

PRAXISFORUM

Professor Dr. Jürgen Lüdicke und Wiss. Mitarb. Lars Hummel, beide Hamburg*

Zum Primat des primären Gemeinschaftsrechts

Unter dem Titel „EuGH versus Europäischer Gesetzgeber – oder Freiheiten über alles?“ kritisiert *Ulrich Forsthoff*, IStR 2006, 222, dass der EuGH in seinem Urteil in der Rs. *Keller Holding GmbH* das einschlägige sekundäre Gemeinschaftsrecht bei der Auslegung der Niederlassungsfreiheit nicht berücksichtigt habe. Seine Ausführungen sollen nicht unwidersprochen bleiben, zumal der diesbezügliche Vortrag in der mündlichen Verhandlung für die deutsche Bundesregierung¹, die sich zur Rechtfertigung der Beschränkung auf Art. 4 Abs. 2 Mutter-Tochter-Richtlinie (MTRL) berufen hatte, vom EuGH (erneut) verworfen wurde.

1. Einleitung

Unter Rz. 45 seines Urteils vom 23. 2. 2006 in der Rs. *Keller Holding GmbH*² erklärte der EuGH die Berufung auf den rechtsgewährenden Art. 4 Abs. 2 MTRL³ zur Rechtfertigung der angegriffenen nationalen Regelung für unbeachtlich; von der Rechtsgewährung der Richtlinie könne nämlich nur unter Beachtung der grundlegenden Bestimmungen des Vertrages, im vorliegenden Fall des Art. 52 (jetzt Art. 43) EGV, Gebrauch gemacht werden⁴. Hiergegen wendet *Forsthoff* ein, dass dadurch die Geltung der Gemeinschaftsgesetzgebung relativiert (dort sub 1.) und der Regelungsgehalt besagter Richtlinienbestimmung verkürzt werde (sub 2.). Nach seiner Auffassung müsse vielmehr bei Bestimmungen des sekundären Gemein-

schaftsrechts, die den Mitgliedstaaten die Ausfüllung anheim stellen, nach folgendem Modell differenziert werden: Die Entscheidung eines Mitgliedstaates, „ob“ er von einer sekundärrechtlich eingeräumten Handlungsmöglichkeit Gebrauch mache, könne nicht unmittelbar Gegenstand einer Überprüfung am Maßstab der Grundfreiheiten sein, denn die Mitgliedstaaten müssten sich (grundsätzlich) darauf verlassen können, dass die sekundärrechtliche Handlungsermächtigung primärrechtskonform sei (sub 3.2.1). Nur die Entscheidung eines Mitgliedstaates, „wie“ er von der sekundärrechtlichen Handlungsmöglichkeit Gebrauch mache, könne unmittelbar Gegenstand einer Überprüfung am Maßstab der Grundfreiheiten sein, soweit dies nicht beschränkende Maßnahmen betreffe, die ihrerseits bereits in der Natur der sekundärrechtlichen Bestimmung lägen (sub 3.2.2).

*) *Jürgen Lüdicke* ist Inhaber des Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht am Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg; *Lars Hummel* ist dort Wissenschaftlicher Mitarbeiter.

1) Vgl. *Friedrich/Nagler*, IStR 2006, 217 (219, sub 3.3).

2) C-471/04, IStR 2006, 235.

3) Richtlinie 90/435/EWG des Rates v. 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABIEG Nr. L 225/6.

4) So schon EuGH v. 18. 9. 2003, C-168/01, *Bosal*, Slg. 2003, I-9409, Rz. 26.

2. Umfassender Vorrang des primären Gemeinschaftsrechts

Der Vorrang des primären Gemeinschaftsrechts entfaltet sich in zwei Richtungen, nämlich innerhalb der Rangordnung der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsquellen einerseits und im Verhältnis zum Recht der Mitgliedstaaten andererseits⁵.

Innerhalb des Kanons der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsquellen steht das sekundäre im Range unter dem primären Gemeinschaftsrecht. Letzteres, namentlich der EGV, ist nach einem vielfach zitierten Ausspruch des EuGH „Grundlage, Rahmen und Grenze“⁶ der von den Gemeinschaftsorganen erlassenen Rechtsakte. Jeder verbindliche Akt des sekundären Gemeinschaftsrechts bedarf einer Rechtsgrundlage in den Verträgen. Dem Vorrang gegenüber dem sekundären Gemeinschaftsrecht ist eindeutig⁷. In diesem Sinne findet sich in Art. 249 Abs. 1 EGV die Formulierung „nach Maßgabe dieses Vertrags“, die zugleich kennzeichnet, dass es sich bei den dort genannten Rechtsakten um abgeleitetes Gemeinschaftsrecht, eben um sekundäres im Wortsinne, handelt⁸. Deshalb verbietet es sich auch, das primäre Gemeinschaftsrecht an Hand des sekundären zu bestimmen, jenes nach diesem auszulegen; hierin läge gerade eine Außerkraftsetzung des Vorrangs⁹.

Gegenüber dem Recht der Mitgliedstaaten kommt dem europäischen Gemeinschaftsrecht, sei es primäres oder sekundäres, ein umfassender¹⁰ (Anwendungs-)Vorrang zu¹¹. Auch in dieser Wirkrichtung wird das Verhältnis zwischen dem primären und dem sekundären Gemeinschaftsrecht indessen nicht in Frage gestellt oder modifiziert. Setzte sich im Hinblick auf das Recht der Mitgliedstaaten das sekundäre Gemeinschaftsrecht gegenüber dem primären auch nur teilweise durch, würde der Vorrang des primären Gemeinschaftsrechts negiert. Mit anderen Worten würde dem sekundären Gemeinschaftsrecht eine der Stufenordnung der Rechtsquellen widersprechende Prärogative zugestanden und nicht zuletzt die vertragsrechtlich gewollte umfangreiche Normativität des primären Gemeinschaftsrechts aufgegeben. Dass dies alles, welche Argumentation zur Untermauerung auch immer gewählt werden mag, nicht zutreffen kann, liegt auf der Hand. Unabhängig davon, ob ein gemeinschaftsrechtlicher oder ein mitgliedstaatlicher Rechtsakt oder – wie im Fall der umsetzungsbedürftigen Richtlinie (vgl. Art. 249 Abs. 3 EGV) – sowohl ein gemeinschaftsrechtlicher als auch ein mitgliedstaatlicher Rechtsakt erlassen werden soll, gilt es, den durch das gesamte primäre Gemeinschaftsrecht gewährten Handlungsspielraum bei jedem Tätigwerden zu beachten.

Zur weiteren Veranschaulichung sei auf eine vergleichbare Problematik im innerstaatlichen Recht hingewiesen. Ist eine Verordnungsermächtigung auch als den grundgesetzlichen Anforderungen gemäß zu bewerten (vgl. hierzu insbesondere Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG), so entbindet dies die Exekutive als Verordnungsgeberin nicht von der Prüfung, ob die Ausübung ihres Verordnungsermessens¹², sei es in Bezug auf die Entschließung („ob“) oder die Ausgestaltung („wie“), im konkreten Fall mit den verfassungsrechtlich statuierten Bedingungen im Einklang steht¹³. Hinsichtlich des Entschließungsermessens lediglich die einfachgesetzliche Verordnungsermächtigung als maßgeblich zu erachten, hieße ebenfalls den Vorrang der Verfassung zu negieren und den Ermächtigungsgehalt des einfachen Gesetzes umfangreich auf die Ebene der Verfassung zu transportieren¹⁴. Die Befugnisse der Exekutive als Verordnungsgeberin können – ungeachtet der Reichweite des Handlungsrahmens des ermächtigenden Gesetzgebers – in Folge von Art. 1 Abs. 3 und Art. 20 Abs. 3 GG indes nur so weit reichen, wie die Verfassung selbst dies im konkreten Fall vorsieht. Es kann dabei keine Rolle spielen, ob die Exekutive eigene oder abgeleitete Rechte wahrnimmt. Kraft des

Vorrangs der Verfassung darf sich kein staatlicher Akt mit dieser in Widerspruch setzen¹⁵.

Übrigens sind die genaue Bestimmung des Norminhalts und die Würdigung von Normenkollisionen gerade beim Zusammenreffen rangverschiedener Normen nur vermeintlich getrennte Sachverhalte. Inhaltsbestimmung und Rangfrage verbinden sich, weil das rechtliche Zusammenwirken von primärem und sekundärem Gemeinschaftsrecht nicht ohne Rücksicht auf den Vorrang des primären Gemeinschaftsrechts gedeutet zu werden vermag. „Das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung gilt durchgängig und umfassend: Begreift man sie als Beziehungsgefüge einander bedingender und bedingter Normstufen, so ist jede die Setzung anderer im Rang unter ihr stehender Hoheitsakte voraussetzende Rechtsnorm für diese inhaltsbestimmend. Diese Einsicht lässt den Schluss zu, dass die Determination des Inhalts der rangtieferen durch die ranghöhere Norm gebietet, die rangtiefere – soweit nur möglich – als mit der ranghöheren widerspruchsfrei auszulegen“¹⁶. Umgekehrt gilt eben nicht, dass die rangtiefere die ranghöhere Norm inhaltlich determiniert. Gesprochen mit der auf die europarechtliche Konstellation angepassten Formulierung des Verfassungsgerichts¹⁷: Soweit sich durch Auslegung die sachliche Reichweite einer Grundfreiheit oder sonstigen Norm des primären Gemeinschaftsrechts unmittelbar erschließen lässt, bleibt kein Raum für eine konstitutive Regelung durch den europäischen oder nationalen Gesetzgeber. Eine authentische Interpretation des primären Gemeinschaftsrechts ist ihm verwehrt. Versucht ein Rechtsakt, den Gehalt einer primärrechtlichen Norm mit eigenen Worten verdeutlichend zu umschreiben, so geschieht das auf die Gefahr, dass dieser Interpretationsversuch mit dem primären Gemeinschaftsrecht in Widerspruch gerät.

Nicht zu vermengen sind vorstehende Überlegungen zum Vorrang des primären Gemeinschaftsrechts mit dem zutreffenden Befund, dass für die Rechtsakte der Gemeinschaftsorgane grundsätzlich die Vermutung der Rechtmäßigkeit spricht¹⁸. Systema-

5) Dass auch das sekundäre Gemeinschaftsrecht gegenüber dem Recht der Mitgliedstaaten Vorrang beansprucht, wird nicht in Frage gestellt, bedarf jedoch an dieser Stelle keiner Behandlung.

6) Z. B. EuGH v. 5. 10. 1978, Rs. 26/78, *INAMI/Viola*, Slg. 1978, 1771, Rz. 9/14.

7) *Oppermann*, Europarecht, 3. Aufl. 2005, § 6 Rz. 60 f.; *König*, in: *Schulze/Zuleeg*, Europarecht, 2006, § 2 Rz. 1.

8) Näher *Schroeder*, in: *Streinz*, EUV/EGV, 2003, Art. 249 EGV, Rz. 17.

9) Zutreffend hierzu *Buerstedde*, Juristische Methodik des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 2005, S. 72 f., 140, 169 mit weiteren Nachweisen.

10) Zu den Grenzen der europäischen Integration jüngst BVerfG v. 14. 10. 2004, 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (319), IStR 2005, 31 (32) mit Anm. *Hummel*, ebenda S. 35 (36).

11) EuGH v. 15. 7. 1964, Rs. 6/64, *Flaminio Costa/E.N.E.L.*, Slg. 1964, 1251 (1269–1271); EuGH v. 9. 3. 78, Rs. 106/77, *Staatliche Finanzverwaltung/Simmenthal*, Slg. 1978, 629, Rz. 13–24; BVerfG v. 22. 10. 1986, 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (374 f.); *Ipsen*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Band VII, 1992, § 181 Rz. 58 f.

12) Hierzu ausführlich *Ossenbühl*, in: *Isensee/Kirchhof*, Handbuch des Staatsrechts, Band III, 1988, § 64 Rz. 33–45. Eingehend zur gerichtlichen Überprüfbarkeit der Gestaltungsfreiheit des Verordnungsgebers *Nierhaus*, in: *Dolzer/Vogel/Graßhof*, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 80 Abs. 1 (86. Lfg., November 1998), Rz. 354–379.

13) Vgl. BVerfG v. 13. 12. 1961, 1 BvR 1137/59, 278/60, BVerfGE 13, 248 (255); *Brenner*, in: von Mangoldt/Klein/Starck, Kommentar zum Grundgesetz, Band 2, 5. Aufl. 2005, Art. 80 Abs. 1, Rz. 69; *Nierhaus* (Fn. 12), Rz. 336, 346.

14) Vgl. zur Unzulässigkeit dessen BVerfG v. 26. 5. 1970, 1 BvR 83, 244, 345/69, BVerfGE 28, S. 243 (260 f.); *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 8. Aufl. 2006, Einl., Rz. 12.

15) *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 20. Aufl., Neudruck 1999, Rz. 199.

16) *Achterberg*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Aufl. 1986, § 17 Rz. 36.

17) BVerfG v. 20. 12. 1960, 1 BvL 21/60, BVerfGE 12, 45 (53).

18) EuGH v. 5. 10. 2004, C-475/01, *Kommission/Griechenland (Ouzo)*, Slg. 2004, I-8923, Rz. 18 mit weiteren Nachweisen.

tisch bildet diese Aussage nämlich das Pendant dessen, dass die rechtsetzenden Gemeinschaftsorgane die Erstinterpreten¹⁹ des primären Gemeinschaftsrechts und als solche in erster Linie zur Konkretisierung desselben berufen sind. Dass die vorliegend unternommene Bestandsaufnahme des vom primären Gemeinschaftsrechts für die Rechtsetzung der Gemeinschaft wie der Mitgliedstaaten statuierten (weiten) Rahmens keine Verneinung der Rechtswirkungen der abgeleiteten Gemeinschaftsrechtsakte beinhaltet, versteht sich eigentlich von selbst. Genauso selbstverständlich ist, dass dieser Rahmen nicht schon dann überschritten wird, wenn etwa ein Sachverhalt in den Schutzbereich einer Grundfreiheit fällt, sondern erst dann, wenn der Sachverhalt eine nicht zu rechtfertigende Beeinträchtigung einer Grundfreiheit bewirkt. Innerhalb benannter Grenzen vermögen die im vorgesehenen Verfahren zustande gekommenen Rechtsakte sich mit allen den einer Rechtsnorm eigenen Effekten zu entfalten. Zutreffend ist, dass die Beteiligung verschiedener Gemeinschaftsorgane und der Mitgliedstaaten im Rechtsetzungsverfahren dem betreffenden abgeleiteten Rechtsakt besondere Legitimität und Autorität vermittelt. Diese enden jedoch von vornherein – der Ableitung gemäß – an den durch das höherrangige Recht gezogenen Schranken und dispensieren auch nicht partiell von deren Beachtung.

3. Sekundäres Gemeinschaftsrecht als verbindlicher Handlungsrahmen für die Mitgliedstaaten?

Vor dem Hintergrund der zuvor aufgezeigten Maßstäbe ist speziell zur Konzeption eines prüfungsfreien Raumes das Folgende anzumerken. Schon die Ausgangsthese *Forsthoffs* vermag nicht zu überzeugen, wonach ein Spannungsverhältnis zwischen der Bindung des Gemeinschaftsgesetzgebers an die Grundfreiheiten einerseits und dem Anspruch des Sekundärrechts, einen verbindlichen Handlungsrahmen für die Mitgliedstaaten abzugeben, andererseits bestehe (sub 3.1). Das sekundäre Gemeinschaftsrecht kann nur insoweit einen verbindlichen Handlungsrahmen für die Mitgliedstaaten schaffen, als nicht primäres Gemeinschaftsrecht entgegensteht. Bei Lichte betrachtet, entsprechen also die primärrechtliche Bindung des Gemeinschaftsgesetzgebers auf der einen und die mögliche Reichweite des sekundärrechtlichen Handlungsrahmens auf der anderen Seite einander. Vom Bestehen eines Spannungsverhältnisses kann daher keine Rede sein. Ähnliches ist dem Vorbringen entgegenzuhalten, dass die Mitgliedstaaten sich auf die tatsächliche Möglichkeit der Inanspruchnahme einer sekundärrechtlichen Handlungsermächtigung verlassen können müssten (sub 3.1, 3.2.1). Die Mitgliedstaaten können sich allein darauf verlassen, dass sie nur im Rahmen des primären Gemeinschaftsrechts von der sekundärrechtlichen Handlungsermächtigung Gebrauch zu machen befugt sind²⁰. Dabei erscheint bereits zweifelhaft, ob die Termini im gegebenen Zusammenhang überhaupt sachgerecht sind. Denn soweit die Mitgliedstaaten mit Wirkung gegenüber den Gemeinschaftsangehörigen rechtlich handeln – namentlich im Bereich der Eingriffsverwaltung –, bewegen sie sich innerhalb der gemeinschaftsrechtlichen (Gesamt-)Rechtsordnung, keinesfalls außerhalb derselben in dem Sinne, dass sie ihrerseits gegenüber den Gemeinschaftsangehörigen zu schützen wären. Vertrauensschutz geht von der Sicht der Bürger aus²¹.

Gegen den Hinweis auf das weitreichende Ermessen des Gemeinschaftsgesetzgebers (sub 3.2.1) sind inhaltlich im Grundsatz keine Bedenken anzumelden. Das Ermessen ist jedoch, wie Art. 249 Abs. 1 EGV sagt, nach Maßgabe des primären Gemeinschaftsrechts auszuüben. So kann sich die Rechtsetzung der Gemeinschaft sowohl wie der Mitgliedstaaten nur in den Grenzen

des primären, die Rechtsetzung der Mitgliedstaaten zudem nur in den Grenzen des (dem primären nachrangigen) sekundären Gemeinschaftsrechts vollziehen. Dagegen bedeutet die Einräumung von Ermessen zu Gunsten des Gemeinschaftsgesetzgebers keinesfalls, dass Verstöße mitgliedstaatlicher Rechtsakte gegen das primäre Gemeinschaftsrecht kraft des (im Range ja niedrigeren) sekundärrechtlichen Rechtsaktes geheilt oder gar erlaubt würden.

Ebenfalls nicht zu überzeugen vermag die Ansicht, der EuGH hätte prüfen *müssen*, ob Art. 4 Abs. 2 Satz 1 MTRL als Akt des Gemeinschaftsgesetzgebers mit den Grundfreiheiten vereinbar sei (sub 3.2.1). Die Verfahrensökonomie mag eine solche Prüfung unter Umständen nahe legen; für die Annahme einer entsprechenden Rechtspflicht findet sich indes im Gemeinschaftsrecht kein Anhalt. Im Übrigen: Selbst wenn eine Prüfung von Art. 4 Abs. 2 MTRL vorab stattgefunden hätte, wäre die Norm, worauf später noch hinzuweisen sein wird, wohl nicht beanstandet worden.

4. Zur Einordnung bisheriger EuGH-Rechtsprechung

Soweit *Forsthoff* es unternimmt, Aussagen des Gerichts in seiner bisherigen Rechtsprechung auf die „Situation einer sekundärrechtlichen Erlaubnisnorm zu übertragen und fortzudenken“ (sub 3.3), ist genauer hinzusehen. Dabei gelangt keineswegs eine deutliche Tendenz der EuGH-Rechtsprechung zum Schutz der Integrität des sekundären Gemeinschaftsrechts zum Ausdruck, namentlich dergestalt, dass die Inanspruchnahme einer sekundärrechtlichen Handlungsermächtigung die betreffende mitgliedstaatliche Bestimmung gegenüber einer Kontrolle am Maßstab der Grundfreiheiten immunisiert. Wenn der EuGH erörtert, dass nationale Maßnahmen, die sekundärrechtliche Vorschriften durchführten, keine Beschränkungen der Grundfreiheiten darstellten²², bildet dies ja bereits eine Kontrolle an Hand der Grundfreiheiten, und zwar zumindest auf den Ebenen des Schutzbereichs und dessen Beschränkung. Wollte das Gericht die Kontrollmöglichkeit ablehnen, hätte es eine andere Aussage treffen müssen, die sich eben auf die Kontrolle als solche bezieht.

Die zum Beleg der abweichenden Argumentation angeführten Bemerkungen des EuGH beziehen sich zudem auf nationale Maßnahmen, die an solche sekundärrechtliche Vorschriften anknüpfen, die nach der Lesart des Gerichts gerade den Zweck verfolgen, die Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu erleichtern. Die durchführenden nationalen Maßnahmen haben nach dieser Sichtweise letztlich teil an der Gewährleistung der Grundfreiheiten, so dass sie im Rahmen der Kontrolle an Hand der letzteren weit weniger Fragen aufwerfen als beschränkende Maßnahmen, wie sie im Ausgangsfall in Rede stehen. Für den EuGH bestand in den dortigen Zusammenhängen also gar keine Veranlassung zu einer detaillierteren Auseinandersetzung. Die entsprechenden Bemerkungen sind als Beleg daher ungeeignet.

19) Begriff nach BVerfG v. 11. 11. 1999, 2 BvF 2, 3/98, 1, 2/99, BVerfGE 101, 158 (236).

20) Partiiell sieht sich auch *Forsthoff* gezwungen, von seiner Auffassung abzuweichen, denn er erklärt in Fn. 10, dass diese nicht gelte, wenn der sekundärrechtlichen Handlungsermächtigung „gleichsam ihre Rechtswidrigkeit auf die Stirn geschrieben“ stehe.

21) *Maurer*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, Band III, 1988, § 60 Rz. 2; *ders.*, Staatsrecht I, 4. Aufl. 2005, § 8 Rz. 49.

22) EuGH v. 11. 6. 1987, Rs. 241/86, *Openbaar Ministerie/Bodin und Minquet & Thomas*, Slg. 1987, 2573, Rz. 13; EuGH v. 26. 5. 2005, C-249/04, *José Allard/INASTI*, EuZW 2005, 661, Rz. 32 f.

PRAXISFORUM

In anderen der angeführten Verfahren implizieren die Argumentationen des EuGH wohl ebenfalls die Kontrolle der durchführenden nationalen Maßnahmen an Hand der Grundfreiheiten, obgleich es im Ganzen einen mehrdeutigen Eindruck einzuräumen gilt²³. Schon deswegen aber können daraus – bei methodisch korrektem Vorgehen – keine eindeutigen Schlüsse in der hier interessierenden Angelegenheit gezogen werden. Was schließlich den von *Forsthoff* bemühten Bereich der sekundärrechtlichen Harmonisierung im gemeinsamen Hinblick auf Grundfreiheiten und entsprechende mitgliedstaatliche Bestimmungen betrifft²⁴, müssen im aktuellen Zusammenhang zwei Bemerkungen genügen: Erstens rankt sich die diesbezügliche Diskussion um die Frage der Rechtfertigungsgründe der Grundfreiheiten, was, wie dargelegt, gerade nicht für einen primärrechtlich kontrollfreien Raum streitet. Zweitens ist insofern ein ansehnlicher Nachholbedarf im Dogmatischen zu konstatieren, welcher der Ableitung belastbarer Gesetzmäßigkeiten zumindest hinderlich sein dürfte. Ganz im Sinne der hier vertretenen Auffassung indes hat der EuGH auch bei anderer Gelegenheit deutlich ausgesprochen, dass der Umstand, dass eine nationale Maßnahme möglicherweise einer Bestimmung des sekundären Gemeinschaftsrechts entspreche, nicht zur Folge habe, dass sie nicht an den Bestimmungen des EGV zu messen wäre²⁵.

In einer jüngeren Entscheidung freilich, die zum Teil deutliche Kritik auf sich zog²⁶, bekundet der EuGH in unangemessen knapper Form Gegenteiliges²⁷, setzt sich so zur eigenen Rechtsprechung in Widerspruch. Gegen gelegentliche Fehlritte ist eben auch der EuGH nicht immun. Doch wird man diesem Urteil schwerlich die Eignung zusprechen können, allgemeingültige Maßstäbe zu liefern. Denn der entschiedene Fall war durch die Besonderheit geprägt, dass die Klage der Kommission als Nichtigkeitsklage gemäß Art. 230 EGV wegen Ablaufs der von Art. 230 Abs. 5 EGV normierten Frist unzulässig gewesen wäre und die Kommission sich deshalb gezwungen sah, den Umweg des Vertragsverletzungsverfahrens gemäß Art. 226 EGV zu beschreiten, und zwar zu dem Preis der Ausklammerung des betreffenden (wohl primärrechtswidrigen) Sekundärrechtsaktes aus dem Prüfungsmaßstab²⁸. Und dem Generalanwalt *Tizzano*, dem das Gericht (nur) im Ergebnis folgte, ist zwar darin vorbehaltlos zuzustimmen, dass der betreffende Mitgliedstaat Adressat des betreffenden Sekundärrechtsaktes war²⁹ (vgl. Art. 249 Abs. 3 EGV), jedoch mit allem Nachdruck entgegenzuhalten, dass der Mitgliedstaat mehr noch *Urheber* eines eigenen, weiteren Rechtsaktes war, der als solcher eben sämtlichen Rechtskreisen, mithin dem primären Gemeinschaftsrecht, verpflichtet ist.

Dagegen stützen zwei aktuelle Entscheidungen (wieder) die vorliegend für richtig erachtete Sichtweise. In der ersten Entscheidung wird nämlich ausgeführt, „dass die Pflicht zur Zahlung eines Vorschusses, der nur die tatsächlichen Verwaltungskosten einer der Elften Richtlinie entsprechenden Veröffentlichung [scil. von in einem Mitgliedstaat errichteten Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften] widerspiegelt, keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen kann, da sie die Ausübung dieser Freiheit weder verbietet noch behindert, noch weniger attraktiv macht“³⁰. Das Gericht prüft hier also eine nationale Maßnahme, die Ausfluss eines Sekundärrechtsaktes ist, am Maßstab der primärrechtlichen Niederlassungsfreiheit und kommt dabei zu dem Ergebnis, dass eine Beeinträchtigung derselben nicht vorliegt. Wäre die Niederlassungsfreiheit dem Schutzbereich nach nicht einschlägig, hätte der EuGH nicht zu durchleuchten gehabt, ob die nationale Maßnahme die Ausübung der Niederlassungsfreiheit verbietet, behindert oder weniger attraktiv macht. In diesem Sinne formuliert das Gericht denn auch sein Prüfprogramm und Ergebnis³¹. Ganz deutliche Worte findet der EuGH

in der zweiten aktuellen Entscheidung, wenn er darauf verweist, „dass nach ständiger Rechtsprechung auch die Mitgliedstaaten die Erfordernisse des Schutzes der in der Gemeinschaftsrechtsordnung anerkannten allgemeinen Grundsätze, zu denen auch die Grundrechte zählen, bei der Durchführung gemeinschaftsrechtlicher Regelungen zu beachten haben; sie müssen diese Regelungen deshalb, soweit irgend möglich, so anwenden, dass diese Erfordernisse nicht verkannt werden“³².

Hinsichtlich der MTRL kommt ein Weiteres hinzu. Die zuerst in Bezug genommenen Judikate³³ betreffen keine nationalen Vorschriften, welche grenzüberschreitende Sachverhalte durch ungleiche Behandlung gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten benachteiligen. Gerade hier liegt jedoch der Kern des Problems in der Rs. *Keller Holding GmbH*. In der Tat ermächtigt Art. 4 Abs. 2 MTRL die Mitgliedstaaten, im Falle der Freistellung grenzüberschreitender Dividenden den Abzug von Beteiligungsaufwendungen zu versagen. Die MTRL hätte diese Frage – im Sinne eines „Einmalabzugs“ besagter Aufwendungen innerhalb der Gemeinschaft – auch gegenteilig und damit für die betreffenden Unternehmensgruppen günstiger regeln können. Sie hat dies freilich nicht getan. Damit war aber keineswegs zum Ausdruck gebracht, dass der Abzug – in diskriminierender Weise – nur bei grenzüberschreitenden Dividenden versagt werden durfte. Weder lässt sich ein solcher Inhalt dem Wortlaut der Richtlinie entnehmen noch kann er dem an die Grundfreiheiten gebundenen Richtliniengeber unterstellt werden.

5. Zwischenergebnis

Nach alledem ist kaum folgender Erkenntnis auszuweichen: Der Handlungsrahmen der Mitgliedstaaten wird sowohl durch das primäre als auch durch das sekundäre Gemeinschaftsrecht bestimmt. Hierbei setzt sich im Verhältnis des primären zum sekundären Gemeinschaftsrecht das erstgenannte – eben des Primates wegen – umfassend und damit auch gegenüber den Mitgliedstaaten durch, wenn es, gemessen am zweitgenannten, andere oder

23) EuGH v. 11. 12. 2003, C-322/01, *Deutscher Apothekerverband*, Slg. 2003, I-14887, Rz. 48, 52–54, wo er einerseits in die Kontrolle der Vereinbarkeit mit primärem Gemeinschaftsrecht einsteigt, indem er prüft, ob eine nationale Bestimmung als Maßnahme gleicher Wirkung i. S. des Art. 28 EGV bewertet werden kann (Rz. 53), andererseits davon spricht, dass nicht zu prüfen sei, ob die Art. 28 bis 30 EGV den betreffenden nationalen Bestimmungen entgegenstünden, schließlich im Obersatz ohne weitere Spezifizierung von der Vereinbarkeit „mit dem Gemeinschaftsrecht“ spricht (Rz. 48); auf diese Entscheidung Bezug nehmend EuGH v. 29. 4. 2004, C-387/99, *Kommission/Deutschland*, Slg. 2004, I-3751, Rz. 50.

24) Mit Bezug auf *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, vor Art. 39–55 EGV (EL 18, Mai 2001), Rn. 149. Vgl. zum Folgenden ebenda Rz. 146–150.

25) EuGH v. 28. 4. 1998, C-120/95, *Decker*, Slg. 1998, I-1831, Rz. 27; EuGH v. 28. 4. 1998, C-158/96, *Kohill*, Slg. 1998, I-1931, Rz. 25.

26) Vgl. *Dürschmidt*, EuZW 2005, 229; *Weinzierl*, EuR 2005, 759.

27) EuGH (Fn. 18), insb. Rz. 24.

28) Siehe hierfür die Schlussanträge von *Tizzano* v. 15. 1. 2004, C-475/01, Rz. 39–48. Außerdem ist daran zu erinnern, dass entgegen dieser Verfahrenskonstellation (vgl. ebenda Rz. 41) der vorliegend speziell in Rede stehende Art. 4 Abs. 2 MTRL gerade nicht in den Verdacht der Primärrechtswidrigkeit gerät, weil er die Mitgliedstaaten nicht ermächtigt, diskriminierende Regelungen zu erlassen (vgl. ebenda Rz. 50).

29) Schlussanträge (Fn. 28), Rz. 52.

30) EuGH v. 1. 6. 2006, C-453/04, *inoventif Limited*, BB 2006, 1811, Rz. 38.

31) EuGH (Fn. 30), Rz. 37 sowie 39 f.

32) EuGH v. 27. 6. 2006, C-540/03, *Parlament/Rat* (noch nicht in Slg.), Rz. 105 mit Bezug auf EuGH v. 24. 3. 1994, C-2/92, *Bostock*, Slg. 1994, I-955, Rz. 16 und EuGH v. 18. 5. 2000, C-107/97, *Rombi und Arkopharma*, Slg. 2000, I-3367, Rz. 65 sowie ferner EuGH v. 18. 6. 1991, C-260/89, *ERT*, Slg. 1991, I-2925, Rz. 43.

33) Oben Fn. 22.

weitere Bedingungen konstituiert³⁴. Aus diesem Grunde kann denn die Entscheidung eines Mitgliedstaates, „ob“ er von einer sekundärrechtlich eingeräumten Handlungsmöglichkeit Gebrauch macht, unmittelbar Gegenstand einer Überprüfung am Maßstab des primären Gemeinschaftsrechts, insbesondere der Grundfreiheiten, sein. En passant bemerkt, kann *Forsthoff* auch nicht zugestimmt werden, wenn er in einem weiteren aktuellen Beitrag meint, die Niederlassungsfreiheit werde im Regelungsbereich der Verschmelzungsrichtlinie³⁵ „keine Rolle mehr spielen“; und da nicht ersichtlich sei, dass dieselbe gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße, bestimme die Richtlinie „abschließend den europarechtlichen Rahmen“³⁶ (!). Diese noch viel weiterreichende Sichtweise läuft dem Vorrang des primären Gemeinschaftsrechts erst recht zuwider.

6. Ergebnisbetrachtung für die Mutter-Tochter-Richtlinie

Abschließend sei noch auf die angestellte „Ergebnisbetrachtung“ (sub 3.1) eingegangen. Versteht man das „kann“ in Art. 4 Abs. 2 MTRL nicht – wie es *Forsthoff* implizit zum Ausdruck bringt – als Ermächtigung, den Abzug von Beteiligungsaufwendungen *ungeachtet* der Regelung des entsprechenden rein innerstaatlichen Vergleichsfall es zu beschränken, sondern als „Ermächtigung“, den Abzug von Beteiligungsaufwendungen *in diskriminierungsfreier Weise* zu versagen³⁷, so würde dies keineswegs das Regelungsanliegen des Gemeinschaftsgesetzgebers konterkarieren. Dieser wollte – ausweislich der Erwägungsgründe – wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen schaffen und die für grenzüberschreitende Unternehmensgruppen häufig weniger günstigen nationalen Bestimmungen beseitigen.

Auch würden die Mitgliedstaaten durchaus nicht mit einer Rechtslage konfrontiert, der sie angeblich niemals ihre Zustimmung gegeben hätten. Zum einen wird man den Mitgliedstaaten

kaum unterstellen dürfen, dass sie nur einer zur Diskriminierung ermächtigenden Regelung zuzustimmen bereit waren. Zum anderen zeigt gerade der Ausgangsfall der Rs. *Keller Holding GmbH*, dass die auf § 3c EStG und Art. 4 Abs. 2 MTRL gestützte Versagung des Abzugs von Beteiligungsaufwendungen nichts mit der Zustimmung der Mitgliedstaaten zu der den Kern der Richtlinie bildenden Bestimmung des Art. 4 Abs. 1 MTRL zu tun hatte. Denn die – dieser Bestimmung entsprechende – Freistellung der fraglichen Schachteldividenden der Enkelgesellschaft gemäß Art. 15 des DBA-Österreich war ebenso wie die Befreiung der sog. EK 01-Dividende der Tochtergesellschaft gemäß § 8b Abs. 1 KStG a. F. ohnehin und völlig unabhängig von der MTRL im deutschen Recht vorgesehen.

Schließlich hätte die von *Forsthoff* vertretene Auffassung zur Folge, dass der Verstoß gegen die Grundfreiheiten, welcher nach der Entscheidung des EuGH in der Anwendung des § 3c EStG auf DBA-befreite Schachteldividenden und auf steuerbefreite EK 01-Dividenden liegt, erst seit dem Inkrafttreten der MTRL im Jahre 1992 und auch seither nur für qualifizierte Beteiligungen i. S. der MTRL behoben worden wäre. Hingegen bliebe es für Zeiträume bis 1991 ebenso bei der Unanwendbarkeit des § 3c EStG wie seit 1992 für solche DBA-befreiten Schachteldividenden, die nicht unter die MTRL fallen – ein offensichtlich unhaltbares Ergebnis.

34) Im Ergebnis ebenso *Dürschmidt*, EuZW 2005, 229 (230); *Friedrich/Nagler*, IStR 2006, 217 (219 f.); *Weinzierl*, EuR 2005, 759 (768). Vgl. jüngst hierzu auch die Schlussanträge von *Stix-Hackl* v. 16. 3. 2006, C-452/04, *Fidium Finanz AG*, Rz. 67 und ferner *Kühling*, DVBl 2006, 857 (860).

35) Richtlinie 2005/56/EG des Parlaments und des Rates v. 26. 10. 2005 über die Verschmelzung von Kapitalgesellschaften aus verschiedenen Mitgliedstaaten, ABIEG Nr. L 310/1.

36) DStR 2006, 613 (617).

37) So zutreffend bereits *Schön*, FR 2001, 381 (391) m. w. N.