502.

1579 *Lux* in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 31.

1580 Dazu oben E. IV. 1.

in den Mitgliedstaaten unmittelbar und es gibt keinen Umsetzungs- oder Gestaltungsspielraum für die Mitgliedstaaten.¹⁵⁸¹

Diese abschließende Aufzählung ist vor dem Hintergrund der Ergänzung des Basisrechtsakts problematisch. Denn die Ergänzung soll nach dem EuGH den Basisrechtsakt konkretisieren. Davon ist aber gerade nicht umfasst, dass der Anwendungsbereich des Basisrechtsaktes determiniert oder neu gefasst wird. Dem Basisrechtsakt darf von der Kommission gerade kein völlig neues rechtliches Gepräge gegeben werden. Dieser Schritt ist durch Art. 290 Abs. 1 AEUV vielmehr dem unmittelbar demokratisch legitimierten europäischen Gesetzgeber vorbehalten. Die abschließende Aufzählung, noch dazu nur zweier Fälle, bewirkt aber gerade eine solche Entwicklung. Denn der Anwendungsbereich des Art. 86 Abs. 4 UZK ist dadurch nicht mehr offengehalten, sondern wird auf die in Art. 76 UZK-DelVO umschriebenen Fälle beschränkt.¹⁵⁸²

c) Zwischenergebnis

Insgesamt kann damit davon ausgegangen werden, dass die Kommission mit Art. 76 UZK-DelVO in unzulässiger Weise von der Befugnisübertragung des Art. 88 lit. b) UZK Gebrauch gemacht hat. Es bedurfte nämlich einer Formulierung, die die Offenheit der Klausel verdeutlicht. So hätte die Einfügung von Regelbeispielen etwa durch das Wort „insbesondere“ diese Offenheit zeigen können.¹⁵⁸³ So aber kann die bestehende Regelung des Art. 86 Abs. 4 UZK als ein Ausgangspunkt gesehen werden, an den eine allgemeine Regelung dazu, was als „Missbrauch“ bzw. „Umgehung“ angesehen werden muss, anschließen kann. Der Rechtsgedanke ist damit zum Teil bereits im UZK enthalten, muss aber noch weiter entfaltet werden. Die Regelung, die diese Entfaltung leistet, müsste durch den Gesetzgeber selbst im Basisrechtsakt, also im UZK getroffen werden und kann nicht, wie geschehen, in die delegierte Verordnung ausgelagert werden. Dies wird, im speziellen Fall des Zollrechts, noch durch die Erwägungsgründe der Reform zum UZK unterstrichen, die vor allem eine Vereinfachung durch gesteigerte Rechtsklarheit beinhalten¹⁵⁸⁴ und deren Erreichen vor dem Hintergrund der Regelungsstruktur der Art. 290 und 291 AEUV kritisch gesehen wird.

1581 Witte in: Witte, UZK, Art. 126, Rn. 2; Traub in: Witte, UZK, Art. 88, Rn. 3; Harden/Herschbach, ZfZ 2021, 70 (72).

1582 Die Fassung des Art. 76 UZK-DelVO seit Mitte 2020 betrachtet Lux in: Vonderbank/Müller-Eiselt, EU-Zollrecht, 122. Lfg. September 2020, 4286, Art. 86 UZK, Rn. 31 ebenfalls als abschließend; ebenso Traub in: Witte, UZK, Art. 88, Rn. 3.

1583 Harden/Herschbach, ZfZ 2021, 70 (75) in Bezug auf Art. 103 UZK-DelVO.

1584 Vgl. etwa Erwägungsgrund Nr. 10 zum UZK; Stein in: Witte, UZK, Vor. Art. 1, Rn. 9; Wolffgang/Harden, WCJ 2016, Vol. 10 No. 1, 3 (4).

V. Die Ergänzung des UZK um einen Missbrauchstatbestand

Nach den obigen Ausführungen kann eine Regelung zum Missbrauchsverbot im Zollrecht nur im UZK selbst vom europäischen Gesetzgeber getroffen werden. Dementsprechend ist im Folgenden zu klären, wie eine Ergänzung des UZK ausgestaltet sein muss. Hierzu müssen die Rechtsnatur des Missbrauchsverbots und die verschiedenen sich gegenüberstehenden Rechtsgüter betrachtet und der dem Zollrecht insgesamt zugrundeliegende Gedanke des Wirtschaftszolls beleuchtet werden. Auf dieser Basis kann eine Gestaltungsmöglichkeit eines solchen Tatbestands aufgezeigt werden. Es kann also bestimmt werden, wo die Regelung systematisch einzuordnen ist, welche Tatbestandsmerkmale sie umfassen muss und wie die sich gegenüberstehenden Interessen in angemessenen Ausgleich gebracht werden können.

1. Die Rechtsnatur des Missbrauchsverbots

a) Allgemeiner Rechtsgrundsatz des Unionsrechts

Zunächst sollte geklärt werden, an welcher Stelle im UZK eine Regelung zum allgemeinen Verbot des Rechtsmissbrauchs systematisch verortet sein müsste. Wie die Rechtsprechung des EuGH zeigt, handelt es sich bei dem Verbot des Rechtsmissbrauchs um einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts mit Primärrechtsrang.¹⁵⁸⁵ Er musste vom EuGH nur noch freigelegt werden. Die Übertragung des allgemeinen Rechtsgrundsatzes vom Primärrecht in das sekundärrechtlich ausgestaltete Zollrecht der Union war dabei eine Grundsatzentscheidung, was unter anderem dazu führt, dass eine entsprechende Regelung nur im UZK selbst und nicht in der delegierten Verordnung getroffen werden kann.¹⁵⁸⁶

b) Schlussfolgerungen für die systematische Einordnung der Kodifikation

Betrachtet man nun die Regelungssystematik des UZK insgesamt, so fällt die sogenannte Klammertechnik ins Auge: Die allgemeinen Regeln, die für das gesamte Zollrecht gelten sollen, werden „vor die Klammer gezogen“ in einem allgemeinen

1585 EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881; EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63; EuGH, Urt. v. 26.02.2019, verb. Rs. C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1), ECLI:EU:C:2019:134; dazu oben B. I. 3. u), v) und w).

1586 Dazu E. IV. 3. a) dd) (1) (a).

Teil im Titel I „Allgemeine Vorschriften“ geregelt.¹⁵⁸⁷ Dieser Titel ist in die Kapitel „1. Geltungsbereich der zollrechtlichen Vorschriften, Auftrag des Zolls und Begriffsbestimmungen“, „2. Rechte und Pflichten von Personen nach den zollrechtlichen Vorschriften“ und „3. Währungsumrechnung und Fristen“ unterteilt. Kapitel 2 ist wiederum selbst in acht Abschnitte unterteilt: „1. Übermittlung von Informationen“, „2. Zollvertretung“, „3. Zollrechtliche Entscheidungen“, „4. Zugelassener Wirtschaftsbeteiligter“, „5. Sanktionen“, „6. Rechtsbehelfe“, „7. Warenkontrolle“, „8. Aufbewahrung von Unterlagen und sonstigen Informationen sowie Gebühren und Kosten“. Weitere allgemeine Vorschriften finden sich im Titel IX „Elektronische Systeme, Vereinfachungen, Befugnisübertragung, Ausschussverfahren und Schlussbestimmungen“.

Die Kodifikation eines *allgemeinen* Verbots des Rechtsmissbrauchs muss in diese Systematik eingepasst werden. Schon deshalb kann eine Kodifikation nicht im Art. 86 UZK über die Bemessungsgrundlagen erfolgen. Denn diese Vorschrift findet sich in Titel III „Zollschuld und Sicherheitsleistung“. Das steht nicht in Widerspruch zur oben¹⁵⁸⁸ getroffenen Aussage, Art. 86 Abs. 4 UZK habe einen allgemeinen Charakter. Denn es ging im dort behandelten Teilaspekt darum herauszuarbeiten, ob überhaupt ein Anhaltspunkt bzw. eine Anknüpfungsgelegenheit für einen *allgemeinen* Missbrauchstatbestand im UZK zu finden ist. Dazu taugt Art. 86 Abs. 4 UZK bzw. sein Regelungsgehalt: Er überträgt die Wertungen des Urteils *Pometon* in das Zollrecht der Union¹⁵⁸⁹ und findet sich in einem Abschnitt, der nach seiner Überschrift auf mehrere Gestaltungen anzuwenden ist. Auch die Regelung des Art. 56 Abs. 2 lit. h) UZK, auf die sich Art. 86 Abs. 4 UZK bezieht, hat generellen Charakter, wenn sie von „sonstigen zolltariflichen Maßnahmen nach landwirtschaftlichen, gewerblichen oder sonstigen Unionsvorschriften“ spricht. Hiervon abzugrenzen ist aber die hier diskutierte Frage der konkreten Ausgestaltung der Kodifikation. Diese muss als *allgemeine* Regel nicht nur Rechtsgedanken übertragen, sondern auch nach ihrer systematischen Gesamtbeurteilung auf das gesamte Zollrecht des UZK anzuwenden sein. Das geht über die Übertragung der Wertungen aus dem Urteil *Pometon* hinaus. Diese allgemeine weitergehende Kodifikation gelingt aber gerade nur, wenn der Klammertechnik folgend, auch eine Regelung im Titel zum allgemeinen Zollrecht, Titel I, getroffen wird. Gleiches gilt für eine Anknüpfung unmittelbar an Art. 60 Abs. 2 UZK, wie derzeit Art. 33 UZK-DelVO als weiterer möglicher Anknüpfungspunkt

1587 Zur Regelungssystematik des UZK insgesamt *Wolffgang* in: Witte/Wolffgang, Rn. A 2011; s. auch *Stein* in: Witte, UZK, Vor. Art. 1, Rn. 12 und *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Einführung Rn. 29.

1588 Vgl. E. IV. 1. „Der Regelungsgehalt des Art. 86 Abs. 4 UZK als tauglicher Anknüpfungspunkt für einen *allgemeinen* Missbrauchstatbestand“.

1589 Oben D. I. 3.

ausgestaltet ist.¹⁵⁹⁰ Diese Vorschrift wird im UZK in Titel II „Grundlagen für die Anwendung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben und sonstigen für den Warenverkehr vorgesehenen Maßnahmen“ Kapitel 2 „Warenursprung“ angeknüpft. Der Klammertechnik des UZK folgend könnte eine Kodifikation eines allgemeinen Missbrauchsverbots, wäre sie so eingefügt, nicht allgemein auf alle zollrechtlichen Vorschriften angewendet werden. Damit wäre aber sein Sinn als *allgemeines* Verbot des Rechtsmissbrauchs ad absurdum geführt.

Von Interesse erscheint hier insbesondere eine Kodifikation in Titel I, Kapitel 2 des UZK. Dieses Kapitel 2 beinhaltet Vorschriften zu zollrechtlichen Entscheidungen in Abschnitt 3 und zu Sanktionen in Abschnitt 5.

„Entscheidung“ ist nach Art. 5 Nr. 39 UZK „eine Handlung der Zollbehörden auf dem Gebiet des Zollrechts zur Regelung eines Einzelfalls mit Rechtswirkung für die betroffene Person oder die betroffenen Personen.“ Diese Definition der Entscheidung im zollrechtlichen Sinne entspricht weitgehend dem aus dem deutschen Verwaltungsrecht bekannten Begriff des Verwaltungsaktes im Sinne des § 35 VwVfG^{1591, 1592}. Es handelt sich demzufolge um allgemeine Regelungen zum Verwaltungsakt. Dementsprechend finden sich Vorschriften zum Erlass einer Entscheidung, zum rechtlichen Gehör und zur Aufhebung zollrechtlicher Entscheidungen. Die Implementierung des allgemeinen Missbrauchsverbots ist demgegenüber keine Regelung, die den Erlass einer Entscheidung an sich betrifft. Sie ist vielmehr der Inhalt bzw. die Rechtsfolge einer von den Zollbehörden zu treffenden Entscheidung. Somit würde eine Kodifikation im Abschnitt 3 „Zollrechtliche Entscheidungen“ des Kapitels 2 systematisch betrachtet einen Bruch darstellen. Die Kodifikation kann daher nicht im Abschnitt 3 des Kapitels 2 erfolgen.

Somit rückt eine Kodifikation im Kapitel 2 Abschnitt 5 über Sanktionen in den Fokus. Denn dort sind zwar keine Ermächtigungen hinsichtlich der Verhängung von Sanktionen geregelt.¹⁵⁹³ Es findet sich aber der Grundgedanke, dass die Mit-

1590 *Wolffgang* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 60, Rn. 34 f.; *Henninger* in: Dorsch/Rüsen, Zollrecht, Art. 60 UZK, Rn. 78 (Stand: 01.11.2021).

1591 Verwaltungsverfahrensgesetz i. d. F. der Bekanntmachung vom 23. Januar 2003, BGBl. I 2003, S. 102, zuletzt geändert durch Art. 1 des Gesetzes vom 4. Dezember 2023, BGBl. I 2023, Nr. 344.

1592 *Witte* in: Witte, UZK, Art. 5, Rn. 5 „Zoll-ABC“ spricht insofern von einem europäischen Verwaltungsakt; *Wolffgang* in: HHSp, AO/FGO, 266. Lieferung 2021, Art. 5 UZK, Rn. 52; *Wolffgang* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 5, Rn. 52.

1593 Dazu oben D. VII.; *Möller* in: HHSp, AO/FGO, 269. Lieferung 2022, Art. 42 UZK, Rn. 6; *Möller* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 42, Rn. 6; ähnlich *Wolffgang* in: Wolffgang/Jatzke, UZK, Einführung, Rn. 88.

gliedstaaten zur Unterbindung rechtswidriger Praktiken dazu bewegt werden sollen, entsprechend sanktionierende Vorschriften auf dem Gebiet des Zollrechts zu erlassen.¹⁵⁹⁴ Auch ist darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung zur Rückgewähr des durch die missbräuchliche Gestaltung rechtswidrig erlangten Vorteils nach der Rechtsprechung des EuGH keine Sanktion, sondern bloße Folge der Feststellung des Rechtsmissbrauchs ist.¹⁵⁹⁵ Dennoch ist festzustellen, dass Art. 42 Abs. 2 UZK explizit verwaltungsrechtliche Sanktionen verlangt, durch die kein ethisch-gesellschaftliches Unwerturteil über das Verhalten eines Wirtschaftsbeteiligten zum Ausdruck gebracht werden soll.¹⁵⁹⁶ Damit besteht, trotzdem die Pflicht zur Rückgewähr des rechtswidrig erlangten Vorteils selbst keine Sanktion ist, eine gewisse Nähe zum Regelungskomplex. Betrachtet man außerdem, dass in Art. 4 Abs. 3 der SanktionenVO die allgemeine Missbrauchsverhinderungsregel für das Unionsrecht¹⁵⁹⁷ kodifiziert ist, so wird diese Annahme noch gestützt. Denn in dieser Verordnung wird neben der Möglichkeit der Schaffung verwaltungsrechtlicher Sanktionen auch die Verpflichtung zur Rückgewähr des rechtswidrig erlangten Vorteils geregelt, wenn die Voraussetzungen zu dessen Erlangung künstlich geschaffen wurden. Diese Regelung des Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO soll jedoch explizit und in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH keine Sanktion darstellen, wie Art. 4 Abs. 4 der SanktionenVO festlegt.¹⁵⁹⁸ Die Regelungssystematik der SanktionenVO erscheint insoweit vergleichbar mit der Lage, die besteht, wenn man das Verbot des Rechtsmissbrauchs im UZK im Abschnitt über die Sanktionen kodifiziert. Es ist darüber hinaus auch nicht ersichtlich, dass die Rechtsprechung solche Regelungszusammenhänge kritisch bewertet.¹⁵⁹⁹ Auch in

1594 Möller in: HHSp, AO/FGO, 269. Lieferung 2022, Art. 42 UZK, Rn. 6; Möller in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 42, Rn. 6; Rüskén in: Dorsch/Rüskén, Zollrecht, Art. 42 UZK, Rn. 12 (Stand: 01.09.2020); dazu oben D. VII.

1595 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 56; EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 28; EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 67.

1596 Rüskén in: Dorsch/Rüskén, Zollrecht, Art. 42 UZK, Rn. 41 (Stand: 01.09.2020).

1597 Killmann/Glaser, Verordnung (EG, EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 21; Lindermann, Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot, S. 255; s. auch Schrömbges, ZfZ 2005, 398 (401); ders., Wistra 2009, 249 (252) und ders., ZfZ 2010, 173 (177); Stein in: Witte, UZK, Art. 60, Rn. 27; Felderhoff, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 249 f.

1598 Killmann/Glaser, Verordnung (EG/EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 22.

1599 Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 21.07.2005 – Rs. C-515/03 (Eichsfelder Schlachtbetrieb), ECLI:EU:C:2005:491, Rn. 38 f.: Der EuGH wendet zwar Art. 4 Abs. 3 SanktionenVO an, äußert sich aber nicht zum Verhältnis der Vorschrift zu den ebenfalls in der Verordnung geregelten Sanktionen.

der Literatur wird dies nicht beanstandet.¹⁶⁰⁰ Insofern steht einer Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch im Zollrecht in Titel I, Kapitel 2 Abschnitt 5 UZK über Sanktionen nichts im Wege.

c) Zwischenergebnis

Nach alledem muss eine Regelung zum allgemeinen Verbot von Rechtsmissbrauch im Zollrecht der Union systematisch korrekt im UZK selbst in Titel I, Kapitel 2 Abschnitt 5 über Sanktionen erfolgen.

2. Bedeutung des und Bezug zum Wirtschaftszollgedanken

Weiterhin ist zu bedenken, dass das moderne Zollrecht und damit auch der UZK insgesamt dem Wirtschaftszollgedanken folgen bzw. insoweit von einem Wirtschaftszollsystem oder Wirtschaftszollrecht gesprochen werden kann. Der UZK muss sich am Maßstab des Wirtschaftszollgedankens messen lassen.¹⁶⁰¹ Daher muss auch ein neuer Missbrauchsverbotstatbestand die Wertungen des Wirtschaftszollgedankens berücksichtigen.

Der Wirtschaftszollgedanke ist als solcher selbst nicht ausdrücklich kodifiziert, bestimmt jedoch maßgeblich das Verständnis des Zollrechts.¹⁶⁰² Danach ist die Entstehung einer Zollscheuld derart an ein wirtschaftliches Moment geknüpft¹⁶⁰³, dass sie nur dann zu bejahen ist, wenn die in das Zollgebiet eingeführte Ware auch am Wirtschaftsverkehr des Zollgebiets teilnimmt und Einfluss auf dessen Preisverhältnisse haben kann.¹⁶⁰⁴ Diesem Gedanken entsprechend kennt das Zoll-

1600 S. insoweit etwa die Kommentierung bei *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG, EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 27 – 29, die lediglich die Unterschiede zwischen Maßnahmen nach Art. 4 der Verordnung und Sanktionen nach Art. 5 der Verordnung darstellt, ansonsten aber schweigt.

1601 *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 49; s. auch *Wolffgang/Rogmann/Harden*, WCJ 2020, Vol. 14 No. 2, 23 (29, 30 f.).

1602 *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 89; *Wolffgang*, DB 36/2015, M 5 (M 5); s. auch *Wolffgang/Rogmann/Harden*, WCJ 2020, Vol. 14 No. 2, 23 (23, 28 f., 30 f.).

1603 *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 74 beziehungsweise auf *Lamp*, ZgS 1915, 505 (530); *ders.*, ZgS 1953, 153 (160); *Lenkewitz*, ZfZ 1956, 1 (1); *Siegert* in: Gerloff/Neumark, Hdb. Finanzwissenschaft, S. 723; *Summersberger* in: Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Rn. 741; *Lux* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Vor. Art. 31, AEUV Rn. 4; s. auch *Wolffgang/Rogmann/Harden*, WCJ 2020, Vol. 14 No. 2, 23 (30).

1604 *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 74 beziehungsweise auf *Lamp*, ZgS 1915, 505 (530); *Sellnick*, Was der Kaufmann vom Zoll wissen muß, S. 22 zum Gebietszollsystem, einem

recht nach dem UZK abgabenvermeidende Zollverfahren, bei denen eine Abgabenerhebung erst dann gerechtfertigt ist, wenn die im Verfahren befindlichen Waren tatsächlich und endgültig in den Wirtschaftskreislauf im Zollgebiet der Union eingehen. Werden sie demgegenüber nur verwendet, durchgeführt oder verarbeitet, kann eine Zollschuldentstehung nach dem Wirtschaftszollsystem nicht gerechtfertigt werden.¹⁶⁰⁵ Dementsprechend kennt das UZK-Recht die besonderen Verfahren des Art. 210 UZK – Versand, Verwendung, Lagerung und Veredelung – denen die Vermeidung von Abgaben für (noch) nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangene Nicht-Unionswaren gemein ist.¹⁶⁰⁶ Dies gilt ebenso für die vorübergehende Verwahrung nach Art. 144 ff. UZK, die selbst kein Zollverfahren ist¹⁶⁰⁷, sondern eine zollrechtliche Lage im Prozess der Warenerfassung¹⁶⁰⁸, die automatisch mit der Gestellung der Waren einhergeht. Denn die Nicht-Unionswaren befinden sich noch unter zollamtlicher Überwachung und nehmen mangels Überführung in ein Zollverfahren nicht am Wirtschaftskreislauf der Union teil. Außerdem gelten Regelungen zu Rückwaren nach Art. 203 ff. UZK, die ebenfalls abgabenvermeidenden Charakter haben, weil Waren, die vormals Teil des Wirtschaftskreislaufs waren, unverändert in diesen zurückgelangen, sodass ein Schutzbedürfnis für die inländische Wirtschaft nicht besteht.¹⁶⁰⁹

-
- Vorläufer des Wirtschaftszollgedankens, nach dem bereits im Wesentlichen wirtschaftliche Motive der Zollerhebung zugrunde liegen; *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 132 bezugnehmend auf *Witte* in *Witte*, UZK7, Einführung, Rn. 19 = *Witte* in: *Witte*, UZK, Einführung, Rn. 19a; *Rüsken* in: *Dorsch/Rüsken*, Zollrecht, Einführung Zollkodex (a. F.), Rn. 21 (Stand: 01.05.2013); *Wolffgang* in: *Schulze/Jansen/Kadelbach*, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, § 34 Rn. 5; *Lux* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Vor. Art. 31 AEUV, Rn. 4; *Summersberger* in: *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Rn. 741; *Schultze/Zitzmann*, *ZfZ* 2002, 151 (151); *Lux*, in: *Kruse*, S. 156; *Olbertz*, *ZfZ* 1972, 198 (198); *Michaelis*, *ZfZ* 1981, 354 (355); *Dorsch*, *ZfZ* 1967, 257 (258); *Sellnick*, Was der Kaufmann vom Zoll wissen muß, S. 22; *Siegert* in: *Gerloff/Neumark*, Hdb. Finanzwissenschaft, S. 723; vgl. auch *Wolffgang*, *WCJ* 2007, Vol 1 No. 1, 3 (4) und *Wolffgang/Rogmann/Harden*, *WCJ* 2020, Vol. 14 No. 2, 23 (30 f.).
- 1605 *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 135 f. bezugnehmend auf *Witte/Halla-Heißen*, *AW-Prax* 1996, 431 (432). S. auch *Wolffgang/Rogmann/Harden*, *WCJ* 2020, Vol 14 No. 2, 23 (27).
- 1606 *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 135.
- 1607 *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 135; *BMF*, Einführungserlass UZK, XIII. Vorübergehende Verwahrung, E-VSF-Nachrichten N 11 2016 Nr. 46 v. 11.03.2016, S. 11; zu den Verfahren und ihrem Zusammenhang mit dem Wirtschaftszollgedanken im Einzelnen s. *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 136 ff.
- 1608 *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 142; *Witte* in: *Witte/Wolffgang*, Glossareintrag zum Begriff „Vorübergehende Verwahrung“; *Witte/Henke/Kammerzell*, UZK, S. 154.
- 1609 *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 135, 142; *Michaelis*, *ZfZ* 1981, 354 (356).

Diese Modalitäten muss eine allgemeingültige Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch im Zollrecht berücksichtigen. Den Ausführungen folgend muss dadurch insbesondere auch verhindert werden (können), dass Waren entgegen dem Gedanken des Wirtschaftszolls in den Wirtschaftskreislauf des Zollgebiets eingehen, ohne dass dafür die entsprechenden Abgaben erhoben werden. Die abgabenverhindernden besonderen Verfahren dürfen also nicht zweckwidrig genutzt werden können. Dies entspricht in wesentlichen Punkten der Feststellung von Rechtsmissbrauch durch den EuGH, der hierbei gerade auch auf Sinn und Zweck der missbrauchten bzw. umgangenen Regelung abstellt.¹⁶¹⁰ Das kann nur erfolgen, wenn ein wertender Vergleich zwischen den Zwecken der Regelung und dem tatsächlich geschaffenen Sachverhalt erfolgt.¹⁶¹¹ Für das Zollrecht müsste hier also beispielsweise ein Vergleich zwischen Zweck der aktiven Veredelung und den vom Anmelder verwirklichten Vorgängen vorgenommen werden.

Umgekehrt darf ein Missbrauchstatbestand dann nicht eingreifen, wenn Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen bzw. nicht mehr im Wirtschaftskreislauf befindlich sind. Denn bei der Rückgewähr des rechtswidrig erlangten Vorteils handelt es sich gerade nicht um eine Sanktion, sondern die bloße Folge der Feststellung des Rechtsmissbrauchs.¹⁶¹² Dieser Gedanke ist dem Zollrecht nach dem UZK besonders immanent, sollte er doch (auch) eine wieder stärkere Hinwendung zum Wirtschaftszollgedanken bei Abkehr des Verständnisses der Zollschuld als Sanktion darstellen.¹⁶¹³ Diese Abkehr vom Verständnis der Zollschuld als Sanktion wird am 38. Erwägungsgrund zum UZK festgemacht, nach dem „dem guten Glauben des Beteiligten Rechnung zu tragen (ist, sic!), und die Folgen fahrlässigen Verhaltens des Zollschuldners auf ein Minimum abzumil-

1610 Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 24 f.; *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 274 sowie die Ausführungen in Teil B. I. 6. und Teil D. I. 4.

1611 *Halla-Heißen*, Subventionsbetrug, S. 182; *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 250 f.

1612 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99 (Emsland-Stärke), ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 56; EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349, Rn. 28; EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12 (Christodoulou u. a.), ECLI:EU:C:2013:825, Rn. 67.

1613 *Witte* in: *Witte*, UZK, Vor. Art. 77, Rn. 2, 5; *Harden/Herschbach*, ZfZ 2021, 70 (74); *Jatzke* in: *HHSp*, AO/FGO, 268. Lieferung 2022, Art. 77 UZK, Rn. 2; *Jatzke* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Art. 77, Rn. 2; s. auch *Harden*, Wirtschaftszollgedanke, S. 143, 145, die postuliert, eine Zollschuldentstehung für Verstöße sei zu rechtfertigen, wenn es Verstöße im Rahmen von Zollverfahren gibt, die dazu führen, dass eine Ware tatsächlich in den Wirtschaftskreislauf eingeht.

dern“ sein sollen, weshalb es in Art. 124 UZK umfangreiche Zollschuldenerlöschensstatbestände gebe, während Sanktionen nach Art. 42 UZK besonders geregelt werden müssen.¹⁶¹⁴

3. Zum Erfordernis eines subjektiven Elements des Rechtsmissbrauchs auch in einer allgemeinen Regel für das Zollrecht der Union

Die Rechtsprechung des EuGH hat weiterhin gezeigt, dass hinsichtlich der Existenz eines subjektiven Elements des Rechtsmissbrauchs im Zollrecht Unsicherheit besteht.¹⁶¹⁵ Somit ist zu klären, ob das subjektive Element auch im Rahmen der Kodifikation berücksichtigt werden muss, oder nicht.

Dazu ist zunächst zu bedenken, dass das Zollrecht grundsätzlich keine subjektiven Merkmale berücksichtigt, sondern vielmehr allein objektive Tatbestandsvoraussetzungen aufstellt.¹⁶¹⁶ Das wurde unter Geltung des ZK vor allem darauf zurückgeführt, dass mit rein objektivierbaren Voraussetzungen die Rechtssicherheit erhöht werde.¹⁶¹⁷ Sieht man sich allein die Regelungen zur Zollschuldentstehung an, so fällt auf, dass diese an den für Missbrauch im Rahmen der Rechtsprechung des EuGH relevanten Stellen lediglich redaktionell angepasst wurden¹⁶¹⁸, was gegen das Erfordernis der Festlegung eines subjektiven Elementes sprechen würde. Denn in der jetzigen Vorschrift des Art. 79 Abs. 3 lit. a) UZK wird hinsichtlich der Entstehung einer Zollschuld bei Verstößen auch nur darauf abgestellt, dass der Zollschuldner derjenige ist, der „die betreffenden Vorschriften zu erfüllen hatte“.¹⁶¹⁹

1614 Witte in: Witte, UZK, Vor. Art. 77, Rn. 5; in diese Richtung auch Jatzke in: HHSp, AO/FGO, 268. Lieferung 2022, Art. 77 UZK, Rn. 2; Harden, Wirtschaftszollgedanke, S. 156; Wolfgang, DB 36/2015, M 5 (M 5).

1615 Vgl. EuGH, Urt. v. 04.06.2009 – Rs. C-158/08 (Pometon), ECLI:EU:C:2009:349 einerseits und EuGH, Urt. v. 12.12.2013 – Rs. C-116/12, ECLI:EU:C:2013:825 andererseits sowie die Ausführungen zu den genannten Urteilen in Teil D., S. 130 ff.

1616 Felderhoff, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 274; Killmann, AW-Prax 2009, 334 (336); Lux/Larrieu, ZfZ 2006, 329 (337).

1617 Lux/Larrieu, ZfZ 2006, 329 (337).

1618 Vgl. oben D. I. 4. zum jetzigen Art. 79 UZK.

1619 Jatzke in: HHSp, AO/FGO, 268. Lieferung 2022, Art. 79 UZK, Rn. 139, 145; ders. in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 79, Rn. 139, 145; Marshall v. Bieberstein-Messerschmidt, FS Wolfgang, 345 (365); Harden, Wirtschaftszollgedanke, S. 279; Witte in: Witte/Wolfgang, Rn. E 1007; ders. in: Witte, UZK, Art. 79, Rn. 242, 276, 282; Stiehle in: Schwarz/Wockenfoth, Art. 79 UZK, Rn. 164 (Stand: August 2017); Deimel in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 79 UZK, Rn. 43 (Stand: 01.07.2019); Lyons, EU Customs Law (2018), S. 476; Witte/Henke/Kammerzell, UZK, S. 103.

Jedoch fällt bereits in der Regelung des Art. 25 ZK auf, dass auch dieser Artikel, wenn dort vom „Bezwecken“ die Rede ist, auf subjektive Umstände abstellt. Betrachtet man die Tatbestandsstruktur dieses Missbrauchsverbots, kann man sogar davon sprechen, dass in gewisser Weise ein besonderer Fokus auf dem subjektiven Element lag. Denn der Tatbestand umfasste zwei Merkmale. Zum einen war die Umgehungsabsicht erforderlich und es musste zum zweiten diese Absicht festgestellt oder vermutet werden.¹⁶²⁰ Auch unter der Geltung des ZK war damit das subjektive Element des Rechtsmissbrauchs schon kodifiziert und keineswegs unbekannt.¹⁶²¹ Vielmehr wurde es, auch von der Rechtsprechung, ausdrücklich in die Prüfung der Vorschrift einbezogen.¹⁶²²

Betrachtet man die Reformbemühungen, die sich schon zum niemals angewendeten MZK ergeben haben, kann man auch darüber zu dem Ergebnis kommen, dass das Verbot des Rechtsmissbrauchs in der Form der Kodifikation für das Zollrecht ein subjektives Merkmal enthalten muss. Zwar wurde Art. 25 ZK nicht übernommen, was unter anderem mit Rechtsunsicherheit begründet wurde, die durch eine solch offene Regel ausgelöst werde.¹⁶²³ Gleichwohl ist einerseits festzustellen, dass das nur einer der Gründe für die nicht erfolgte Übernahme war,¹⁶²⁴ und sich andererseits in den Erwägungen auch Anhaltspunkte dafür finden, dass sowohl im Rahmen der Reform zum MZK¹⁶²⁵ als auch zum UZK¹⁶²⁶ dem guten Glauben des Wirtschaftsbeteiligten Rechnung getragen werden muss. Wenn aber die Folgen fahrlässigen Verhaltens auf ein Minimum reduziert werden sollen, um so den guten Glauben des Wirtschaftsbeteiligten angemessen zu berücksichtigen¹⁶²⁷, kann umgekehrt davon ausgegangen werden, dass der UZK *absichtliche* Verstöße nicht tolerieren will. Zwar kann gerade nicht davon ausgegangen werden, dass Sanktion und Missbrauch gleichgesetzt werden können¹⁶²⁸, doch ergibt sich daraus ein Hinweis, dass mittlerweile auch das Zollrecht zwar wenige, aber doch auch subjektive Elemente berücksichtigt. Bedenkt man dann weitergehend, dass das subjektive Element in der übrigen Rechtsprechung des EuGH zum Verbot des

1620 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 238 f.

1621 Dazu auch oben E. I. 2. b).

1622 EuGH, Urt. v. 13.12.1989 – Rs. C-26/88 (Brother International), ECLI:EU:C:1989:637, Rn. 28 zur Vorgängervorschrift des Art. 6 VO (EWG) Nr. 802/68.

1623 *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 329 (338).

1624 *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 329 (338).

1625 *Lux/Larrieu*, ZfZ 2006, 329 (338).

1626 S. Erwägungsgrund Nr. 38 zum UZK.

1627 Erwägungsgrund Nr. 38 zum UZK.

1628 Dazu oben D. VII.

Rechtsmissbrauchs mittlerweile fester Bestandteil ist¹⁶²⁹, wird nicht recht deutlich, warum nur im Zollrecht andere Maßstäbe gelten sollen. Im Gegenteil sind die bisherigen Regeln des Zollrechts zum Rechtsmissbrauch gerade mit einem gewissen Fokus auf das subjektive Element versehen, weil es dort für die Anwendung der Vorschrift allein auf die Umgehungsabsicht ankommt und die objektive Feststellung der Umgehung gerade nicht erforderlich ist.¹⁶³⁰ Diese Ansicht wird noch dadurch gestützt, dass in der nationalen Rechtsprechung das subjektive Element des Rechtsmissbrauchsverbots, soweit erkennbar, ohne Umschweife einbezogen wird.¹⁶³¹

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass im subjektiven Element außerhalb des Zollrechts ein Faktor für Rechtssicherheit gesehen wird, die eine rein objektive Betrachtung des Vorliegens der erforderlichen wirtschaftlichen Realität nicht gewährleisten könne.¹⁶³² Das leuchtet ein, weil eine rein objektive Betrachtung Motive völlig unberücksichtigt lässt. Damit ist letztendlich nur eine beschränkte Betrachtung des Sachverhalts möglich. Dies hat für den Wirtschaftsbeteiligten zur Folge, dass er, wenn er fahrlässig einen Aspekt außer Acht lässt, scheinbar mit dem Rechtsgrundsatz des Missbrauchsverbots in Konflikt gerät. Das stimmt jedoch nicht mit den Erwägungsgründen zum UZK überein, wenn dort davon gesprochen wird, dass dem guten Glauben des Wirtschaftsbeteiligten Rechnung getragen werden soll.

Im Gesamten betrachtet ergibt sich daher nicht, dass ein subjektives Element dem Tatbestand des Rechtsmissbrauchs für das Zollrecht der Union fremd bleiben müsste.

4. Die zu beachtenden vertraglichen Rahmenvorgaben

Wie oben¹⁶³³ gezeigt, sind bei der Kodifikation eines allgemeinen Tatbestands zum Verbot von Rechtsmissbrauch im Zollrecht der Union vor allem auch Rechtssicherheit und Rechtsklarheit der Regelungen zu beachten. Das lässt sich einerseits mit den Anforderungen des europäischen Primärrechts begründen, das

1629 S. exemplarisch nur EuGH, Urt. v. 22.11.2017 – Rs. C-251/16 (Cussens u. a.), ECLI:EU:C:2017:881, durch das der allgemeine Rechtsgrundsatz des Unionsrechts, dass Rechtsmissbrauch verboten ist, endgültig freigelegt wurde.

1630 *Wolffgang* in: *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Art. 60, Rn. 37; vgl. auch oben E. I. 2. b) bb) in Bezug auf den früheren Art. 25 ZK und oben E. II. 1. in Bezug auf Art. 33 UZK-DelVO.

1631 Dazu oben D. V.

1632 *Hahn*, IStR 2006, 667 (669) in Bezug auf das Urteil in der Sache *Cadbury Schweppes Overseas*, dazu oben B. I. 6. j).

1633 Teil E. III. 1. und 2.

einen rechtsstaatlichen Rahmen für alle Regelungen des Unionsrechts vorgibt¹⁶³⁴. Andererseits war ein wesentliches Motiv zur Neufassung des Zollrechts im UZK die Vereinfachung und stärkere Verbindung von Verwaltung und Wirtschaftsbeteiligten. Der Zoll soll nicht mehr Gegenspieler, sondern Partner der (europäischen) Wirtschaft sein.¹⁶³⁵ Darüber hinaus gilt, jedenfalls im nationalen Steuerrecht, das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.¹⁶³⁶ Diese Motivlage wirkt sich auch auf die Ausgestaltung eines Tatbestands zur Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch im Zollrecht aus.

5. Ausgestaltung der Kodifikation: Missbrauchsgrundsatz durch Regelbeispiele konkretisiert

Der Tatbestand müsste so aufgebaut sein, dass zunächst in einem ersten Absatz klargestellt wird, dass sich einerseits niemand missbräuchlich auf das Zollrecht berufen und andererseits das Zollrecht nicht umgangen werden kann.

Daran anschließend sollte in Absatz zwei der objektive und subjektive Tatbestand des (Gestaltungs-) Missbrauchs und der Umgehung festgelegt werden. Dieser würde sich an der Rechtsprechung des EuGH orientieren, nach der objektiv das Ziel der zollrechtlichen Regelung nicht erreicht wurde, trotzdem die Voraussetzungen für die Vorteilsgewährung formal betrachtet erfüllt sind. Das subjektive Element wäre danach gegeben, wenn die Voraussetzungen des Vorteils künstlich in der Absicht geschaffen wurden, diesen Vorteil zu erlangen.

Weiter müsste die Rechtsfolge der Feststellung von Missbrauch und Umgehung klargestellt werden. Daher regelt der dritte Absatz, dass infolge der Feststellung eines Missbrauchs oder einer Umgehung die gewährten Vorteile wieder entzogen bzw. begehrte Vorteile nicht gewährt werden dürfen.

1634 Art. 2 EUV gibt die Rechtsstaatlichkeit als einen Grundwert der Union vor. Dies ist zwar keine verbindliche Vorgabe wie sie etwa Art. 20 Abs. 3 GG für die Bundesrepublik Deutschland festschreibt; die Werte des Art. 2 EUV sind aber Orientierungspunkte für die Auslegung des Unionsrechts, vgl. *Schwarze/Wunderlich* in: Schwarze u. a., EU-Kommentar, Art. 2 EUV, Rn. 2; *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 2 EUV, Rn. 12, der von einer „Auslegungsleitlinie“ spricht; anders aber *Potacs*, EuR 2016, 164 (170), der dem Unionsrecht weitergehend ein Gebot zur wertkonformen Auslegung entnehmen will und die Werte des Art. 2 EUV mit der „objektiven Werteordnung“ des GG vergleicht; s. zu diesem Punkt auch oben E. III. 1.

1635 *Stein* in: *Witte*, UZK, Vor. Art. 1, Rn. 9; *Wolffgang/Harden*, WCJ 2016, Vol. 10 No. 1, 3 (4); *Aigner*, GTCJ 2017, 49 (52).

1636 *Wäger*, UR 2015, 81 (86).

In einem nächsten Schritt sollten im vierten Absatz einige Gestaltungsmöglichkeiten aufgezählt werden, die „insbesondere“ bzw. „in der Regel“ als missbräuchlich angesehen werden. Es sollten also Regelbeispiele gebildet werden. Durch das Wort insbesondere würde der allgemein gehaltene Grundsatz des Absatzes 1 anhand einiger exemplarischer Konstellationen konkretisiert. Das würde die Subsumtion eines regelmäßig auftauchenden Falles erleichtern und es könnten Grundlinien des Missbrauchsverbots festgelegt werden. Es würde sich aber ebenso durch die Verwendung dieses Wortes zeigen, dass der Grundsatz nicht abschließend formuliert wäre, sondern entwicklungs offen sein soll.¹⁶³⁷ Es würde so ein konkretes Leitbild geschaffen, das weder zwingend noch abschließend sein müsste.¹⁶³⁸ Gerade eine gewisse Flexibilität hatte dazu geführt, dass die Kriterien der Rechtsprechung des EuGH zum Missbrauch von Unionsrecht im Vergleich zur Regelung des Art. 25 ZK flexibler und damit effektiver waren, weil sie einfacher angewendet werden konnten. Deshalb wurden sie von der Literatur auch als vorzugswürdig angesehen.¹⁶³⁹ Darüber hinaus hat die Ausgestaltung der Regelung des Art. 86 Abs. 4 UZK gezeigt, dass eine abschließende Regelung in der delegierten Verordnung nicht getroffen werden kann, wenn diese erst den Begriff des Missbrauchs und damit den Anwendungsbereich des Art. 86. Abs. 4 UZK definiert.¹⁶⁴⁰ Wird aber der Begriff des Missbrauchs durch die neue Vorschrift als formale Erfüllung des Tatbestands bei künstlicher Schaffung der Voraussetzungen definiert, in der Absicht, in den Genuss des Vorteils zu kommen, so wäre der Anwendungsbereich festgelegt und die Regelung in der delegierten Verordnung könnte als Ausgestaltung von Details angesehen werden. Damit könnte ein allgemeiner Missbrauchsverbotstatbestand auf Art. 86 Abs. 4 UZK als ein Regelbeispiel verweisen.

Auch, dass die Regelbeispielmethode originär im Strafrecht entwickelt¹⁶⁴¹ und vor den besonders strengen Bestimmtheitsanforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG vom BVerfG als zulässig eingestuft wurde¹⁶⁴², spricht dafür, sie hier zur Anwendung zu bringen. Im Unionsrecht findet sich in diesem Zusammenhang Art. 49

1637 So in Bezug auf Art. 41 GRCh, der das Recht auf gute Verwaltung in der GRCh fest schreibt und die gleiche Technik nutzt *Galetta*, EuR 2007, 57 (59); *Grzeszcick*, EuR 2006, 161 (166); *U. Stelkens* in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, Europäisches Verwaltungsrecht Rn. 116 f.; *Galetta/Grzeszcick* in: Tettinger/Stern, GRCh, Art. 41 Rn. 10.

1638 *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 233 in Bezug auf spezielle Missbrauchsnormen nach nationalem Recht.

1639 *Felderhoff*, Der Ursprung als Grundlage handelspolitischer Maßnahmen, S. 281.

1640 Dazu oben E. IV. 3. a) dd).

1641 *Gössel*, FS Hirsch, 183 ff.; *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 233.

1642 BVerfG, Beschl. v. 21.06.1977 – 2 BvR 308/77, BVerfGE 45, 363 (370 ff.); *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 234.

GRCh, der nach seiner Überschrift die „Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Verhältnismäßigkeit im Zusammenhang mit Straftaten und Strafen“ regelt. Dabei handelt es sich um einklagbares Recht.¹⁶⁴³ Die Norm beinhaltet bestimmte grundlegende rechtsstaatliche Anforderungen für die Androhung und Verhängung von Strafen¹⁶⁴⁴, wobei die rechtliche Regelung hinsichtlich der fraglichen Tat sowie ihrer Folgen hinreichend bestimmt sein muss.¹⁶⁴⁵ Der Betroffene muss anhand des Wortlautes der Regelung und gegebenenfalls durch Auslegung der Gerichte klar erkennen können, welche Handlungen seine Verantwortlichkeit begründen, wobei aber unbestimmte Rechtsbegriffe möglich bleiben.¹⁶⁴⁶ Auch das deutsche Recht setzt im per Verfassungsbeschwerde einklagbaren Art. 103 Abs. 2 GG die Bedingungen, dass erstens der Einzelne nicht nur von vornherein wissen können soll, was strafrechtlich verboten ist, sondern auch welche Strafe ihm für den Fall des Verbotsverstoßes droht. Das Gebot der Bestimmtheit gilt also für Tatbestand und Strafandrohung.¹⁶⁴⁷ Ebenso wie nach Art. 49 GRCh ist jedoch auch nach Art. 103 Abs. 2 GG nicht geboten, vollständig auf allgemeine Begriffe zu verzichten, die formal nicht allgemeingültig umschrieben werden können und in besonderem Maße einer Deutung durch den Richter bedürfen. Denn das Bestimmtheitsgebot des Art. 103 Abs. 2 GG darf nicht übersteigert werden.¹⁶⁴⁸ Vielmehr bestehen gegen die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe

„jedenfalls dann keine Bedenken, wenn sich mit Hilfe der üblichen Auslegungsmethoden, insbesondere durch Heranziehung anderer Vorschriften desselben Gesetzes, durch Berücksichtigung des Normzusammenhangs oder aufgrund einer gefestigten Rechtsprechung eine zuverlässige Grundlage für die Auslegung und Anwendung der Norm gewinnen läßt, so daß der Einzelne die Möglichkeit hat, den durch die Strafnorm geschützten Wert sowie das Verbot bestimmter Verhaltensweisen zu erkennen und die staatliche Reaktion vorzusehen.“¹⁶⁴⁹

1643 *Jarass*, GRCh, Art. 49 Rn. 3.

1644 *Jarass*, GRCh, Art. 49 Rn. 3.

1645 *Jarass*, GRCh, Art. 49 Rn. 11; *Eser/Kubicel* in: Meyer/Hölscheidt, GRCh, Art. 49, Rn. 23 f.

1646 *Jarass*, GRCh, Art. 49 Rn. 11; *Eser/Kubicel* in: Meyer/Hölscheidt, GRCh, Art. 49, Rn. 23; *Schröder* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 GRCh, Rn. 10.

1647 BVerfG, Beschl. v. 21.06.1977 – 2 BvR 308/77, BVerfGE 45, 363 (370 f.), Rn. 35 f.

1648 BVerfG, Beschl. v. 21.06.1977 – 2 BvR 308/77, BVerfGE 45, 363 (371), Rn. 37.

1649 BVerfG, Beschl. v. 21.06.1977 – 2 BvR 308/77, BVerfGE 45, 363 (371 f.) Rn. 37; s. auch BVerfG, Beschl. v. 03.06.1992 – 2 BvR 1041/88, BVerfGE 86, 286 (311) Rn. 83; BVerfG, Beschl. v. 20.06.2012 – 2 BvR 1048/11, BVerfGE 131, 268 (307) Rn. 118; BVerfG, Beschl. v. 21.09.2016 – 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38 (55), Rn. 41.

Die Auslegung der unionsrechtlichen Norm des Art. 49 GRCh entspricht somit in diesem Zusammenhang der des nationalen Art. 103 Abs. 2 GG¹⁶⁵⁰, sodass nichts dagegen spricht, die Wertung des BVerfG für die Auslegung des Unionsrechts heranzuziehen und infolge dessen Regelbeispiele als mit dem Gebot der Bestimmtheit vereinbar zu betrachten.

Wendet man die Regelbeispielermethode an, so können sich – gewissermaßen als ein positiver Nebeneffekt – außerdem Vereinfachungen in der Abgrenzung des Missbrauchs und der Umgehung von strafbarer Steuerhinterziehung ergeben. Jedenfalls im deutschen Rechtsraum ist mit Blick auf das Analogieverbot des Art. 103 Abs. 2 GG – dessen Auslegung weitgehend dem unionsrechtlichen Art. 49 GRCh entspricht – umstritten, wie weit die Offenbarungspflicht des Steuerpflichtigen geht, um dem Vorwurf unvollständiger oder unrichtiger Angaben im Sinne des § 370 AO aus dem Weg zu gehen.¹⁶⁵¹ Selbst wenn man hierzu eine auf konkretisierte Fallgruppen beschränkte Offenbarungspflicht vertritt¹⁶⁵², ergeben sich diese geforderten Konkretisierungen aus den Regelbeispielen. Der Kritik, es handle sich um eine Regelung, deren Konturen im Sinne des Art. 103 Abs. 2 GG respektive Art. 49 GRCh (zu) unbestimmt seien¹⁶⁵³ bzw. die durch eine Norm mit ausfüllendem Charakter konkretisiert werden müsste¹⁶⁵⁴, würde hierdurch genüge getan. Denn einerseits würde der allgemeine Begriff einer „Offenbarungspflicht“ exemplarisiert¹⁶⁵⁵, sodass Mindestanforderungen bestimmbar – und damit dem Maßstab des verfassungs- bzw. unionsrechtlichen Rahmens genügend¹⁶⁵⁶ – würden. Andererseits würde es sich (weiter) nicht verbieten, allgemeine Begriffe zu verwenden¹⁶⁵⁷.

1650 *Eser/Kubicel* in: Meyer/Hölscheidt, GRCh, Art. 49, Rn. 23 verweisen etwa ausdrücklich auf die Rechtsprechung des BVerfG; *Alber* in: Stern/Sachs, GRCh, Art. 49, Rn. 1 verweist allgemein zu vergleichbaren Regeln im deutschen Recht auf Art. 103 GG; *Schröder* in: Pechstein/Nowak/Häde, Frankfurter Kommentar, Art. 49 GRCh, Rn. 10.

1651 Oben C. II. 3. b).

1652 *Krumm* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. Lieferung 2022, § 370 AO, Rn. 56 unter Verweis auf LG Frankfurt, Urt. v. 28.03.1996 – 5/13 KLs 94 Js 36385/88 u. a. und FG Niedersachsen, Urt. v. 17.09.1987 – III 85/83; in diese Richtung auch *Peters* in: HHSp, AO/FGO, 253. Lieferung 2019, § 370 AO, Rn. 223 f.

1653 *Krumm* in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 170. Lieferung 2022, § 370 AO, Rn. 56.

1654 FG Niedersachsen, Urt. v. 17.09.1987 – III 85/83, Rn. 15 – juris.

1655 Vgl. *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 233 in Bezug auf spezielle Missbrauchsnormen nach nationalem Recht.

1656 BVerfG, Beschl. v. 21.06.1977 – 2 BvR 308/77, BVerfGE 45, 363 (370 ff.); *Gabel*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe, S. 234.

1657 BVerfG, Beschl. v. 21.06.1977 – 2 BvR 308/77, BVerfGE 45, 363 (371 f.) Rn. 37; s. auch BVerfG, Beschl. v. 03.06.1992 – 2 BvR 1041/88, BVerfGE 86, 286 (311) Rn. 83; BVerfG, Beschl. v. 20.06.2012 – 2 BvR 1048/11, BVerfGE 131, 268 (307) Rn. 118; BVerfG, Beschl. v. 21.09.2016 – 2 BvL 1/15, BVerfGE 143, 38 (55), Rn. 41.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass in Art. 102 AEUV das Verbot des Rechtsmissbrauchs für das Kartellrecht ebenfalls anhand der Regelbeispielmethodologie ausgestaltet ist.¹⁶⁵⁸ Hieran ist in der Literatur – soweit ersichtlich – keinerlei Kritik geübt worden. Diese bezog sich lediglich darauf, dass den Beispielen keine allgemeine Definition vorangestellt worden war bzw. der Begriff des Missbrauchs allgemein schwer zu fassen sei.¹⁶⁵⁹ Das zeigt, dass die Regelbeispielmethodologie auch in diesem Zusammenhang eine Rolle spielen kann.¹⁶⁶⁰

Es sollte aber darauf geachtet werden, dass eine neue Regelung bei aller gewonnenen Rechtssicherheit nicht zu unflexibel gestaltet wird. Auch dabei hilft die Regelbeispielmethodologie. Denn wie im Kartellrecht könnte davon ausgegangen werden, dass ein Wirtschaftsbeteiligter in aller Regel missbräuchlich handelt, wenn er eines der Regelbeispiele erfüllt, während für „sonstigen“ Missbrauch, also wenn kein Regelbeispiel erfüllt ist, weitere Umstände hinzutreten müssten.¹⁶⁶¹ Das ermöglicht eine Prüfung des Einzelfalls anhand des Normzwecks, wie sie auch in der Rechtsprechung des EuGH zum Missbrauchsverbot vertreten wird.¹⁶⁶² Der allgemeine Rechtsgrundsatz des Verbots von Rechtsmissbrauch im Unionsrecht würde damit im sekundärrechtlichen UZK kodifiziert, sodass auch ein Verstoß gegen das Primärrecht ausgeschlossen wäre.

Damit ist insgesamt eine einzelfallgerechte Anwendung eines Rechtsrahmens möglich, der auch abstrakt die verschiedenen sich gegenüberstehenden Positionen

1658 Dazu im Überblick schon oben B. I. 1. b).

1659 S. etwa *Schröter/Bartl* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 102 AEUV, Rn. 162, 174.

1660 So weisen etwa auch *Tumpel/Prechtl* in: Lang/Schuch/Staringer, Die Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten im Internationalen Steuerrecht, 67 (75) darauf hin, dass spezielle Missbrauchsgrundsätze im Gemeinschaftsrecht zweckmäßig sein könnten, weil sie eine Konkretisierung missbräuchlicher Praktiken ermöglichen, was zu größerer Rechtssicherheit führen könne.

1661 So in Bezug auf das Kartellrecht *Schröter/Bartl* in: v. d. Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 102 AEUV, Rn. 175.

1662 S. etwa EuGH, Urt. v. 11.10.1977 – Rs. C-125/76 (Cremer), ECLI:EU:C:1977:148, Rn. 13; EuGH, Urt. v. 27.10.2011 – Rs. C-250/10 (Schumacher), ECLI:EU:C:2011:246 Rn. 4; EuGH, Urt. v. 17.07.1997 – Rs. C-28/95 (Leur-Bloem), ECLI:EU:C:1997:369, Rn. 40 ff.; EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – Rs. C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695, Rn. 51 ff.; EuGH, Urt. v. 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (Halifax), ECLI:EU:C:2006:121, Rn. 69; EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (Cadbury Schweppes Overseas), ECLI:EU:C:2006:544, Rn. 64; EuGH, Urt. v. 05.07.2007 – Rs. C-321/05, ECLI:EU:C:2007:408, Rn. 38; EuGH, Urt. v. 13.03.2014 – Rs. C-155/13 (SICES u. a.), ECLI:EU:C:2014:145 Rn. 30 ff.; EuGH, Urt. v. 28.07.2016 – Rs. C-423/15 (Kratzer), ECLI:EU:C:2016:604, Rn. 43; EuGH, Urt. v. 06.02.2018 – Rs. C-359/16 (Altun u. a.), ECLI:EU:C:2018:63, Rn. 69 ff.

und Rechtsgüter in Ausgleich bringt. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund der Bemühungen der Kommission um Klarstellung etwa im Bereich der Mutter-Tochter-Richtlinie. Sie hatte hier einen klareren Regelungsbestand angestrebt, um spezifisch auf dieses Rechtsgebiet zugeschnittene Problemlösungen zu ermöglichen.¹⁶⁶³ Dabei sollte jedoch die Kritik an der Begriffsvielfalt in Fragen des Rechtsmissbrauchs bedacht werden, die sich insbesondere daran entzündet, dass viele verschiedene Begriffe verwendet, aber (teils) nicht klar voneinander abgegrenzt werden.¹⁶⁶⁴ Diesem Problem ließe sich leicht durch eine offengehaltene Regelung entgegen, die den Begriff des Missbrauchs definiert, anhand von Regelbeispielen ausgestaltet, aber die Implementierung weiterer Regelbeispiele ermöglicht. Denn betrachtet man den Kern der Kritik, so ist dieser häufig darin zu sehen, dass die Begriffe unklar sind, weil sie nicht klar voneinander abgegrenzt werden (können).

Gleichzeitig ist eine Beschleunigung des Verfahrens bzw. eine zügige Abwicklung möglich. Auch dies war eine wesentliche Motivation im Rahmen der Reform des Zollrechts.¹⁶⁶⁵ Denn die Zollbehörden können die Regelbeispiele mit der Fallgestaltung abgleichen und die typischen Fälle eines Missbrauchs schnell(er) erkennen und entsprechend behandeln. Damit ist einerseits ein wesentliches Motiv der Reform des Zollrechts berücksichtigt, wenn es darauf ausgerichtet ist, die Bedürfnisse der Wirtschaftsbeteiligten (besser als bisher) zu berücksichtigen, bzw. den Zoll Stück für Stück vom Gegenüber zum Partner der Wirtschaft zu formen.¹⁶⁶⁶ Andererseits werden die finanziellen Interessen der Union hinreichend geschützt, wenn die wegen der Umgehung einer Abgabentsteuernorm nicht gezahlten Abgaben nacherhoben bzw. die wegen missbräuchlicher Schaffung der Voraussetzungen einer begünstigenden Norm rechtsgrundlos gewährten Vorteile zurückverlangt werden müssen.

1663 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, COM2013, 814 final, S. 3; *Hagemann/Kahlenberg*, IStR 2014, 840 (842); vgl. auch oben B. I. 5. b).

1664 *Hahn*, IStR 2010, 638 (639 f.); *Böing*, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch in Europa, S. 8 ff.; *Brandner*, FS Loukota, 101 (104, 105); *Jarass/Beljin*, JZ 2003, 768 (769); *Lohse*, FS Reiß, 645 (645); *Fischer*, FS Reiß, 621 (622 f.); *Fleischer*, JZ 2003, 865 (870) in Bezug auf das EuGH-Urteil in der Rs. *Emsland-Stärke*; ähnlich *Kofler* in: DSJG, Bd. 33 (2010), 213 (218); *Lampert*, ISR 2019, 260 (267).

1665 *Krüger*, FS BFH, 1671 (1674).

1666 *Prieß/Stein* in: Witte, UZK, Vor. Art. 1, Rn. 9; *Wolfgang/Harden*, WCJ 2016, Vol. 10 No. 1, 3 (4); vgl. auch etwa Erwägungsgrund Nr. 10 zum UZK, nach dem bei der weiteren Modernisierung des Zollrechts die Standpunkte der Wirtschaft berücksichtigt werden sollen, um eine tatsächliche Vereinfachung zu erreichen.

Die Betrachtung der Rechtsprechung des EuGH und nationaler Gerichte hat in diesem Problemfeld gezeigt, wo besonderer Handlungsbedarf besteht. An diesen Problematiken können sich daher auch die Regelbeispiele für die hier zu entwickelnde Norm orientieren. Grundlegend ist dabei, wie auch in der sonstigen Rechtsprechung des EuGH, zu beachten, dass Rechtsmissbrauch nicht angenommen werden kann, wenn es vernünftige wirtschaftliche Gründe für die Wahl einer Gestaltung gibt. Diese Grundwertung zeigt sich in allen zollrechtlichen Urteilen, besonders aber im Urteil zur Rechtssache *Lifosa*.¹⁶⁶⁷ Entsprechend sollte ein erstes Regelbeispiel klarmachen, dass Missbrauch angenommen werden kann, wenn für eine Gestaltung keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe vorgebracht werden können. In den Urteilen *Pometon*¹⁶⁶⁸ und *Christodoulou*¹⁶⁶⁹ ist dagegen zu erkennen, dass auch im Hinblick auf die Besonderen Verfahren des Art. 210 UZK eine Missbrauchsgefahr besteht. In beiden Fällen waren Abgaben vermieden worden, indem ein Zollverfahren genutzt wurde, das entsprechend dem Grundgedanken der Besonderen Verfahren Abgaben so lange suspendiert, wie die Waren noch nicht endgültig in den Wirtschaftskreislauf der Union eingehen. Gleichwohl war, insoweit zweckwidrig, jeweils bereits im Zeitpunkt der Nutzung des Verfahrens die endgültige Einfuhr unter Umgehung der Abgaben das eigentliche Ziel gewesen. Dieser zweckwidrige Verfahrensgebrauch sollte unterbunden werden, sodass ein zweites Regelbeispiel die zweckwidrige Nutzung besonderer Verfahren im Sinne des Art. 210 UZK als missbräuchlich kennzeichnet. Darüber hinaus hat die Betrachtung der Regelung des Art. 86 Abs. 4 UZK in Verbindung mit Art. 76 UZK-DeIVO ein normhierarchisches Problem aufgezeigt, aus dem sich die Unzulässigkeit des derzeitigen Regelungszustands ergibt.¹⁶⁷⁰ Dieses würde gelöst, wenn die Inhalte der Vorschrift des Art. 86 Abs. 4 UZK in ein Regelbeispiel in der hier zu entwickelnden UZK-Vorschrift aufgenommen würde. Ein letztes Regelbeispiel könnte weiter die Problematik der hier besprochenen Urteile nationaler Gerichte¹⁶⁷¹ betreffen, indem die missbräuchliche Nutzung von Einfuhrlicenzen in den Katalog der neu entwickelten Vorschrift aufgenommen würde.

Insgesamt handelt es sich somit um eine verhältnismäßige Regelung. Es wird einerseits dem behördlichen Bestreben der Einnahmensicherung sowie dem Schutz des heimischen Marktes Rechnung getragen. Andererseits kann sich der Wirtschaftsbeteiligte ein Stück weit auf den Regelungsgehalt einstellen und es wird eine Leitlinie für das Vorliegen missbräuchlicher Gestaltungen geschaffen, die eine zügige Abwicklung durch die Behörden ermöglicht.

1667 Dazu oben D. III. 3.

1668 Dazu oben D. I. 4.

1669 Dazu oben D. II. 4.

1670 Dazu oben E. IV. 2.

1671 Dazu oben D. V.

In einem fünften Schritt sollte noch einmal klarstellend darauf hingewiesen werden, dass es sich bei der Folge der Feststellung des Rechtsmissbrauchs (Rückgewähr erhaltener bzw. Nichtgewährung begehrter Vorteile) nicht um eine Sanktion handelt.

So würde im Gesamten betrachtet eine interessensgerechte und verhältnismäßige Regelung getroffen, die systematisch korrekt ins Rechtsregime des UZK eingeordnet werden kann und in sich auch selbst systematisch kohärent¹⁶⁷² von Voraussetzungen über Folge bis zur Klarstellung der Rechtsnatur alle notwendigen Kriterien berücksichtigt.

6. Der Tatbestand zum Missbrauchsverbot im Zollrecht der Union

Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich ein Tatbestand für das Zollrecht im Anschluss an den allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts, dass Rechtsmissbrauch und Umgehung im Unionsrecht verboten sind. Dieser könnte wie folgt formuliert sein:

Artikel 42a Unionszollkodex

Verbot des Rechtsmissbrauchs und der Umgehung im Zollrecht der Union; Folgen der Feststellung einer verbotenen Gestaltung

(1) Rechtsmissbräuchliche Gestaltungen und Gestaltungen, die das Zollrecht der Union umgehen, sind verboten.

(2) Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung oder eine Gestaltung, die das Zollrecht der Union umgeht, setzt voraus, dass eine Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass der Zweck einer zollrechtlichen Regelung nicht erreicht wird, trotzdem die Voraussetzungen der Vorteilsgewährung formal erfüllt werden. Die Feststellung setzt weiter voraus, dass die Voraussetzungen der Vorteilsgewährung künstlich in der Absicht geschaffen wurden, die Vorteilsgewährung zu erreichen oder die Anwendung einer vorteilsverwehrenden Vorschrift zu verhindern.

1672 S. insoweit die Kritik an der Neufassung des § 42 AO durch das JStG 2008 bei *Albert*, IFSt-Schrift Nr. 455, S. 87, der die Regelung dort vom Standpunkt ihrer Struktur her gesehen wenig überzeugend betrachtet. Es ist nicht erkennbar, dass diese Kritik zur inneren Normstruktur sich nicht auf die unionsrechtliche Ebene übertragen ließe, sodass die dort monierten Punkte auch in der Kodifikation im UZK berücksichtigt werden müssen.

(3) Wird eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung oder eine Gestaltung, die das Zollrecht der Union umgeht, festgestellt, so hat der Wirtschaftsbeteiligte den erhaltenen Vorteil zurückzugewähren oder die Zollbehörde dem Wirtschaftsbeteiligten den mit der Gestaltung begehrten Vorteil zu verwehren.

(4) Eine verbotene Gestaltung im Sinne dieser Vorschrift liegt insbesondere vor:

a) Wenn der Wirtschaftsbeteiligte keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe für die gewählte Gestaltung angeben kann;

b) Wenn ein besonderes Verfahren im Sinne des Artikels 210 des Unionszollkodex entgegen des mit ihm verfolgten Regelungszwecks zur Anwendung kommt, um die Entstehung von Abgaben zu verhindern;

c) In den Fällen des Artikels 86 Absatz 4 des Unionszollkodex oder Fällen, die mit solchen Gestaltungen vergleichbar sind;

d) Wenn der Wirtschaftsbeteiligte Zollkontingente dadurch erlangt, dass er Kontingentswaren unverzollt verkauft und unmittelbar im Anschluss an die Verzollung zum Kontingentszollsatz wieder zurückkauft, um in den Genuss der Anwendung des Kontingentszollsatzes zu kommen.

(5) Die in diesem Artikel vorgesehenen Maßnahmen stellen keine Sanktionen dar.

7. Ausblick: Auswirkungen der Reformvorschläge der Kommission zum R-UZK auf den Kodifikationsvorschlag

Mit Dokument vom 17.05.2023 hat die EU-Kommission einen Reformvorschlag für den Zollkodex¹⁶⁷³ vorgelegt. Bereits dem Titel nach soll dieser Vorschlag auch zur Aufhebung des UZK in seiner derzeitigen Fassung führen. Zum Abschluss dieser Arbeit muss daher – in der gebotenen Kürze – darauf eingegangen werden, ob dieser Reformvorschlag zum R-UZK auch Auswirkungen auf den in dieser Arbeit vorgeschlagenen Artikel zum Verbot von Rechtsmissbrauch im Zollrecht hat bzw. Änderungen daran erfordert.

¹⁶⁷³ Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union und zur Einrichtung der Zollbehörde der Europäischen Union sowie zur Aufhebung der Verordnung (EU 952/2013 vom 17.05.2023 (im Folgenden: „R-UZK“), COM(2023) 258 final.

a) Der Reformvorschlag im Überblick

Zunächst soll daher ein kurzer Überblick über den Reformvorschlag und sein Ziel gegeben werden.¹⁶⁷⁴

Ziel der Reform ist es, die Kontroll- und Überwachungsmöglichkeiten der Zollbehörden beim Warenein- und Ausgang zu verbessern, aber auch die Flexibilität bei der Änderung von Lieferketten zu erhöhen und die finanziellen Interessen der Union und der Mitgliedstaaten, die Sicherheitsinteressen und auch die sonstigen öffentlichen Interessen besser zu schützen.¹⁶⁷⁵ Auch der zunehmenden Digitalisierung und Bedeutung des E-Commerce soll mit dem R-UZK Rechnung getragen werden, ebenso wie der wachsenden Aufgabenfülle der Zollbehörden. Die Kommission formuliert dies als Reduktion von Compliance-Kosten in Unternehmen und Verwaltung durch vereinfachte und modernisierte Verfahren sowie den verbesserten Schutz der finanziellen und nicht-finanziellen Interessen der EU durch ein gleichmäßiges EU-weites Risikomanagement und mehr harmonisierte Kontrollen.¹⁶⁷⁶ Hierzu sollen nach dem Vorschlag vor allem der Aufbau einer europäischen Zollbehörde („EU Customs Authority“) und eine EU-Zolldatenplattform („EU Customs Data Hub“) beitragen, die eine Vertiefung der Partnerschaft zwischen Wirtschaftsbeteiligten und Zollbehörden bedeutete. Diese Instrumente sollen insbesondere zur weiteren Harmonisierung des Zollrechts beitragen und die notwendigen Voraussetzungen für verbesserte Kontrollen und Vereinfachungen der Prozesse unter anderem durch mittelfristige Abschaffung der nationalen IT-Infrastrukturen schaffen.¹⁶⁷⁷

Die Umsetzung dieser Zielvorstellungen in einem Regelungsvorschlag durch die Kommission führt zu einer Umstrukturierung des Regelwerks im Vergleich zum derzeit geltenden UZK. Der R-UZK hat statt bisher 9 Titeln nun 15 Titel und gliedert sich strukturell wie folgt:

Titel I: Allgemeine Vorschriften

Titel II: Rechte und Pflichten der mit Zollrecht befassten Personen

Titel III: EU-Zolldatenplattform

1674 Eine Darstellung der gesamten Motive, Ziele und Änderungen würde den hier gegebenen Rahmen sprengen, weshalb sich diese Darstellung nur auf die grundlegendsten Aspekte beschränkt.

1675 *Rinnert*, AW-Prax 2023, 549 (549).

1676 *Rinnert*, AW-Prax 2023, 549 (549 f.) unter Bezug auf die Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Zollreform: Ausbau der Zollunion, COM(2023) 257 final, S. 4 f.

1677 *Rinnert*, AW-Prax 2023, 549 (550); *Weerth*, ZfZ 2023, 365 (366 f.).

Titel IV: Zollamtliche Überwachung und Risikomanagement

Titel V: Überführung von Waren in ein Zollverfahren

Titel VI: Verbringen von Waren in das Zollgebiet

Titel VII: Verbringen von Waren aus dem Zollgebiet

Titel VIII: Besondere Verfahren

Titel IX: Einreihung, Ursprung und Zollwert

Titel X: Zollschild und Sicherheit

Titel XI: Beschränkende Maßnahmen und Krisenmanagement

Titel XII: EU-Zollbehörde

Titel XIII: Zollzusammenarbeit

Titel XIV: Sanktionen

Titel XV: Schlussbestimmungen.¹⁶⁷⁸

b) Die Nachfolgeregelung des Art. 86 Abs. 4 UZK in Art. 168 Abs. 5 R-UZK

Die Nachfolgeregelung zu Art. 86 Abs. 4 UZK, der die Wertungen des EuGH-Urteils in der Sache *Pometon* in das Unionszollrecht überträgt¹⁶⁷⁹, findet sich in Art. 168 Abs. 5 R-UZK. Dieser ist wie folgt formuliert:

„In bestimmten Fällen wird der Einfuhrabgabenbetrag zur Vermeidung der Umgehung der zolltariflichen Maßnahmen nach Artikel 145 Abs. 2 Buchstabe h ohne Antrag des Einführer oder des Ausführers oder gegebenenfalls des Anmelders gemäß den Absätzen 2, 3 und 4 dieses Artikels bestimmt.“

Die Vorschrift entspricht bis auf redaktionelle Anpassungen an die Änderung der Nomenklatur und Struktur des R-UZK dem Wortlaut des bisherigen Art. 86 Abs. 4 UZK. Sie ist – wie bisher – in Titel X. über Zollschild und Sicherheitsleistung im Kapitel 1 „Entstehen der Zollschild“, Abschnitt 3 „Gemeinsame Vorschriften für die Einfuhr- und die Ausfuhrzollschild“ angesiedelt.

1678 Übersicht nach *Rinnert*, AW-Prax 2023, 549 (551).

1679 Dazu oben D. I. 4.

c) Titel XIV R-UZK: Sanktionen

Neben der grundlegenden Umstrukturierung¹⁶⁸⁰ und der Einpflegung neuer Institutionen und IT-Portalen bzw. -Vorschriften¹⁶⁸¹ fällt vor allem im Zusammenhang mit dem Thema dieser Arbeit auf, dass Titel XIV die Überschrift „Gemeinsame Vorschriften über Zollrechtsverstöße und nichtstrafrechtliche Sanktionen“ trägt. Diesem Titel sind die Erwägungsgründe 61 bis 64 des R-UZK gewidmet und der Titel selbst teilt sich in zwei Kapitel auf. Das ist eine grundlegende Weiterentwicklung im Vergleich zum Rechtsregime des UZK. Denn dieser befasst sich nur in der Vorschrift des Art. 42 UZK¹⁶⁸² mit Sanktionen. Diese Vorschrift wird übereinstimmend nicht als Ermächtigungsgrundlage angesehen¹⁶⁸³, sondern soll lediglich als Initialisierungsnorm dienen und die Mitgliedstaaten dazu bewegen, selbst entsprechende Vorschriften zu Sanktionen zu erlassen¹⁶⁸⁴. Titel XIV des R-UZK umfasst demgegenüber mehrere Vorschriften und Kapitel. Der Reformvorschlag definiert Verletzungen des Unionszollrechts (Art. 252 R-UZK) und legt insbesondere auch Mindestanforderungen für nichtstrafrechtliche Sanktionen fest (Art. 254 R-UZK). Außerdem werden mildernde (Art. 247 R-UZK) und erschwerende Umstände (Art. 248 R-UZK) vorgeschrieben. Den Mitgliedstaaten bleibt es jedoch unbenommen, über diese Mindestanforderungen bzw. Mindestvorgaben hinaus im nationalen Recht weitere Sanktionen festzulegen (Art. 245, 253 R-UZK). Dies geht über die bisherige Regelung des Art. 42 UZK deutlich hinaus, weil erstmals im Unionszollrecht selbst Verstöße und Sanktionen festgelegt werden.

Die Kommission bezweckt mit diesen Vorschriften nach den Erwägungsgründen, einen gemeinsamen Rahmen festzulegen, der einen minimalen Kernbestand von Verstößen und nichtstrafrechtlichen Sanktionen enthält. Damit soll die Uneinheitlichkeit der Anwendung des Zollrechts und die erheblichen Unterschiede in der Anwendung von Sanktionen behoben werden. Diese führe zu Wettbewerbsverzerrungen und „Zolltourismus“ sowie Schlupflöchern.¹⁶⁸⁵ Der Kernbestand der nichtstrafrechtlichen Sanktionen soll ein Mindestmaß von Geldbußen, die Mög-

1680 Dazu eingehend *Rinnert*, AW-Prax 2023, 549 (551).

1681 Dazu eingehend *Lux*, AW-Prax 2023, 302; *Weerth*, ZfZ 2023, 365.

1682 Dazu oben D. VII.

1683 *Möller* in: HHSp, AO/FGO, 269. Lieferung 2022, Art. 42 UZK, Rn. 6; *Möller* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 42, Rn. 6; ähnlich *Wolffgang* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Einführung, Rn. 88.

1684 *Möller* in: HHSp, AO/FGO, 269. Lieferung 2022, Art. 42 UZK, Rn. 6; *Möller* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 42, Rn. 6; ähnlich *Wolffgang* in: Wolfgang/Jatzke, UZK, Einführung, Rn. 88; s. auch *Rüsken* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 42 UZK, Rn. 12 (Stand: 01.09.2020).

1685 Erwägungsgrund Nr. 61 zum R-UZK.

lichkeit des Widerrufs, der Aussetzung oder Änderung zollrechtlicher Bewilligungen auch für geprüfte und zuverlässige Wirtschaftsbeteiligte sowie die Einziehung von Waren enthalten.¹⁶⁸⁶

Nicht in Bezug genommen wird – weder in den Erwägungsgründen, noch in den vorgeschlagenen Regelungen selbst – der Begriff des Missbrauchs oder der Umgehung von Zollrecht oder die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH¹⁶⁸⁷. Die Rede ist stets nur von nichtstrafrechtlichen Sanktionen. Die Begriffe Missbrauch oder Umgehung werden nicht einmal genannt. Titel XIV. R-UZK liest sich vielmehr wie eine Fortschreibung und Vertiefung bzw. detaillierte Ausgestaltung des bestehenden Art. 42 UZK, wobei insbesondere die Initialisierungsfunktion des Art. 42 UZK¹⁶⁸⁸ im Mittelpunkt gestanden hat. Die Kommission führt hierzu aus:

*„Obwohl Zollvorschriften durch den Zollkodex harmonisiert sind, enthielt die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 nur die Verpflichtung für die Mitgliedstaaten, Sanktionen für die Nichteinhaltung der Zollvorschriften vorzusehen, und es wurde nur verlangt, dass diese Sanktionen wirksam, verhältnismäßig und abschreckend sein müssen. Die Mitgliedstaaten haben daher die Wahl zwischen verschiedenen Zollsanktionen, die sehr unterschiedlich sind und sich im Laufe der Zeit ändern können. (...)“*¹⁶⁸⁹

d) Rückschlüsse für die Einordnung des Kodifikationsvorschlags eines Missbrauchsverbots im R-UZK

Diese Formulierung bezieht sich auf die Vorschrift des Art. 42 UZK über Sanktionen im geltenden Zollrecht. Dessen Absatz 2 legt die in Erwägungsgrund Nr. 61 zum R-UZK angeführten Anforderungen an die Sanktionen fest, die die Mitgliedstaaten in ihren Vorschriften implementieren sollen. Von diesen Sanktionen müssen die Feststellung und die Folgen des Rechtsmissbrauchs und der Umgehung abgegrenzt werden.¹⁶⁹⁰ Das kommt im Wortlaut des Vorschlags zum Ausdruck, der in Art. 42a Absatz 5 festlegt, dass die Feststellung und die Folgen von Rechtsmissbrauch keine Sanktionen sind. An diesem rechtlichen Zusammenhang hat sich auch mit dem R-UZK nichts geändert.

1686 Erwägungsgrund Nr. 64 zum R-UZK.

1687 Vgl. oben Kapitel D.

1688 Vgl. *Rüsken* in: Dorsch/Rüsken, Zollrecht, Art. 42 UZK, Rn. 12 (Stand: 01.09.2020).

1689 Erwägungsgrund Nr. 61 zum R-UZK.

1690 *Killmann/Glaser*, Verordnung (EG/EURATOM) Nr. 2988/95, Art. 4, Rn. 22; s. oben E. V. 1. b).

Die systematische Anbindung an die Vorschriften über die Sanktionen kann ebenso bestehen bleiben. Die „Verwandschaft“ des Rechtsmissbrauchs zu Sanktionen wird durch die bloße Detaillierung der Sanktionsvorschriften im R-UZK nicht aufgehoben. Außerdem folgt der R-UZK im Grundsatz immer noch der Klammertechnik. In Titel I. R-UZK sind allgemeine Vorschriften vor der Klammer gezogen zusammengefasst. Auch in dem allgemein angelegten Titel XIV R-UZK lässt sich die Klammertechnik erkennen. Er ist als letztes Kapitel vor den Schlussbestimmungen in Titel XV. R-UZK geregelt und schließt sich u. a. an die speziellen Vorschriften zur EU-Zollbehörde in Titel XII. R-UZK an. Auch in der Titelüberschrift des Titels XIV. R-UZK kommt die Allgemeinheit der Sanktionsvorschriften und damit ihre generelle Geltung für das Unionszollrecht zum Ausdruck. „Gemeinsame Bestimmungen über Zollrechtsverletzungen und nichtstrafrechtliche Sanktionen“ legen schon dem Wortlaut nach Gemeinsamkeiten und damit allgemeingültiges für Zollrechtsverstöße und nichtstrafrechtliche Sanktionen fest. Zudem werden die „Zollrechtsverstöße“ auch nicht auf bestimmte Bereiche beschränkt, sondern stehen als allgemeiner Begriff in der Titelüberschrift.

Änderungen oder Anpassungen des Kodifikationsvorschlags an die Nachfolgeregelung des Art. 86 Abs. 4 UZK in Art. 168 Abs. 5 R-UZK sind nicht erforderlich. Jene Vorschrift wurde sowohl hinsichtlich ihres Wortlauts als auch ihrer systematischen Stellung nicht verändert, sondern lediglich redaktionell angepasst. Inhaltliche Änderungen im Vergleich zur Fassung in Form des Art. 86 Abs. 4 UZK können sich somit nicht ergeben. Eine Kodifikation ist auch nach dem Regelungsstand des R-UZK unter Einbeziehung der hier herausgearbeiteten Punkte zum Kodifikationsbedürfnis¹⁶⁹¹ weiter erforderlich, weil sich dieser inhaltlich nicht geändert hat.

Insgesamt ist es damit nicht erforderlich, den Kodifikationsvorschlag materiell-inhaltlich zu ändern; er muss lediglich redaktionell an die neue Nomenklatur und Strukturierung des R-UZK angepasst werden.

1691 Dazu oben E. II. 3., E. III. 6. und E. IV.

F. Schlussbetrachtung: Ergebnisse der Überlegungen in Thesen

Insgesamt ergeben sich damit die folgenden Ergebnisse:

1. Die Begriffe des Rechtsmissbrauchs und der Umgehung sind nur schwer allgemein zu fassen. Das gilt im allgemeinen Sprachgebrauch wie in rechtlichen Zusammenhängen und für die deutsche wie auch für die englische Sprache.
2. Das Unionsrecht kennt einen ungeschriebenen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Verbots von Rechtsmissbrauch mit Primärrechtsrang. Dieser besteht aus einem objektiven und einem subjektiven Element. Er gilt unabhängig davon, ob es im nationalen Recht entsprechende Umsetzungsakte gibt. Der Rechtsgrundsatz wurde vor allem durch die Rechtsprechung des EuGH entwickelt. Danach ist das objektive Tatbestandsmerkmal gegeben, wenn die Voraussetzungen einer vorteilsgewährenden Vorschrift formal eingehalten werden, aber das Ziel der Regelung verfehlt wird. Das subjektive Tatbestandsmerkmal soll gegeben sein, wenn die Voraussetzungen künstlich in der Absicht geschaffen wurden, sich einen unionsrechtlich nicht vorgesehenen Vorteil zu verschaffen.
3. Rechtsmissbrauch und Umgehung müssen von verwandten Instituten abgegrenzt werden, insbesondere von Betrug bzw. Steuerhinterziehung. Missbrauch und Umgehung zeichnen sich dadurch aus, dass der Wirtschaftsbeteiligte „mit offenem Visier“ kämpft und seine Gestaltungen den (Zoll-) Behörden offenlegt, während in strafrechtlich relevanten Fällen des Betrugs bzw. der Steuerhinterziehung die Behörde an der Ermittlung des maßgeblichen Sachverhalts gehindert wird.
4. Die nationale Regelung zum Rechtsmissbrauch im Steuerrecht des § 42 AO ist an ähnlichen Stellen wie das unionsrechtliche Pendant problematisch und umstritten. Die nationale Regelung kann aber jedenfalls nicht in ihrer nationalrechtlichen Form im Zollrecht angewendet werden. Grund hierfür ist der Anwendungsvorrang des Unionsrechts.
5. Der allgemeine Rechtsgrundsatz des Unionsrechts, nach dem Rechtsmissbrauch verboten ist, wurde von der Rechtsprechung auch im europäischen Zollrecht angewendet und hierhin übertragen.
6. Eine Kodifikation des allgemeinen Rechtsgrundsatzes im Zollrecht der Union ist bislang nicht erfolgt.

7. Die Kodifikation des Verbots von Rechtsmissbrauch und Umgehung im europäischen Zollrecht ist aus den folgenden Gründen ratsam: Rechtssicherheit, Rechtsklarheit und Stärkung der demokratischen Legitimation. Diese Erfordernisse ergeben sich aus dem Primärrecht der Union und aus dem Wirtschaftsvölkerrecht. Außerdem wird die Kodifikation den Erwägungsgründen zum UZK gerecht.
8. Die Kodifikation muss als wesentliche Bestimmung im UZK selbst erfolgen und kann nicht in den delegierten Rechtsakt „ausgelagert“ werden.
9. Als allgemeine Regel, die für das ganze Zollrecht Anwendung finden soll, muss die Kodifikation im Titel I Kapitel 2 Abschnitt 5 im UZK über Sanktionen erfolgen. Die Kodifikation sollte den Wirtschaftszollgedanken berücksichtigen und Rechtssicherheit und Effektivität des Verwaltungshandelns in angemessenen Ausgleich bringen, sodass Regelbeispiele den Tatbestand des Missbrauchsverbots ergänzen sollten.
10. Aus diesen Überlegungen ergibt sich folgender Kodifikationsvorschlag:

Artikel 42a Unionszollkodex

Verbot des Rechtsmissbrauchs und der Umgehung im Zollrecht der Union; Folgen der Feststellung einer verbotenen Gestaltung

(1) Rechtsmissbräuchliche Gestaltungen und Gestaltungen, die das Zollrecht der Union umgehen, sind verboten.

(2) Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung oder eine Gestaltung, die das Zollrecht der Union umgeht, setzt voraus, dass eine Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass der Zweck einer zollrechtlichen Regelung nicht erreicht wird, trotzdem die Voraussetzungen der Vorteilsgewährung formal erfüllt werden. Die Feststellung setzt weiter voraus, dass die Voraussetzungen der Vorteilsgewährung künstlich in der Absicht geschaffen wurden, die Vorteilsgewährung zu erreichen oder die Anwendung einer vorteilsverwehrenden Vorschrift zu verhindern.

(3) Wird eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung oder eine Gestaltung, die das Zollrecht der Union umgeht, festgestellt, so hat der Wirtschaftsbeteiligte den erhaltenen Vorteil zurückzugewähren oder die Zollbehörde dem Wirtschaftsbeteiligten den mit der Gestaltung begehrten Vorteil zu verwehren.

(4) Eine verbotene Gestaltung im Sinne dieser Vorschrift liegt insbesondere vor:

a) Wenn der Wirtschaftsbeteiligte keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe für die gewählte Gestaltung angeben kann;

b) Wenn ein besonderes Verfahren im Sinne des Artikels 210 des Unionszollkodex entgegen des mit ihm verfolgten Regelungszwecks zur Anwendung kommt, um die Entstehung von Abgaben zu verhindern;

c) In den Fällen des Artikels 86 Absatz 4 des Unionszollkodex oder Fällen, die mit einer solchen Konstellation vergleichbar sind;

d) Wenn der Wirtschaftsbeteiligte Zollkontingente dadurch erlangt, dass er Kontingentswaren unverzollt verkauft und unmittelbar im Anschluss an die Verzollung zum Kontingentszollsatz wieder zurückkauft, um in den Genuss der Anwendung des Kontingentszollsatzes zu kommen.

(5) Die in diesem Artikel vorgesehenen Maßnahmen stellen keine Sanktionen dar.