

Prof. Dr. Jens Schönfeld/ Benedikt Ellenrieder, beide Bonn\*

# Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“?

## Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Die Richtlinie als Prüfmaßstab des mitgliedstaatlichen Rechts
  1. Die Richtlinie als Harmonisierungsinstrument im Steuerrecht
  2. Grundsatz: Sekundärrecht als abschließender Prüfmaßstab bei abschließender Harmonisierung
  3. Aber: Grenzen der Immunisierungswirkung von Sekundärrecht
    - a) Gebot der „primärrechtsfreundlichen“ Auslegung: Regelmäßig bereits kein Recht zur grundfreiheitswidrigen Diskriminierung durch Sekundärrecht
    - b) Immunisierung nur bei abschließender Harmonisierung
    - c) Tragende Prinzipien des Unionsrechts, insbesondere: Grenzen der Kompetenzgrundlage
  4. Folgen für den Rechtsschutz: Konzentration der gerichtlichen Überprüfung der (Reichweite der) Immunisierungswirkung beim EuGH
- III. Illustrierendes Beispiel: Wegzugsbesteuerung nach der ATAD
  1. Der Fall: Wegzug mit Folgen?
  2. Die Lösung
    - a) Frage 1: Verzinsung
    - b) Frage 2: Grenzen der Immunisierung beim Stundungskonzept
- IV. Fazit

Die ATAD enthält aus Sicht des Steuerpflichtigen im Grundsatz ausschließlich Belastungen. Bei einigen Bestimmungen der ATAD ist fraglich, ob sie der EuGH unter den Grundfreiheiten akzeptieren würde, wenn es sich um rein mitgliedstaatliches Recht handeln würde. Der EuGH äußerte gleichzeitig, dass mitgliedstaatliches Recht, welches eine Richtlinie umsetzt, nur am Sekundärrecht zu prüfen sei, wenn die Richtlinienvorgaben eine abschließende Harmonisierung herbeiführen.

Dies wirft Fragen auf. So könnte diese Rechtsprechung dazu führen, dass das mitgliedstaatliche Umsetzungsrecht insoweit gegen das Unionsprimärrecht „immunisiert“ ist. Das Gleiche könnte auch für das Sekundärrecht gelten, soweit der Sekundärrechtsgeber unter den Grundfreiheiten einen anderen Gestaltungsspielraum genießen würde, als der mitgliedstaatliche Gesetzgeber.

Die Verfasser argumentieren, dass es Grenzen der „Immunisierungsrechtsprechung“ gibt. So lehnt der Gerichtshof im Zweifel ab, dass das Sekundärrecht den Mitgliedstaaten überhaupt Umsetzungsmaßnahmen erlaubt, welche in Konflikt zu den Grundfreiheiten stehen. Auch stellt der Gerichtshof strenge Anforderungen an das Vorliegen einer abschließenden Harmonisierung. Zudem ist es auch dem Sekundärrechtsgeber unter den Grundfreiheiten nicht gestattet, gegen tragende Prinzipien des

Unionsrechts zu verstoßen. Zuletzt setzt auch die Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV einer sekundärrechtlichen Harmonisierung genaue Grenzen. Nach Ansicht der Verfasser kann eine Richtlinie grundsätzlich nicht auf diese Grundlage gestützt werden, soweit ihr Regelungsgehalt nur darin besteht, Marktfreiheiten zu beschränken, ohne auch Marktzugangsrechte zu vermitteln. Eine Ausnahme könnte nur gelten, soweit die Richtlinie schädlichen Steuerwettbewerb unter Ausnutzung der Grundfreiheiten bekämpft. Diese Ausnahme trifft auf weite Teile der ATAD jedoch nicht zu. Die Verfasser verproben ihren Ansatz anschließend an einem Beispiel zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung.

From the taxpayer's perspective, the ATAD involves nothing but burdens. It is doubtful whether the ECJ would accept some of its provisions under the fundamental freedoms if they were purely Member State law. At the same time, the ECJ has stated that any national measure in an area which has been the subject of exhaustive harmonisation at the level of the European Union must be assessed in the light of the provisions of that harmonising measure, and not in the light of the provisions of primary law.

This raises questions. Case law could, for example, result in the Member State's transposition law being „immunised“ against EU primary law in this respect. The same could also apply to secondary law if the secondary legislature were to enjoy a different margin of discretion under the fundamental freedoms than the Member State legislature.

The authors argue that there are limits to the „immunisation case law“. In cases of doubt, the ECJ does not accept that secondary law allows Member States to take any transposing measures at all that might conflict with fundamental freedoms. The ECJ also sets out strict criteria for the acceptance of exhaustive harmonisation. In addition, the secondary law is not permitted under the fundamental freedoms to violate fundamental principles of EU law. Finally, the competence base of Art. 115 EU treaty also limits harmonisation by means of secondary law. The authors take the view that a directive cannot, in principle, be supported by this base if its regulatory content consists only in restricting market freedoms without also granting market access rights. An exception could apply only inso-

\* RA/FAStR/Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jens Schönfeld ist Partner, RA Benedikt Ellenrieder ist Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg, Bonn. Der Beitrag beruht auf einer erweiterten Fassung des Vortrags, den Herr Schönfeld auf der 70. steuerrechtlichen Jahresarbeitstagung der Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht in Wiesbaden gehalten hat. Der Vortragsstil wurde beibehalten.