

# A. Einleitung

---

## Überblick

Die Einleitung ist der Darstellung der Hypothese gewidmet, wonach keiner der aktuellen europäischen Mechanismen Steuerausfälle ohne die Schaffung neuer Risiken vollständig vermeiden könnte. Es soll auf die Hintergründe eingegangen werden, die diese Hypothese überhaupt erst hervorgebracht haben, und hierbei die Bedeutung für die mehrwertsteuerrechtliche Diskussion zur Betrugsbekämpfung unterstrichen werden. Schließlich werden die Methoden erörtert, die zur Überprüfung der Hypothese gewählt wurden.

---

## 1. Hintergründe zur Themenwahl

Das europäische Mehrwertsteuersystem ist seit den 1960er Jahren in Geltung.<sup>1</sup> Die Öffnung des Binnenmarktes und die freie Zirkulation von Waren- und Dienstleistungen innerhalb der Europäischen Union (EU) haben nicht nur zu einem Europa ohne Grenzen geführt, sondern auch im Bereich der europäischen Mehrwertsteuer Möglichkeiten für bestimmte Betrugskonstellationen geschaffen.<sup>2</sup> Traten zuvor Betrugsfälle meist innerstaatlich in den Mitgliedstaaten auf, besteht seit Einführung des Binnenmarktes die Möglichkeit, Gegenstände länderübergreifend ohne entsprechende Grenzkontrollen mehrwertsteuerfrei zu erwerben.<sup>3</sup> Insbesondere der Karussellbetrug gilt – trotz Bemühungen der Union zur Betrugsbekämpfung – bis heute als das gravierendste Problem der europäischen Mehrwertsteuer.<sup>4</sup>

Nach aktuellen Schätzungen entgehen den Mitgliedstaaten der EU jährlich Mehrwertsteuereinnahmen in Milliardenhöhe, ein Großteil davon wird durch Mehrwertsteuerbetrug verursacht.<sup>5</sup> Das der Mehrwertsteuer inhärente Steuerrück-erstattungssystem macht das System zwar anfällig für Betrug<sup>6</sup>, Ausfälle in diesem

---

1 Die 1. Umsatzsteuerrichtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften wurde am 11.4.1967 erlassen. Siehe 67/227/EWG.

2 Vgl hierzu ua White Paper of 14 June 1985 from the Commission to the European Council, „Completing the Internal Market“, vorgestellt in Mailand von 28. bis 29.6.1985, Par 184, in welchem die Kommission die Wichtigkeit der Schaffung eines europäischen Raums ohne Binnengrenzen betonte. Und zur Betrugsanfälligkeit des Mehrwertsteuersystems nach Einführung des Binnenmarktes ua *Aronowitz/Laagland/Paulides*, Value-Added Tax Fraud in the European Union 56; *Gebauer/Nam/Parsche*, Journal of Economic Policy Reform 2007, 2; *Wäger*, DStR 2010, 358; und *Chiang*, Die Sanktionierung des Umsatzsteuerbetruges 79.

3 Vgl *De la Feria*, Working Paper Oxford University Centre for Business Taxation 2018, 9 f.

4 Siehe COM(2016) 148 final, 10; Pressemitteilung der Europäischen Kommission, IP/08/1846 (1.12.2008); *Keen*, IMF Working Paper 2007, 15 ff.

5 Die aktuelle Mehrwertsteuerlücke aller 28 Mitgliedstaaten betrug im Jahr 2016 137,5 Mrd Euro. Vgl Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report, TAXUD/2015/CC/131. Vgl zu den Schwierigkeiten, die exakt durch Betrug verursachte Lücke zu bestimmen, Kapitel B.2.1.

6 Vgl hierzu auch *Amann*, Umsatzsteuer-Rundschau 1994, 109: „As long as money is paid out by the state in certain situations, there will be successful methods to access this money illegally“.

Ausmaß dürfen trotzdem nicht geduldet werden.<sup>7</sup> Die Hinterziehung von Mehrwertsteuer ist nicht nur aus realpolitischer Sicht durch den eintretenden Ausfall von Staatseinnahmen unerwünscht, sondern kann auch innerhalb des Marktes zu Wettbewerbsverzerrungen führen.<sup>8</sup> Verkauften Steuerpflichtige Gegenstände mehrwertsteuerfrei und führen sie die Mehrwertsteuer nicht an den Fiskus ab, haben sie die Möglichkeit, die Waren günstiger als ihre steuerehrlichen Konkurrenten anzubieten.<sup>9</sup>

Die Europäische Kommission ist sich des gegenständlichen Betrugsproblems bewusst und hat den Kampf gegen Mehrwertsteuerbetrug kontinuierlich erhöht.<sup>10</sup> Gerade das vermehrte Auftreten großer Mehrwertsteuerbetrugsfälle in den späten 1990er Jahren hat die Diskussion zur Betrugsbekämpfung verstärkt und zum Erlass zahlreicher Reformvorschläge geführt.<sup>11</sup> Obgleich die Zielsetzung aller der zur Betrugsbekämpfung erlassenen Maßnahmen darin liegt, Mehrwertsteuerbetrug zu reduzieren, besteht bis heute eine Kontroverse darüber, welcher Mechanismus dem Ziel am effizientesten gerecht wird, ohne dabei zu einer unverhältnismäßigen Belastung für die Steuerpflichtigen zu führen. Neben verschiedenen Bemühungen, den Informationsaustausch und die Kooperation zwischen den Mitgliedstaaten zu stärken,<sup>12</sup> stehen aktuell zwei Maßnahmen der Kommission im Mittelpunkt der Diskussion.<sup>13</sup> Durch die Richtlinienänderung in Art 199c MwStSyst-RL können Mitgliedstaaten die generelle Steuerschuldumkehr zwischen innerstaatlichen B2B-Leistungen beantragen.<sup>14</sup> Der Richtlinienvorschlag zur Neuausrichtung der Binnenmarktregelung knüpft im Gegensatz dazu an grenzüberschreitenden Leistungen an und würde eine steuerpflichtige Lieferung innerhalb der Union einführen.<sup>15</sup> Neben diesen beiden Maßnahmen werden in der Literatur zudem eine gesamtschuldnerische Haftung für die Zahlung der Mehr-

---

7 Vgl *De la Feria*, Working Paper Oxford University Centre for Business Taxation 2018, 2. Siehe auch *Lejeune/Daou* in *Lang/Lejeune* 677: „Probably the most important task and biggest challenge that today's VAT legislation is facing is the design of a simple and fraud-proof taxation system.“

8 Vgl *Leitl*, Maßnahmen 2.

9 Siehe zu den negativen Folgen von Mehrwertsteuerbetrug ausführlich Kapitel B.2.1.2.

10 Vgl KOM(2008) 807 end; COM(2016) 811 final; COM(2016) 148 final und COM(2018) 329 final. Und dazu auch *Pierre Moscovici*, der im Jahr 2017 zuständige EU-Kommissar für Wirtschafts- und Finanzangelegenheiten, Steuern und Zoll: „Kriminelle und potenzielle Terroristen haben die sich dadurch bietenden Schlupflöcher schon viel zu lange für ihre Zwecke und für MwSt.-Betrugsdelikte mit einem Gesamtvolumen von 50 Mrd. EUR jährlich missbraucht. Dieses nicht mehr zeitgemäße System, das auf Landesgrenzen basiert, gehört abgeschafft.“ Dazu Pressemitteilung der Europäischen Kommission, IP/17/3443 (4.10.2017).

11 Vgl *Pourzitakis*, EC Tax Review 2012, 39 ff.

12 Bspw Verordnung (EU) 2018/1541, *Fiscalis*, Europol und das neu geschaffene Europäischen Amt für Betrugsbekämpfung (OLAF). Aktuell siehe zudem die Pressemitteilung der Kommission, IP/19/2468 (15.5.2019), wonach die Einführung eines Transaction-Network-Analysis-Tool eine gemeinsame Datenauswertung verstärken und Betrug schneller aufdecken soll.

13 Siehe COM(2016) 811 und COM(2018) 329 final.

14 Ausführlich Kapitel E.2.

15 Ausführlich Kapitel E.3.

wertsteuer<sup>16</sup>, ein Split-Payment-Mechanismus<sup>17</sup> sowie die grundsätzliche Steuerfreiheit von B2B-Leistungen<sup>18</sup> diskutiert und propagiert.

Trotz der Einigkeit über die Reformbedürftigkeit des Mehrwertsteuersystems ist neben der Frage nach dem effizientesten Reformvorschlag auch eine viel grundlegendere Frage ungeklärt: Diskutiert wird, ob dem gegenständlichen Mehrwertsteuerbetrugsproblem durch eine Reformierung des gesamten Mehrwertsteuersystems oder durch eine Abänderung einzelner Regelungen begegnet werden soll.<sup>19</sup> Die aufgezeigten offenen Punkte machen somit deutlich: Die sowohl auf nationaler als auch auf europäischer Ebene geführte jahrelange Diskussion ist keinesfalls beendet, sondern aktueller denn je. Während die bisherigen Reformmaßnahmen meist punktuell erfolgten, wäre va die Neuausrichtung der Binnenmarktregelung die „größte Reform der EU-Mehrwertsteuervorschriften seit einem Vierteljahrhundert“.<sup>20</sup> Der Mehrwertsteuerreformprozess befindet sich somit in vollem Gange und einer bedeutenden Phase.<sup>21</sup>

## 2. Zielsetzung und Gang der Untersuchung

Das europäische Mehrwertsteuersystem ist nicht mehr „zeitgemäß“.<sup>22</sup> In dieser Dissertation sollen die Ursachen des derzeitigen Mehrwertsteuerbetrugsproblems evaluiert werden und zwei aktuelle Betrugsbekämpfungsmechanismen auf europäischer Ebene auf deren Effektivität untersucht und einander gegenübergestellt werden. Hiermit soll die Arbeit neueste Entwicklungen in diesem Bereich auf europäischer Ebene kritisch hinterfragen und einen Beitrag zur weiteren wissenschaftlichen und rechtspolitischen Diskussion zu diesem Thema leisten.

Gerade weil die Mitgliedstaaten schon seit Einführung der Mehrwertsteuer die Pflicht<sup>23</sup> haben, „Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen“<sup>24</sup> zu bekämpfen, soll zunächst eine Bestandsaufnahme der geltenden gesetzgeberischen Maßnahmen vorgenommen werden. Es soll untersucht werden, weshalb die Mitgliedstaaten ihrer Verpflichtung zur Betrugsbekämpfung aufgrund der bestehenden Bestimmungen nicht nachkommen können. Die Kommission hat sich bereits mehrfach mit dem Mehrwertsteuerbetrugsproblem befasst und unterschiedliche Betrugsbekämpfungsmecha-

16 Ausführlich Kapitel D.3.4.

17 Ausführlich Kapitel D.3.2.3.

18 Ausführlich Kapitel E.2.4.1.7.

19 Vgl ua *Lamensch*, World Journal of VAT/GST Law 2012, 1 ff.

20 Vgl Pressemitteilung der Europäischen Kommission, IP/17/3443 (4.10.2017).

21 Vgl dazu auch *Merkx/Gruson*, EC Tax Review 2019, 33: „VAT is surely ready for some next steps, however, the path we choose to walk must be chosen carefully“; oder auch *Nolz/Melhardt* in *Urnik/Kofler* 493; und *Aujean et al*, International VAT Monitor 2013, 14 ff.

22 *Leitl*, Maßnahmen 4.

23 Vgl *Spies*, The CJEU's Approach, in *Lang et al* 135 ff.

24 Siehe dazu Art 325 AEUV.

nismen in das europäische Mehrwertsteuersystem implementiert. Im Rahmen der Dissertation soll untersucht werden, wie sich die bestehenden Rechtsgrundlagen zur Betrugsbekämpfung in das europäische Mehrwertsteuersystem einordnen und welche Auswirkungen sie auf die Sicherung des Mehrwertsteueraufkommens haben. Besondere Bedeutung soll hierbei dem allgemeinen Betrugsverbot des EuGH zukommen, das versucht, betrügerische Praktiken zu bekämpfen.<sup>25</sup> Die Analyse des bestehenden Rechtszustands ist kein Selbstzweck. Sie soll vielmehr dazu dienen, aufzuzeigen, dass die bestehenden Mechanismen nicht ausreichen, um dem europäischen Mehrwertsteuerbetrugsproblem Herr zu werden.

Zweck der Arbeit ist es schließlich, einen Befund darüber zu erstellen, ob die EU mit ihren aktuellen Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung auf dem richtigen Weg ist, betrugsbedingte Mehrwertsteuerausfälle zu verringern. Der abschließend vorgeschlagene eigene Ansatz soll einen Fortschritt in der mehrwertsteuerrechtlichen Diskussion zur Betrugsbekämpfung liefern und ein alternativer Vorschlag zur Betrugsbekämpfung sein.

Um die aufgeworfenen Fragestellungen einer nachvollziehbaren Lösung zuzuführen, erfolgt die Bearbeitung in vier Hauptteilen. Zu Beginn sollen in Kapitel B Vorbemerkungen zum Begriff des Mehrwertsteuerbetrugs gegeben und aufgezeigt werden, weshalb die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs in der EU eine besondere Rolle spielt.<sup>26</sup> Die Ausführungen zur Mehrwertsteuerlücke sollen anschließend die Bedrohung der Steuerbasis durch Mehrwertsteuerausfälle sowohl für die Union als auch die Mitgliedstaaten verdeutlichen.<sup>27</sup>

Die Feststellung, wonach der EU und den Mitgliedstaaten jährlich Mehrwertsteuerbeträge in Milliardenhöhe entgehen, ist per se aber kein rechtliches Argument, das für die Reformbedürftigkeit der europäischen Mehrwertsteuer spricht.<sup>28</sup> Vielmehr könnten die Mehrwertsteuerausfälle auch auf einen ineffizienten Gesetzesvollzug der Mitgliedstaaten zurückzuführen sein. Aus diesem Grund beleuchtet Teil C die konzeptionelle Ausgestaltung des Mehrwertsteuersystems. Es sollen die zentralen Grundsätze der europäischen Mehrwertsteuer herausgearbeitet und gezeigt werden, dass sie die Betrugsanfälligkeit des Systems bedingen. Außerdem soll anhand der historischen Entwicklung der MwStSyst-RL gezeigt werden, dass die Schaffung eines betrugsresistenten europäischen Mehrwertsteuersystems seit jeher eine bedeutende Rolle gespielt hat.<sup>29</sup> Dem Kapitel wird das eingangs skizzierte herrschende

---

25 Dazu ua EuGH R, ECLI:EU:C:2010:742, Rn 40 ff; *Mecsek-Gabona*, ECLI:EU:C:2012:547, Rn 50 ff; *Italmoda*, ECLI:EU:C:2014:2455; *Plöckl*, ECLI:EU:C:2016:791, Rn 51 ff; *Litdana*, ECLI:EU:C:2017:389, Rn 31 ff; *Euro Tyre*, ECLI:EU:C:2017:106, Rn 51 ff.

26 Siehe EuGH *Kommission/Deutschland*, ECLI:EU:C:2011:733, Rn 72; *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, Rn 26; und *Taricco ua*, ECLI:EU:C:2015:555, Rn 37 ff.

27 Dazu Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report, TAXUD/2015/CC/131, 52 f.

28 Siehe maW auch *Leitl*, Maßnahmen 4.

29 Siehe COM(96) 328 final und COM(2016) 148 final.

Verständnis des Begriffs des Mehrwertsteuerbetrugs zugrunde gelegt, wonach Steuerbetrug dann vorliegt, wenn ein Steuerpflichtiger Gesetzesverstöße begeht, um einen Steuervorteil zu erlangen.<sup>30</sup> Der Schwerpunkt der Arbeit liegt auf der Bekämpfung des Karussellbetrugs und Betrugsszenarien iZm Lieferung von Gegenständen innerhalb der EU. Nicht Gegenstand dieser Arbeit sind Betrugsszenarien iZm Drittstaaten, Betrugsszenarien in Bezug auf Dienstleistungen und missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel der Steuerersparnis.<sup>31</sup> Ist eine Abgrenzung zwischen Missbrauch und Betrug im Einzelfall schwierig oder bekämpft eine Maßnahme sowohl Betrugs- als auch Missbrauchsfälle, wird hierauf im Einzelfall hingewiesen.<sup>32</sup>

In Teil D soll anschließend der Frage nachgegangen werden, ob die bestehenden Mechanismen im europäischen Mehrwertsteuerrecht ausreichen, um die durch die Ausgestaltung des Mehrwertsteuersystems bedingten Betrugsformen zu bekämpfen. Zur Bekämpfung der in der EU auftretenden Betrugsfälle wurden sowohl durch die Mitgliedstaaten als Herren der Verträge<sup>33</sup> als auch durch den EuGH unterschiedliche Mechanismen im europäischen Mehrwertsteuerrecht eingeführt. IRd Dissertation soll insbesondere untersucht werden, welche Konsequenzen diese gesetzlichen Grundlagen für Steuerpflichtige haben und inwieweit diese Mechanismen zur Lösung des europäischen Mehrwertsteuerbetrugsproblems beitragen.

Anschließend sollen in Teil E die zwei aktuellen europäischen Betrugsbekämpfungsmechanismen auf deren Wirksamkeit zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug untersucht werden.<sup>34</sup> Beide Lösungsvorschläge haben als Ziel, das europäische Betrugsproblem, insbesondere den Karussellbetrug, zu minimieren.<sup>35</sup> Der letzte Teil der Dissertation zieht ein Fazit aus den gewonnenen Erkenntnissen und schlägt einen eigenen alternativen Mechanismus zur Betrugsbekämpfung vor.

## 3. Methodik der Arbeit

### 3.1. Juristische Methodenlehre

Bei der zu verfassenden Dissertation handelt es sich um eine rechtswissenschaftliche Arbeit. Im Mittelpunkt der Analyse stehen die historische Entwicklung, die bestehende Rechtslage und vorgebrachte Reformvorschläge. Zu diesem Zweck werden die relevanten Bestimmungen skizziert und geprüft, wobei ein Schwer-

30 Für eine allgemeine Definition von Betrug siehe auch *Levi/Burrows*, *British Journal of Criminology* 2008, 293 ff.

31 Siehe für mehr Details zu Betrugsszenarien in Bezug auf Dienstleistungen und missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel der Steuerersparnis ua *Achatz* in *Achatz/Ruppe* 21 ff.

32 Siehe hierzu insbesondere Kapitel B.1.

33 Vgl. *Thiele*, *Europarecht* 64 ff.

34 Siehe COM(2016) 811 und COM(2018) 329 final.

35 Dazu COM(2016) 811, 4 und COM(2018) 329 final,1.

punkt der Arbeit auf deren Auslegung in der Rsp liegt. Da es sich bei dieser Dissertation um eine Arbeit aus dem Bereich des Mehrwertsteuerrechts handelt, sind Gegenstand einer solchen Auslegung die einschlägigen Bestimmungen der MwStRL. Für die Auslegung werden alle Methoden der Interpretation angewendet: Die grammatikalische, die historische, die systematische und die teleologische Interpretationsmethode sind notwendig, um die geeigneten Lösungen zu finden. Der EuGH folgt, wie die nationalen Gerichte auch, den allgemein anerkannten Auslegungsgrundsätzen.<sup>36</sup> Das bedeutet, dass Begriffe des EU-Rechts ausgehend von ihrer Bedeutung, in ihrem Kontext und im Lichte der Ziele des EU-Rechts zu bestimmen sind. Bei der Auslegung des EU-Rechts werden daher alle Interpretationsmethoden des bekannten Kanons angewendet. Da allerdings bestimmte unionsrechtliche Besonderheiten gelten,<sup>37</sup> soll im Folgenden genauer auf die Auslegungsmethoden im Unionsrecht eingegangen werden.

Ausgangspunkt jeder Auslegung eines Textes – und somit auch jedes Gesetzestextes – ist zunächst der Wortlaut.<sup>38</sup> Im Rahmen der Auslegung soll die Bedeutung eines Ausdrucks oder einer Wortverbindung in der allgemeinen Sprachverwendung oder, mit Blick auf das Steuerrecht,<sup>39</sup> in der besonderen Sprachverwendung untersucht werden.<sup>40</sup> Aufgrund der grammatikalischen Interpretation wird aus dem Wortlaut einer Bestimmung auf den Inhalt und den Sinn einer Norm geschlossen. Hierfür werden sowohl der allgemeine und der spezielle Sprachgebrauch als auch die Regeln der Grammatik zur Hilfe genommen. Mit Blick auf das Unionsrecht stellt die Wortlautinterpretation dahingehend eine Besonderheit dar, als die Unionsrechtsquellen in verschiedenen Sprachversionen existieren und jede Sprachfassung verbindlich ist.<sup>41</sup> Nach Auffassung des Gerichtshofs ist allen Sprachversionen eines auszulegenden Textes grundsätzlich dieselbe Bedeutung beizumessen.<sup>42</sup> Insbesondere *„können keine Unterschiede nach der Größe der Bevölkerung der Mitgliedstaaten gemacht werden, die die betreffende Sprache gebraucht“*.<sup>43</sup> Auch die Arbeitssprachen der Unionsorgane genießen bei der Auslegung keinen Vorrang, würde doch gerade diese Vorgehensweise der Gleichheit aller Sprachfassungen entgegenstehen.<sup>44</sup> Ebenso erfolgt die Auslegung der Begriffe nicht unter Rückgriff auf nationales Recht. Um die einheitliche Anwendung von Unionsrecht sicherzustellen, sind *„die Begriffe einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, die für die Ermittlung ihres Sinnes und ihrer Bedeutung nicht aus-*

---

36 Vgl Lenz/Ehrhard in Lenz 85 ff.

37 So scheint die teleologische Methode die bevorzugte Auslegungsmethode des EuGH zu sein, auch wenn es keine offizielle Hierarchie der Auslegungsmethoden gibt. Dazu Conway, *The Limits of Legal Reasoning and the European Court of Justice* 19 ff.

38 Vgl Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft* 305.

39 Vgl Gassner, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze* 12.

40 Vgl Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft* 306 f.

41 Vgl EuGH *CILFIT / Ministero della Sanità*, ECLI:EU:C:1982:335, Rn 18.

42 Vgl EuGH *EMU Tabac*, ECLI:EU:C:1998:152, Rn 36; und *Givane*, ECLI:EU:C:2003:8, Rn 36.

43 Dazu EuGH *Kyocera*, ECLI:EU:C:2003:623, Rn 32.

44 AA Grundmann/Riesenhuber, *JuS* 2001, 529 ff.

drücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in der Regel in der gesamten Gemeinschaft autonom und einheitlich auszulegen<sup>45</sup>. Auch wenn zwar jede Sprachversion verbindlich ist, aber keine Version Vorrang vor einer anderen hat, ist eine klare Interpretation nicht immer möglich.<sup>46</sup> Sollten die Sprachfassungen divergieren, gibt der EuGH somit nicht einer Sprachfassung den Vorrang, sondern stützt die Auslegung durch Sinn und Zweck der Bestimmung.<sup>47</sup> Der Rückgriff des EuGH auf die teleologische Interpretation erfolgt nicht nur bei divergierenden Sprachfassungen. Insbesondere stützt der EuGH sein Auslegungsergebnis auch dann auf Sinn und Zweck der Bestimmung, wenn die Auslegung der unterschiedlichen Sprachfassungen zum selben Wortsinn gelangt<sup>48</sup>.

Mit Hilfe der historischen Interpretation sollen aufgrund der Entstehungsgeschichte des Gesetzes die problemrelevanten Absichten des historischen Gesetzgebers hinterfragt werden. Die Materialien für die historische Auslegung setzen sich dabei aus allen Hinweisen auf die Absicht des historischen Gesetzgebers, der die auszulegende Norm erlassen hat, zusammen. Im Vergleich zu nationalen Gerichten zieht der EuGH sowohl die subjektiv-historische<sup>49</sup> als auch die objektiv-historische<sup>50</sup> Interpretation nur vergleichsweise selten zur Auslegung einer Vorschrift heran.<sup>51</sup> Der Grund für den vergleichsweise seltenen Rückgriff liegt in der Entstehungsgeschichte von Unionsrechtsakten: Die Gesetzgebung der EU ist das Ergebnis eines politischen Kompromisses, dem unterschiedliche Ziele verschiedener Mitgliedstaaten in Bezug auf die spezifische Gesetzgebungen zugrunde liegen. Demnach ist es schwierig, den authentischen Willen des Gesetzgebers zu bestimmen. Bei der historischen Interpretation sollte somit nicht die Absicht der Vertragsparteien, sondern der objektive Wille der Mitgliedstaaten, der in den Vertragsnormen zum Ausdruck kommt, untersucht werden.<sup>52</sup>

In seiner Rsp wendet der EuGH historische Materialien wie Begründungserwägungen oder Beratungsprotokolle für die Interpretation von Sekundärrecht an.<sup>53</sup> Im Gegensatz dazu ist die historische Interpretation im Bereich des Primärrechts von geringerer Bedeutung und wird in den Urteilen des EuGH oft nur iZm der

45 Vgl. EuGH *Industrial Diamond Supplies v Riva*, ECLI:EU:C:1977:188, Rn 15 ff.; und *Linster*, ECLI:EU:C:2000:468, Rn 43.

46 Vgl. *Terra/Kajus*, Commentary – A Guide to the Recast VAT Directive.

47 Vgl. EuGH *Codan*, ECLI:EU:C:1998:617, Rn 26; *W. N.*, ECLI:EU:C:2000:209, Rn 21; und *Givane*, ECLI:EU:C:2003:8.

48 Vgl. *Stotz* in *Riesenhuber* 414.

49 Die subjektiv-historische Auslegung soll den Willen des historischen Gesetzgebers erforschen, siehe *Pechstein/Drechsler* in *Riesenhuber* 104.

50 Die objektiv-historische Auslegung soll die Funktion einer Bestimmung im Zeitpunkt ihres in Krafttretens erforscht werden, siehe *Pechstein/Drechsler* in *Riesenhuber* 104.

51 Vgl. *Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre 19 ff.; und *Pechstein/Drechsler* in *Riesenhuber* 104, die auf eine (allerdings) im Jahr 1999 durchgeführte Studie zu den vom EuGH angewendeten Auslegungsmethoden verweisen.

52 Vgl. *Maduro*, European Journal of Legal Studies 2007, 145 ff.

53 Vgl. *Potacs*, EuR 2009, 472.

Schilderung der relevanten Rechtsnormen und nicht iR einer historischen Interpretation bei der Auslegung einer Bestimmung herangezogen.<sup>54</sup> Die Begründung für die vergleichsweise seltene Bezugnahme auf historische Materialien im Bereich des Primärrechts wird in der Literatur damit begründet, dass Vorarbeiten meist nicht öffentlich zugänglich sind<sup>55</sup> und zT in Arbeitsgruppen mündlich beschlossen werden.<sup>56</sup> In Bezug auf die Entstehungsgeschichte einer Norm hält der EuGH zudem fest, dass historische Materialien dann „*nicht zur Auslegung abgeleiteten Rechts herangezogen werden [können], wenn der Inhalt der [...] in der fraglichen Bestimmung keinen Ausdruck gefunden*“ hat.<sup>57</sup> Da der Entstehungsgeschichte eines Rechtsakts, bis zu seinem Inkrafttreten viele verschiedene Meinungen zugrunde liegen, soll nach Ansicht des EuGH nur die schlussendlich gewählte und im Amtsblatt veröffentlichte Formulierung die Grundlage der Auslegung bilden. In einem Protokoll enthaltene Erklärungen erachtet der EuGH bei der Interpretation somit nur als „*von begrenztem Wert [...] wenn der Inhalt der Erklärung in der fraglichen Bestimmung keinen Ausdruck gefunden hat*“.<sup>58</sup> Das gilt auch für Erklärungen des Rates und der Kommission, sollten die Erklärungen in der Vorschrift keinen Ausdruck gefunden haben.<sup>59</sup>

Neben der historischen Auslegung versucht die systematische Auslegung, die Funktion der einzelnen gesetzlichen Regelungen in ihrem Zusammenhang zu erforschen. Durch die systematische Auslegung wird daher dem Umstand Rechnung getragen, dass Gesetzesvorschriften nicht isoliert existieren, sondern in einem System von Vorschriften eingebettet sind. Für eine umfassende Auslegung muss daher die Stellung einer Vorschrift in Zusammenhang mit aller auf sie bezogenen Vorschriften und der Systematik der Rechtsordnung untersucht werden. Ziel der systematischen Interpretation ist es, den Bedeutungszusammenhang des Gesetzes zu erkennen.<sup>60</sup> Hierfür werden die Stellung einer Norm, die ihr übergeordneten

54 Dazu EuGH *easyCar*, ECLI:EU:C:2005:150, Rn 20: „*Hierzu ist zunächst festzustellen, dass weder die Richtlinie noch die für ihre Auslegung maßgebenden Dokumente, wie etwa die vorbereitenden Arbeiten, Aufschluss über die genaue Bedeutung des in Artikel 3 Absatz 2 der Richtlinie genannten Begriffes ‚Dienstleistungen [im Bereich] Beförderung‘ geben. Auch die allgemeine Zielsetzung der Richtlinie lässt nur erkennen, dass sie den Verbrauchern einen weitreichenden Schutz zukommen lassen soll, indem sie ihnen bestimmte Rechte, u. a. das Widerrufsrecht, gewährt, und dass dieser Artikel 3 Absatz 2 eine Ausnahme von diesen Rechten in vier nahe beieinander liegenden Sektoren wirtschaftlicher Tätigkeit vorsieht, darunter den der Dienstleistungen im Bereich Beförderung.*“

55 Im Gegensatz dazu sind Entwurfsprotokolle für Sekundärrecht einsehbar, siehe *Pechstein/Drechsler in Riesenhuber* 104.

56 ZB *Streinz in Grillner/Rill* 402. Siehe zur Kritik der ausstehenden historischen Interpretation von Primärrecht ua *Potacs*, EuR 2009, 472.

57 Vgl EuGH *Antonissen*, ECLI:EU:C:1991:80, Rn 18.

58 Dazu EuGH *Antonissen*, ECLI:EU:C:1991:80, Rn 18; und *VAG Sverige*, ECLI:EU:C:1997:256, Rn 23.

59 Vgl EuGH *Heidelberger Bauchemie*, ECLI:EU:C:2004:384, Rn 17 mit dem Verweis darauf, dass in der Erklärung auch von der Kommission und vom Rat ausdrücklich Folgendes festgehalten wurde: „*Die Erklärungen des Rates und der Kommission, die im Folgenden wiedergegeben sind, sind nicht Bestandteil des Rechtsakts und präjudizieren daher nicht dessen Auslegung durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften.*“

60 Ausführlich dazu *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft 310 ff.

Überschriften und die Funktion der Norm für den Rechtsakt untersucht. Im Bereich des Unionsrechts ist die systematische Auslegung eine häufig verwendete Auslegungsmethode, die die Wortlautinterpretation und die teleologische Interpretation ergänzt.<sup>61</sup> Der EuGH geht bei der systematischen Auslegung ua von einem Regel-Ausnahme-Verhältnis aus. Ebenso weist der EuGH in seiner Rsp Überschriften eine wichtige Bedeutung iRd systematischen Auslegung zu. Demnach ist bei der Auslegung auf die der Vorschrift übergeordnete Überschrift zu achten. Die erste Bestimmung nach dieser Überschrift ist dabei von „*grundlegender Bedeutung*“<sup>62</sup>, während die folgenden Bestimmungen unter derselben Überschrift nur der Präzisierung der ersten Bestimmung gelten.<sup>63</sup> Die enorme Bedeutung der systematischen Auslegung in der EuGH-Rsp ergibt sich zudem aus dem Umstand, dass bei dieser Auslegungsmethode ausschließlich auf Unionsrecht eingegangen wird und nationalem Recht keinerlei Bedeutung zukommt.<sup>64</sup>

Um den dem Gesetz zugrunde liegenden Ziel und Zweck zu erforschen, wird schließlich die teleologische Interpretation angewendet. Die teleologische Interpretation zielt darauf ab, das Ziel der Regel herauszufinden, das bspw das Ziel der Besteuerung von Ausgaben für den Verbrauch im Rahmen der Europäischen MwStRL sein könnte. Aufgrund der teleologischen Interpretation sollen Widersprüche im Gesetz vermieden werden und das Urteil soll seine „inhaltliche Fundierung“ erhalten.<sup>65</sup> Bei der Erforschung nach Ziel und Zweck einer Regelung geht es darum, den Zweck und die Wertungsgrundlagen anderer, systematisch aufschlussreicher Regelungen mit der konkret auszulegenden Norm in Verhältnis zu setzen. Bei der Interpretation ist daher darauf zu achten, dass die Wertung und dementsprechende Zielsetzung, die der systematisch einschlägigen anderen Norm erkennbar zugrunde liegt, auch bei der primär anzuwendenden Norm in deren Auslegungsspielraum wirksam wird. In der Rsp des EuGH spielt die teleologische Auslegung eine dominante Rolle, weil sie zur Kohärenz und Konsistenz des Unionsrechts beiträgt.<sup>66</sup> Um Ziel und Zweck einer Regelung festzustellen, interpretiert der EuGH eine primärrechtliche Vorschriften meist anhand der Vertragsziele des Unionsrechtsaktes. Um die Funktionalität der Union sicherzustellen, ist somit „*jede Vorschrift des Gemeinschaftsrechtes in ihrem Zusammenhang zu sehen und im Lichte des gesamten Gemeinschaftsrechtes, seiner Ziele und seines Entwicklungsstands zur Zeit der Anwendung der betreffenden Vorschrift auszulegen*“.<sup>67</sup>

Ausdruck findet die teleologische Auslegung bspw in der Ansicht des EuGH, dass Ausnahmeregelungen eng anzuwenden sind. Sehen bspw Bestimmungen der

61 Vgl Stotz in *Riesenhuber* 415.

62 Vgl *Pechstein/Drechsler* in *Riesenhuber* 101.

63 Vgl EuGH *Land de Sarre v Ministre de l'Industrie*, ECLI:EU:C:1988:439, Rn 11; und für mehr Details *Pechstein/Drechsler* in *Riesenhuber* 101.

64 Vgl *Pechstein/Drechsler* in *Riesenhuber* 102.

65 Vgl Stotz in *Riesenhuber* 415.

66 Vgl *Pechstein/Drechsler* in *Riesenhuber* 102 f.

67 Vgl EuGH *CILFIT / Ministero della Sanità*, ECLI:EU:C:1982:335, Rn 20.

MwStSyst-RL eine ausnahmsweise Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug vor, sind diese Einschränkungen nach stRsp des EuGH eng auszulegen.<sup>68</sup> Bei Sekundärrechtsakten zieht der EuGH die Erwägungsgründe des jeweiligen Rechtsakts heran, um Ziel und Zweck zu erforschen. So leitet der EuGH den mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz bspw aus dem 4. und 5. Erwägungsgrund der MwStSyst-RL ab, wonach die höchste Neutralität der Mehrwertsteuer nur erreicht werden, wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird. Alle gleichartigen und deshalb miteinander im Wettbewerb stehenden der Steuer unterliegenden Tätigkeiten sollen unabhängig von deren Zweck und Ergebnis gleichmäßig belastet werden.<sup>69</sup>

Neben der Erforschung von Ziel und Zweck analysiert der EuGH eine Norm iRd teleologischen Interpretation auch hinsichtlich ihrer Stellung im Gesamtgefüge, um eine widerspruchsfreie Anwendung zu sichern.<sup>70</sup> Da jeder Vorschrift im Unionsrecht eine eigenständige Funktion zukommt, muss deren Verwirklichung auch sichergestellt werden. Dass Normen ihre volle praktische Wirkung erzielen können, wird iRd teleologischen Auslegung dahingehend gewährleistet, als der EuGH bei der Interpretation von Gemeinschaftsrecht auf Rechtsgrundsätze wie den *effet utile* zurückgreift. Das Effizienzgebot des *effet utile* ist ein allgemein anerkannter Auslegungsgrundsatz, der dazu verpflichtet, eine Norm so auszulegen, dass ihr Ziel am besten erreicht werden kann. Auch Unionsrecht ist nach Auffassung des EuGH „unter Rückgriff auf die allgemein anerkannten Auslegungsgrundsätze“ auszulegen.<sup>71</sup> Mit Anwendung des *effet utile* bezweckt der EuGH, die „volle Wirksamkeit“<sup>72</sup> von unionsrechtlichen Normen zu gewährleisten.<sup>73</sup> Eine Auslegung, die diese volle Wirksamkeit „abschwächt“<sup>74</sup>, sie „ernsthaft gefährdet“<sup>75</sup> oder schmälert<sup>76</sup>, ist nach Ansicht des EuGH zu verwerfen. Sind mehrere Auslegungsvarianten möglich, ist jene heranzuziehen, die die praktische Wirksamkeit der Bestimmung und damit jene des Unionsrechts am besten zu sichern vermag.<sup>77</sup> Eine Einschränkung der Interpretationsmethode kann im Einzelfall aber in Bezug auf die Grundsätze der begrenzten Einzelermächtigung, der Subsidiari-

68 Siehe Art 176 Abs 2 MwStRL und Art 177 MwStSyst-RL. Zur engen Auslegung EuGH *Metropol und Stadler*, ECLI:EU:C:2002:2, Rn 58ff; *Magoora*, ECLI:EU:C:2008:766, Rn 28; und *PARAT*, ECLI:EU:C:2009:261, Rn 21 ff. Kritisch zur engen Auslegung des EuGH von Ausnahmen *Lang*, SWI 2017, 513.

69 Vgl EuGH *Kommission/Italien*, ECLI:EU:C:2008:412, Rn 37, 39 und 46; *Belvedere Costruzioni*, ECLI:EU:C:2012:186, Rn 20–22; *Zimmermann*, ECLI:EU:C:2012:716, Rn 48; und *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, Rn 25 und 26 mwN.

70 Vgl *Pechstein/Drechsler* in *Riesenhuber* 103.

71 Vgl EuGH *Levin*, ECLI:EU:C:1982:105, Rn 9

72 Dazu EuGH *BFI-Holding*, ECLI:EU:C:1998:525, Rn 62.

73 Siehe zur Unterscheidung des *effet utile* im weiteren Sinne und des *effet utile* im engeren Sinne ausführlich *Potacs*, EuR 2009, 466 ff.

74 Vgl EuGH *Factortame*, ECLI:EU:C:1990:257, Rn 21.

75 Vgl EuGH *Varec*, ECLI:EU:C:2008:91, Rn 39.

76 Vgl EuGH *Simmmenthal*, ECLI:EU:C:1978:49, Rn 19 und 20.

77 Dazu EuGH *Adidas*, ECLI:EU:C:1999:500, Rn 24.

tät und der Verhältnismäßigkeit erfolgen.<sup>78</sup> So darf die Auslegung einer Maßnahme nicht dazu führen, dass die Maßnahme über das für die Erreichung der Ziele des Vertrages erforderliche Maß hinausgeht.

Da die Unionsrechtsordnung eine Rechtsnatur sui generis<sup>79</sup> ist, kommt dem *effet utile* besondere Bedeutung bei der Auslegung jener unionsrechtlicher Vorschriften zu, die die Ziele der EU wie die Integration und die Verwirklichung des Binnenmarkts verfolgen.<sup>80</sup> Das gilt bspw für die Grundfreiheiten und Normen, die das Ziel einer Wirtschafts- und Währungsunion verwirklichen.<sup>81</sup> Die unionsrechtlichen Vorschriften sind so auszulegen, dass die Vertragsziele größtmögliche Wirkung entfalten. Art 10 Abs 2 EGV unterstreicht diese Ansicht und verpflichtet die Mitgliedstaaten, alle „Maßnahmen“ zu unterlassen „welche die Verwirklichung der Ziele dieses Vertrags gefährden könnten“. Dementsprechend hat der EuGH bspw in der Rs *Broekmeulen v Huisarts Registratie Commissie* den Streitsachenausschuss einer Berufungsorganisation als „Gericht“ iSv Art 234 EG gewertet und so den Sinn und Zweck des Vorlageverfahrens zur Sicherung der einheitlichen Anwendung von Unionsrecht gewährleistet.<sup>82</sup>

Neben dem *effet utile* ist auch die Rechtsfortbildung von der teleologischen Auslegung umfasst.<sup>83</sup> IRd Rechtsfortbildung hat der EuGH wegweisende Grundsätze wie den uneingeschränkten Vorrang von Unionsrecht vor nationalem Recht geschaffen<sup>84</sup> und so dem Umstand Rechnung getragen, dass das Unionsrecht keine vollständige Rechtsordnung ist.<sup>85</sup> Insgesamt ist die Anzahl an Judikaten des EuGH, die Spuren von Rechtsfortbildung aufweisen aber überschaubar und umfasst bislang neben Fällen des Anwendungsvorrang ua die Geltung der Grundrechte und die Entwicklung der Staatshaftung in der Rs *Francovich*.<sup>86</sup> Obgleich die Existenz von Urteilen zur Rechtsfortbildung begrenzt ist, sehen insbesondere Stimmen in der Literatur das vermehrte Zitieren der Urteile *Costa / E.N.E.L* und *Van Gend en Loos*<sup>87</sup> als ein Indiz, dass „der Gerichtshof in den Bereich der Rechtsfortbildung vorstößt“.<sup>88</sup>

Schließlich ist es wichtig, zu bedenken, dass das EU-Recht ein unabhängiges Regelsystem ist. Insbesondere für die MwStRL betont der EuGH immer wieder,

78 Ausführlich zur Relativierung des *effet utile Potacs*, EuR 2009, 476 ff.

79 Dazu EuGH *Costa/ENEL*, ECLI:EU:C:1964:66, Rn 8, wonach mit dem EWG-Vertrag „eine eigene Rechtsordnung geschaffen“ wurde.

80 Vgl *Potacs*, EuR 2009, 475.

81 Vgl *Potacs*, EuR 2009, 475.

82 Vgl EuGH *Broekmeulen v Huisarts Registratie Commissie*, ECLI:EU:C:1981:218, Rn 16.

83 Dazu *Stotz in Riesenhuber* 415.

84 Dazu EuGH *Costa/ENEL*, ECLI:EU:C:1964:66; und 5.2.1963, C-26/62, *Van Gend en Loos / Administratie der Belastingen*, ECLI:EU:C:1963:1.

85 Dazu *Stotz in Riesenhuber* 415.

86 Vgl EuGH *Francovich und Bonifaci / Italien*, ECLI:EU:C:1991:428.

87 Vgl hierzu bspw EuGH *Courage und Crehan*, ECLI:EU:C:2001:465.

88 Vgl *Stotz in Riesenhuber* 415.