

Schriften zum Steuerrecht

Band 139

**Normbehauptung im Steuerrecht
durch das europäische Missbrauchsverbot**

**Von den Anfängen der Missbrauchsverhinderung
bis zum allgemeinen Missbrauchsverbot in der Richtlinie
zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken**

Von

Florian Lindermann



Duncker & Humblot · Berlin

FLORIAN LINDERMANN

Normbehauptung im Steuerrecht durch
das europäische Missbrauchsverbot

Schriften zum Steuerrecht

Band 139

Normbehauptung im Steuerrecht durch das europäische Missbrauchsverbot

Von den Anfängen der Missbrauchsverhinderung
bis zum allgemeinen Missbrauchsverbot in der Richtlinie
zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken

Von

Florian Lindermann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Fakultät für Rechtswissenschaften
der EBS Universität für Wirtschaft und Recht
hat diese Arbeit im Jahre 2018
als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2019 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-15723-5 (Print)
ISBN 978-3-428-55723-3 (E-Book)
ISBN 978-3-428-85723-4 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Vorwort

Wie ein europäisches Missbrauchsverbot zu fassen ist, gilt als eine Schlüsselfrage der Schaffung einer europäischen Steuerrechtsordnung. Die vorliegende Arbeit zu diesem Thema ist in wesentlichen Teilen während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der EBS Universität für Wirtschaft und Recht in Wiesbaden am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Handels- und Wirtschaftsrecht, Bankrecht und Steuerrecht entstanden und wurde im Oktober 2018 als Dissertation angenommen.

Zu ihrem Gelingen haben viele Personen beigetragen. An dieser Stelle möchte ich besonders meinem akademischen Lehrer Herrn Prof. Dr. Tim Florstedt herzlich danken. Er hat das Thema angeregt, die Arbeit betreut und mich wissenschaftlich sowie persönlich gefördert und stark geprägt. Zugleich hat er mir viel akademische Freiheit gelassen und in zahlreichen Gesprächen wertvolle Hinweise gegeben. Besonderer Dank gebührt zudem Herrn Prof. Dr. Jens Wüstemann für die freundliche Erstellung des Zweitvotums.

Von ganzem Herzen danke ich zudem meinen Eltern, Dr. Gisela und Dr. Edgar Lindermann für die vielfältige persönliche Förderung meines akademischen Werdegangs und ihre wertvollen Anregungen zur Entwicklung dieser Arbeit. Dank gebührt zudem meinem Bruder Tobias Lindermann für zahlreiche konstruktive Diskussionen.

Mein großer Dank gilt außerdem meiner Frau, Hannah Lindermann, für ihre liebevolle und fortwährende Unterstützung, ständige Gesprächsbereitschaft, große Geduld und ihren bedingungslosen Rückhalt.

Königstein, Januar 2019

Florian Lindermann

Inhaltsübersicht

Einleitung	25
I. Bedeutung der Normbehauptung auf Unionsebene zur Sicherung der Wirksamkeit des Unionsrechts	25
II. Problemaufriss	30
III. Grundannahme	34
IV. Die institutionellen Bedingungen einer wirksamen und vorhersehbaren Methode der Missbrauchsverhinderung	38

Erster Hauptteil

Die Notwendigkeit einer autonomen unionsrechtlichen Missbrauchsmethodik unter Berücksichtigung subjektiver Kriterien 42

§ 1 Die begrenzte Wirksamkeit einer ‚rein‘ teleologischen Auslegung zur Missbrauchsverhinderung im deutschen Recht	42
I. Deutsches Grundverständnis einer rein teleologischen Missbrauchsverhinderung	42
II. Erscheinungsformen der Gesetzesumgehung und des Missbrauchs	44
III. Gesetzesumgehung als Auslegungs- bzw. Analogiefrage (objektive Theorien)	47
IV. Gesetzesumgehung als eigenständiges Rechtsinstitut (subjektive Theorien) ..	52
V. Die eingeschränkte Wirksamkeit des individuellen und institutionellen Rechtsmissbrauchs zur Normbehauptung	54
VI. Das disparate Bild der Bedeutung subjektiver Kriterien bei der Bewertung eines Missbrauchs von Steuergesetzen	58
VII. Die Berücksichtigung des Subjektiven als notwendiges Kriterium einer wirksamen Missbrauchsverhinderung	63
VIII. Folgerungen	72

§ 2 Die Missbrauchsverhinderung in Frankreich und England aus rechtsvergleichender Perspektive	73
I. Die Missbrauchsmethodik nach französischem Verständnis	73
II. Die Missbrauchsmethodik nach englischem Verständnis	79
III. Vergleich der Missbrauchsverhinderung nach französischem und englischem Verständnis	88
IV. Folgerungen	89

Zweiter Hauptteil

Die Implementierung des allgemeinen Missbrauchsverbots als Mittel der Normbehauptung im europäischen Primärrecht 92

§ 3 Die Bedeutung der Judikatur des EuGH für die Entwicklung eines unionsrechtlichen Missbrauchsverbots	92
I. Aufgabe des EuGH zur Entwicklung einer Missbrauchsmethodik zur Wahrung des Unionsrechts	92
II. Institutionelle Grenzen der EuGH-Gerichtsbarkeit zur Entwicklung einer autonomen Missbrauchsmethodik	95
§ 4 Die Auslegung des Unionsrechts als Ausgangspunkt der Normbehauptung	97
I. Auslegungsmethoden des EuGH	97
II. Die Missbrauchsverhinderung durch Auslegungsmethodik	106
III. Folgerungen	113
§ 5 Die historische Entwicklung der europäischen Missbrauchsjudikatur	114
I. Die zunächst fehlende Konturierung der unionsrechtlichen Missbrauchsdogmatik zu Beginn der EuGH-Judikatur	115
II. Ausdifferenzierte Missbrauchsdogmatik durch Benennung konkreter Missbrauchskriterien	126
III. Besondere Entwicklung des allgemeinen Missbrauchsverbots in der Missbrauchsjudikatur im steuerrechtlichen Kontext	138
IV. Folgerungen	168

§ 6 Der Inhalt des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots	169
I. Vom EuGH aufgestellte Tatbestandsvoraussetzungen des Missbrauchsverbots	170
II. Unionsrechtlicher Bezug	171
III. Formale Erfüllung der Voraussetzungen einer vorteilsgewährenden Unionsvorschrift	172
IV. Das objektive Element als ausdifferenzierter teleologischer Prüfungsmaßstab.	173
V. Die Bedeutung des subjektiven Elements für die Erfassung der wirtschaftlichen Realität	184
VI. Die Notwendigkeit des subjektiven Elements des Missbrauchsverbots	198
VII. Rechtsfolge eines Verstoßes gegen das Missbrauchsverbot	217
VIII. Folgerungen	217
§ 7 Die Anwendung des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots auf nationaler Ebene ..	219
I. Anwendung des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots durch die Mitgliedstaaten	219
II. Befugnis der Mitgliedstaaten zur Implementierung nationaler Missbrauchsklauseln	220
III. Missbrauchsverbot als Rechtfertigungsgrund zur Beschränkung von Grundfreiheiten	220
IV. Gefahr des Protektionismus	222
V. Anwendung des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots durch nationale Gerichte	222
VI. Folgerungen	223
§ 8 Die Rechtsnatur des Missbrauchsverbots als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Primärrechts	224
I. Funktion allgemeiner Rechtsgrundsätze	225
II. Institutionelle Befugnisse des EuGH zur Implementierung allgemeiner Rechtsgrundsätze	229
III. Allgemeiner Rechtsgrundsatz oder Mittel der Auslegung?	230

IV. Folgerungen: Allgemeiner Rechtsgrundsatz des Primärrechts	245
---	-----

Dritter Hauptteil

Die Konkretisierung des Missbrauchsverbots im steuerrechtlichen Kontext 247

§ 9 Die Konkretisierung des primärrechtlichen Missbrauchsverbots für das Steuerrecht durch sekundärrechtliche Missbrauchsklauseln	250
I. Fusionsrichtlinie	251
II. Verordnung über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften	254
III. Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie	255
IV. Empfehlung der Kommission vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressive Steuerplanung	256
V. Mutter-Tochter-Richtlinie	258
VI. Nationale Maßnahmen zur Umsetzung von sekundärrechtlichen Missbrauchsbestimmungen	262
VII. Verhältnis zwischen sekundärrechtlichen Missbrauchsklauseln und allgemeinem Missbrauchsverbot	263
VIII. Folgerungen	264
§ 10 Die dynamische Präzisierung des primärrechtlichen Missbrauchsverbots für das Steuerrecht in der Judikatur des EuGH	265
I. Die Konkretisierung des objektiven Elements des allgemeinen Missbrauchsverbots im steuerrechtlichen Kontext	265
II. Die Konkretisierung des subjektiven Elements zur Erfassung der wirtschaftlichen Substanz	276
III. Nationale Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerumgehung	283
IV. Zwingende Gründe des Allgemeinwohls als Einschränkungsmöglichkeit der Grundfreiheiten	284
V. Rechtsfolgen der Steuerumgehung nach der Dogmatik des Missbrauchsverbots	289
VI. Folgerungen	291

§ 11 Die gebotene Auslegung des allgemeinen Missbrauchsverbots in der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken	292
I. Hintergrund der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken	293
II. Ziel der allgemeinen Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch	293
III. Der Inhalt der allgemeinen Missbrauchsbestimmung	295
IV. Institutionelle Konflikte im Rahmen der Auslegung der allgemeinen Missbrauchsbestimmung	305
V. Ausblick: Die Berücksichtigung subjektiver Kriterien in der teleologischen Missbrauchsprüfung von Steuergesetzen	307
VI. Folgerungen	315
§ 12 Thesen	316
I. Wirksames Mittel der Normbehauptung	316
II. Inhalt des objektiven Elements	317
III. Aufwertung des subjektiven Elements	318
IV. Die Sichtbarmachung des subjektiven Elements als Fortschritt für die Grundsätze der Rechtssicherheit und Gleichbehandlung	318
V. Anwendung des Missbrauchsverbots	319
VI. Konkretisierung des allgemeinen primärrechtlichen Missbrauchsverbots im Steuerrecht	320
VII. Besondere Bedeutung des Subjektiven im Steuerrecht	320
VIII. Folge des Missbrauchsverbots im Steuerrecht	321
IX. Die Bedeutung des Missbrauchsverbots und der Künstlichkeitsmetapher für die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken	322
Literaturverzeichnis	324
Sachverzeichnis	340

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	25
I. Bedeutung der Normbehauptung auf Unionsebene zur Sicherung der Wirksamkeit des Unionsrechts	25
II. Problemaufriss	30
III. Grundannahme	34
1. Autonome Missbrauchsmethode unter Berücksichtigung subjektiver Kriterien	34
2. Einheitliche Missbrauchsmethode	35
3. Entwicklung der Methodik durch den EuGH	35
4. Spannungsverhältnis von Planungs- bzw. Rechtssicherheit und Gleichheit	36
5. Rationale und anpassungsfähige Missbrauchsmethode	36
6. Europäische Missbrauchsdogmatik als Grundlage einer unionsrechtlichen Generalklausel in der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken	37
IV. Die institutionellen Bedingungen einer wirksamen und vorhersehbaren Methode der Missbrauchsverhinderung	38
1. Die Bedeutung einer rationalen Missbrauchsdogmatik für das Spannungsverhältnis von Rechtssicherheit und Gleichheit in der Rechtsanwendung	38
2. Die demokratische Legitimierung einer institutionellen Anwendung der Missbrauchsdogmatik durch Gerichte	40

Erster Hauptteil

Die Notwendigkeit einer autonomen unionsrechtlichen Missbrauchsmethodik unter Berücksichtigung subjektiver Kriterien 42

§ 1 Die begrenzte Wirksamkeit einer ‚rein‘ teleologischen Auslegung zur Missbrauchsverhinderung im deutschen Recht	42
I. Deutsches Grundverständnis einer rein teleologischen Missbrauchsverhinderung	42
II. Erscheinungsformen der Gesetzesumgehung und des Missbrauchs	44
1. Aufspaltung eines einheitlichen Rechtsgeschäfts	44
2. Gesamtplangestaltungen und gegenläufige Gestaltungen (U-Turn)	44
3. Zwischenschaltung einer Mittelsperson	45
4. Verschleierung des tatsächlichen Vertragstyps	46

5. Wesensmerkmale dieser Gestaltungen	46
III. Gesetzesumgehung als Auslegungs- bzw. Analogiefrage (objektive Theorien)	47
1. Grundannahme der objektiven Theorien als ‚reine‘ Frage teleologischer Rechtsanwendung	47
2. Die Missbrauchsverhinderung nach der objektiven Theorie	49
a) Das Verhältnis von Auslegung und Analogie als Mittel der Missbrauchsverhinderung	49
b) Analoge Anwendung zur Behandlung der Gesetzesumgehung	49
c) Die Ablehnung der Notwendigkeit eines Umgehungsvorsatzes und subjektiver Kriterien	51
IV. Gesetzesumgehung als eigenständiges Rechtsinstitut (subjektive Theorien)	52
1. Umgehungsabsicht als zusätzliches Erfordernis für die Anwendung von Gesetzen über ihre Wortlautgrenze hinaus	52
2. Vermutung des Bestehens einer Umgehungsabsicht bei Vorliegen einer Umgehungshandlung	53
3. „Künstlicher Auslandsbezug“ im Internationalen Privatrecht als subjektiver Anknüpfungspunkt des Missbrauchsvorwurfs	53
4. Planung des wirtschaftlichen Erfolgs einer Gestaltung	53
V. Die eingeschränkte Wirksamkeit des individuellen und institutionellen Rechtsmissbrauchs zur Normbehauptung	54
1. Die Berücksichtigung subjektiver Kriterien als Abwägungsposten beim individuellen Rechtsmissbrauch	55
2. Die eingeschränkte Wirksamkeit zur Missbrauchsverhinderung des institutionellen Rechtsmissbrauchs aufgrund Außerachtlassung subjektiver Kriterien	56
3. Das Verhältnis von Rechtsmissbrauch zu Gesetzesumgehung	58
VI. Das disparate Bild der Bedeutung subjektiver Kriterien bei der Bewertung eines Missbrauchs von Steuergesetzen	58
1. Die vermeintliche Nichtberücksichtigung subjektiver Kriterien nach der Innentheorie	59
2. Mögliche Inbezugnahme subjektiver Kriterien nach der Außentheorie ...	60
3. Die Bedeutung subjektiver Missbrauchskriterien zur Erfassung der wirtschaftlichen Realität nach der Judikatur des BFH	61
4. Folgerungen	62
VII. Die Berücksichtigung des Subjektiven als notwendiges Kriterium einer wirk- samen Missbrauchsverhinderung	63
1. Das Verhältnis des Normtelos zu subjektiven Kriterien und vermeintliche Nichtberücksichtigung des Subjektiven nach objektiven Theorien	63
2. Die Bedeutung subjektiver Kriterien für eine rationale Missbrauchsmethodik	65
3. Die Notwendigkeit der Berücksichtigung subjektiver Kriterien	68
VIII. Folgerungen	72

§ 2 Die Missbrauchsverhinderung in Frankreich und England aus rechtsvergleichender Perspektive 73

 I. Die Missbrauchsmethodik nach französischem Verständnis 73

 1. Die Rolle des Richters im System der französischen Gewaltenteilung . . . 73

 2. Die Auslegung des Gesetzes durch den Richter 74

 3. Contra legem Rechtsanwendung und teleologische Reduktion 74

 4. Fraude á la loi 75

 5. Missbrauchsverhinderung im Steuerrecht 77

 6. Folgerungen 79

 II. Die Missbrauchsmethodik nach englischem Verständnis 79

 1. Fallrecht im Common Law 80

 2. Kodifizierte Gesetze 80

 a) Die Funktion parlamentarischer Gesetze 80

 b) Die Auslegung parlamentarischer Gesetze 81

 c) Teleologische Reduktion und Extension parlamentarischer Gesetze . . . 82

 3. Die Behandlung von Gesetzes- und Steuerumgehung 83

 a) Traditionelles Verständnis der strengen Wortlautbindung 83

 b) Abkehr von der strikten Wortlautbindung als Bedingung der wirksamen Verhinderung von Steuerumgehung 83

 c) General anti-abuse rule des Finance Act 2013 als notwendiges Mittel zur Bekämpfung der Steuerumgehung 85

 4. Folgerungen 87

 III. Vergleich der Missbrauchsverhinderung nach französischem und englischem Verständnis 88

 IV. Folgerungen 89

Zweiter Hauptteil

Die Implementierung des allgemeinen Missbrauchsverbots als Mittel der Normbehauptung im europäischen Primärrecht 92

§ 3 Die Bedeutung der Judikatur des EuGH für die Entwicklung eines unionsrechtlichen Missbrauchsverbots 92

 I. Aufgabe des EuGH zur Entwicklung einer Missbrauchsmethodik zur Wahrung des Unionsrechts 92

 II. Institutionelle Grenzen der EuGH-Gerichtsbarkeit zur Entwicklung einer autonomen Missbrauchsmethodik 95

 1. Unionsrechtlicher Kompetenzrahmen als Grundlage der Zuständigkeit des Gerichtshofs 95

 2. Keine besondere Steuergerichtsbarkeit nach der Gerichtsverfassung 96

 3. Praktische Grenzen der Gerichtsbarkeit des EuGH 96

§ 4 Die Auslegung des Unionsrechts als Ausgangspunkt der Normbehauptung	97
I. Auslegungsmethoden des EuGH	97
1. Wortlaut	99
2. Historische Auslegung	100
3. Systematische Auslegung	101
4. Teleologische Auslegung	102
a) Telosermittlung auf Unionsebene	102
b) Subjektive vs. objektive Telosermittlung	103
c) Metateleological approach	104
5. Auslegung unter Berücksichtigung des Rechts der Mitgliedstaaten	105
II. Die Missbrauchsverhinderung durch Auslegungsmethodik	106
1. Rechtsfortbildung und Analogieschlüsse durch den EuGH	106
a) Möglichkeit der Rechtsfortbildung im Unionsrecht	106
b) Die Bedeutung der Wortlautgrenze und contra legem Interpretation	107
c) Keine teleologische Reduktion zu Lasten des Unionsbürgers	107
d) Keine Analogie zu Lasten des Unionsbürgers	108
2. Missbrauchsverhinderung durch Auslegungsmethodik bei Einhaltung der Wortlautgrenze	110
a) Wortlaut als Grenze der engen Auslegung des Anwendungsbereichs von Unionsrecht	110
b) Weite Auslegung mit anschließendem Missbrauchskorrektiv als sachgerechte Missbrauchsmethodik zum Schutz der Wirksamkeit des Unionsrechts	111
III. Folgerungen	113
§ 5 Die historische Entwicklung der europäischen Missbrauchsjudikatur	114
I. Die zunächst fehlende Konturierung der unionsrechtlichen Missbrauchsdogmatik zu Beginn der EuGH-Judikatur	115
1. Van Binsbergen – Urteil vom 3. Dezember 1974, Rechtssache 33/74	115
2. Leclerc – Urteile vom 10. Januar 1985, Rechtssache 229/83, vom 11. Juli 1985, Rechtssache 299/83 und vom 10. Juli 1986, Rechtssache 95/84	115
3. Lair – Urteil vom 21. Juni 1988, Rechtssache 39/86	116
4. Direct Cosmetics Ltd – Urteil vom 12. Juli 1988, verbundene Rechtssachen 138/86 und 139/86	117
5. TV10 – Urteil vom 5. Oktober 1994, Rechtssache C-23/93	118
a) Sachverhalt	118
b) Würdigung durch den Gerichtshof	118
aa) Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit	118
bb) Missbrauch als Legitimation der Beschränkung der Grundfreiheit	119
c) Folgerungen	120
6. Paletta – Urteil vom 2. Mai 1996, Rechtssache C-206/94	120
7. Leur-Bloem – Urteil vom 17. Juli 1997, Rechtssache C-28/95	121

8. ICI – Urteil vom 16. Juli 1998, Rechtssache C-264/96	122
9. Centros – Urteil vom 9. März 1999, Rechtssache C-212/97	123
10. Diamantis – Urteil vom 23. März 2000, Rechtssache C-373/97	124
II. Ausdifferenzierte Missbrauchsdogmatik durch Benennung konkreter Missbrauchs-kriterien	126
1. Emsland-Stärke – Urteil vom 14. Dezember 2000, Rechtssache C-110/99	126
a) Sachverhalt	126
b) Vorbringen der Kommission	126
c) Würdigung durch den Gerichtshof	127
aa) Missbrauchsvoraussetzungen	127
bb) Rechtsfolge eines Missbrauchs und Rechtssicherheit	128
d) Folgerungen	129
2. Lankhorst-Hohorst – Urteil vom 12. Dezember 2002, Rechtssache C-324/00	130
3. Ninni-Orasche – Urteil vom 6. November 2003, Rechtssache C-413/01	131
4. Gemeente Leusden und Holin Groep – Urteil vom 29. April 2004, verbundene Rechtssachen C-487/01 und C-7/02	132
5. Eichsfelder Schlachtbetrieb – Urteil vom 21. Juli 2005, Rechtssache C-515/03	133
6. Ungarn / Slowakische Republik – Urteil vom 16. Oktober 2012, Rechtssache C-364/10	134
7. O. und B. – Urteil vom 11. März 2014, Rechtssache C-456/12	136
8. Torresi – Urteil vom 17. Juli 2014, verbundene Rechtssachen C-58/13 und C-59/13	136
III. Besondere Entwicklung des allgemeinen Missbrauchsverbots in der Missbrauchsjudikatur im steuerrechtlichen Kontext	138
1. Halifax u. a. – Urteil vom 21. Februar 2006, Rechtssache C- 255/02	138
a) Sachverhalt	138
b) Würdigung durch den Gerichtshof	140
aa) Anwendbarkeit des Mehrwertsteuersystems und Auslegung des Begriffs „wirtschaftliche Tätigkeit“	140
bb) Missbrauchsvoraussetzungen im steuerrechtlichen Kontext	140
c) Folgerungen	142
2. Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas – Urteil vom 12. September 2006, Rechtssache C-196/04	143
a) Sachverhalt	143
b) Würdigung durch den Gerichtshof	144
aa) Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit	144
bb) Missbrauch als Legitimation der Beschränkung der Grundfreiheit	145
3. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation – Urteil vom 13. März 2007, Rechtssache C-524/04	146

4. Kofoed – Urteil vom 5. Juli 2007, Rechtssache C-321/05	149
a) Sachverhalt	149
b) Würdigung durch den Gerichtshof	150
aa) Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie	150
bb) Missbrauchsklausel als Ausprägung des allgemeinen Miss- brauchsverbots	151
cc) Anwendung der Missbrauchsklausel auf nationaler Ebene	151
5. Part Service – Urteil vom 21. Februar 2008, Rechtssache C-425/06	153
6. Ampliscentifica u. a. – Urteil vom 22. Mai 2008, Rechtssache C-162/07	156
7. Weald Leasing – Urteil vom 22. Dezember 2010, Rechtssache C-103/09	157
8. Foggia – Urteil vom 10. November 2011, Rechtssache C-126/10	158
9. RBS Deutschland – Urteil vom 22. Dezember 2012, Rechtssache C-277/09	162
a) Sachverhalt	162
b) Würdigung durch den Gerichtshof	164
aa) Recht auf Vorsteuerabzug trotz Nichtbesteuerung der Folgeum- sätze	164
bb) Missbräuchliche Praxis durch Regulierungsarbitrage?	164
10. SICES u. a. – Urteil vom 13. März 2014, Rechtssache C-155/13	165
IV. Folgerungen	168
§ 6 Der Inhalt des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots	169
I. Vom EuGH aufgestellte Tatbestandsvoraussetzungen des Missbrauchsverbots	170
II. Unionsrechtlicher Bezug	171
III. Formale Erfüllung der Voraussetzungen einer vorteilsgewährenden Unions- vorschrift	172
IV. Das objektive Element als ausdifferenzierter teleologischer Prüfungsmaßstab	173
1. Normativer Anknüpfungspunkt des objektiven Elements	175
2. Ermittlung des Normziels	176
a) Niederlassungsfreiheit	177
b) Dienstleistungsfreiheit	178
c) Arbeitnehmerfreizügigkeit	178
d) Anerkennung von Berufsqualifikationen	178
3. Verfehlung eines unionsrechtlichen Normziels	179
a) Keine Verfehlung bei berechtigter Wahrnehmung unionsrechtlicher Rechtspositionen	180
b) Zielverfehlung bereits bei Verstoß gegen eines der Ziele	182
4. Folgerungen	182
V. Die Bedeutung des subjektiven Elements für die Erfassung der wirtschaftli- chen Realität	184
1. Inhalt des subjektiven Elements nach der Rechtsprechung des EuGH	184

2. Rückschluss auf das subjektive Element anhand objektiver Tatsachen zur Objektivierung subjektiver Merkmale	186
3. Die Objektivierung der Künstlichkeitsmetapher und weitere Indizien zur Bestimmung des subjektiven Elements	188
a) Künstliche Konstruktion	189
b) Wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit	190
c) Aufspaltung eines einheitlichen Rechtsgeschäfts	190
d) Keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe	190
e) Fremdvergleich/Marktpreis	191
f) Unangemessene Gewinnaufteilung oder unangemessene Risikoverteilung	192
g) Verlustausgleich zwischen Konzerngesellschaften	192
h) Enger zeitlicher Zusammenhang von Maßnahmen und Kenntnis bevorstehender nachteiliger Gesetzesänderungen	192
i) Transaktionen „nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte“	193
j) Rechtliche, wirtschaftliche oder personelle Verflechtungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern	193
k) Kollusives Zusammenwirken	194
l) Mangelnde Kontinuität in der geschäftlichen Praxis	195
m) Unterschiedlicher Sitz der Gesellschaften und Verlegung des Wohnsitzes	195
4. Verhältnis beachtlicher sonstiger und rein regulatorischer Beweggründe	195
a) Ausschließlicher Beweggrund regulatorischer Vorteil	196
b) Wesentlicher Beweggrund regulatorischer Vorteil als Maßstab zur Erfassung der wirtschaftlichen Realität	196
5. Folgerungen	197
VI. Die Notwendigkeit des subjektiven Elements des Missbrauchsverbots	198
1. Ansichten der Generalanwälte	198
2. Kritik aus der Literatur	199
3. Die Bedeutung des subjektiven Elements für eine wirksame Missbrauchsverhinderung	201
a) Unzulässige Beschränkung unionsrechtlicher Freiheiten durch einschränkende Auslegung	202
b) Das durchgängige Erfordernis subjektiver Kriterien in der Judikatur des EuGH	203
c) Positive Feststellung des subjektiven Elements	204
d) Notwendigkeit der Berücksichtigung subjektiver Kriterien bei mehraktigen Gestaltungen	205
e) Keine Sanktion durch Berücksichtigung subjektiver Elemente	205
f) Positiver Einfluss des subjektiven Elements auf die Binnenmarktförderung und Verwirklichung der Verträge	206

g) Keine „Willkür in der Rechtsanwendung“ durch Berücksichtigung des subjektiven Elements	206
h) Berücksichtigung subjektiver Kriterien zur Missbrauchsfeststellung auf nationaler Ebene	207
4. Das subjektive Element und die Grundsätze der Rechtssicherheit und Gleichbehandlung	208
a) Grundsätze der Rechtssicherheit und Gleichbehandlung im Unionsrecht	208
b) Die positive Auswirkung des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots auf die Rechtssicherheit	210
c) Legitimationswirkung der Gleichbehandlung als Beschränkungsposten der Rechtssicherheit bei Missbräuchen des Unionsrechts	214
5. Das subjektive Element als Fortschritt der Methodik der Missbrauchsverhinderung	215
VII. Rechtsfolge eines Verstoßes gegen das Missbrauchsverbot	217
VIII. Folgerungen	217
§ 7 Die Anwendung des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots auf nationaler Ebene	219
I. Anwendung des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots durch die Mitgliedstaaten	219
II. Befugnis der Mitgliedstaaten zur Implementierung nationaler Missbrauchs-klauseln	220
III. Missbrauchsverbot als Rechtfertigungsgrund zur Beschränkung von Grund-freiheiten	220
IV. Gefahr des Protektionismus	222
V. Anwendung des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots durch nationale Ge-richte	222
VI. Folgerungen	223
§ 8 Die Rechtsnatur des Missbrauchsverbots als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Pri-märrechts	224
I. Funktion allgemeiner Rechtsgrundsätze	225
II. Institutionelle Befugnisse des EuGH zur Implementierung allgemeiner Rechtsgrundsätze	229
III. Allgemeiner Rechtsgrundsatz oder Mittel der Auslegung?	230
1. Ansicht der Generalanwälte und der Kommission	231
a) Auslegungsmethode	231
b) Allgemeiner Rechtsgrundsatz	232
2. Aussagen des EuGH zum Missbrauchsverbot als allgemeinem Rechts-grundsatz	233
3. Stimmen der Literatur zum Missbrauchsverbot als allgemeinem Rechts-grundsatz	234
a) Kritik aus dem Schrifttum	234

b) Zustimmende Stimmen aus dem Schrifttum	235
4. Die Schwäche einer ‚reinen‘ teleologischen Auslegung zur Missbrauchs- verhinderung als Begründung für die Qualifizierung als allgemeinem Rechtsgrundsatz	237
5. Keine ‚teleologische Reduktion‘ des Unionsrechts durch nationale Ge- richte als institutionelles Argument für die Einstufung als allgemeinem Rechtsgrundsatz	244
IV. Folgerungen: Allgemeiner Rechtsgrundsatz des Primärrechts	245

Dritter Hauptteil

Die Konkretisierung des Missbrauchsverbots im steuerrechtlichen Kontext	247
§ 9 Die Konkretisierung des primärrechtlichen Missbrauchsverbots für das Steuerrecht durch sekundärrechtliche Missbrauchsklauseln	250
I. Fusionsrichtlinie	251
1. Missbrauchsklausel	251
2. Konkretisierung des allgemeinen Missbrauchsverbots durch die Miss- brauchsklausel der Fusionsrichtlinie	252
a) Beweggründe der Gestaltung und Maßstab	252
b) Beweislast für das Vorliegen vernünftiger wirtschaftlicher Gründe ...	253
II. Verordnung über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften	254
III. Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie	255
IV. Empfehlung der Kommission vom 6. Dezember 2012 betreffend aggressive Steuerplanung	256
1. Kontext der Empfehlung	256
2. Allgemeine Missbrauchsklausel	256
V. Mutter-Tochter-Richtlinie	258
1. Vorschlag der Kommission vom 25. November 2013 zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie	258
2. Richtlinie 2015/121/EU zur Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie ...	260
VI. Nationale Maßnahmen zur Umsetzung von sekundärrechtlichen Miss- brauchsbestimmungen	262
VII. Verhältnis zwischen sekundärrechtlichen Missbrauchsklauseln und allgemei- nem Missbrauchsverbot	263
VIII. Folgerungen	264

§ 10 Die dynamische Präzisierung des primärrechtlichen Missbrauchsverbots für das Steuerrecht in der Judikatur des EuGH	265
I. Die Konkretisierung des objektiven Elements des allgemeinen Missbrauchsverbots im steuerrechtlichen Kontext	265
1. Das objektive Element unter der Prämisse des Rechts des Steuerpflichtigen, seine Steuerschuld in Grenzen zu halten	265
2. Steuerrecht mit Lenkungsfunktion	266
3. Wahlrechte und Lücken	267
a) Wahlfreiheit im Rahmen des anwendbaren territorialen Steuerrechts	268
b) Freie Wahl der Organisationsstrukturen und Regulierungsarbitrage	271
c) Wahlfreiheit der Umsätze	272
4. Ermittlung des Normziels im Steuer- und Zollrecht	272
a) Mehrwertsteuersystem	273
b) Fusionsrichtlinie/Mutter-Tochter-Richtlinie/ Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie	274
c) Zollvergünstigungen	275
II. Die Konkretisierung des subjektiven Elements zur Erfassung der wirtschaftlichen Substanz	276
1. Inhalt des subjektiven Elements im steuerrechtlichen Kontext und Maßstab der Beweggründe einer steuerlichen Gestaltung	276
2. Bewertungsprärogative des Gestalters hinsichtlich der Wirkung außersteuerlicher Gründe und Verwendung von Informationen aus dem Internen für das Externe	279
III. Nationale Maßnahmen zur Verhinderung der Steuerumgehung	283
IV. Zwingende Gründe des Allgemeinwohls als Einschränkungsmöglichkeit der Grundfreiheiten	284
1. Steuerliche Einbußen eines Mitgliedstaats	285
2. Steuerflucht	285
3. Verhinderung doppelter Verlustanrechnung	286
4. Wohnsitz, Gesellschaftssitz und Ort der Wirtschaftstätigkeit als Anknüpfungspunkte der Besteuerung	287
5. Ausgewogene Aufteilung der Besteuerung zwischen den Mitgliedstaaten	287
6. Steueraufsicht	288
7. Keine Notwendigkeit des kumulativen Vorliegens mehrerer Rechtfertigungsgründe	289
V. Rechtsfolgen der Steuerumgehung nach der Dogmatik des Missbrauchsverbots	289
1. Auswirkung auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der Gestaltung	289
2. Auswirkung auf den unionsrechtlichen Steuervorteil	290
VI. Folgerungen	291

§ 11 Die gebotene Auslegung des allgemeinen Missbrauchsverbots in der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken 292

- I. Hintergrund der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken 293
- II. Ziel der allgemeinen Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch 293
- III. Der Inhalt der allgemeinen Missbrauchsbestimmung 295
 - 1. Das objektive Element 295
 - 2. Die gebotene Auslegung des objektiven Elements 298
 - a) Vergleich mit der Formulierung der Mutter-Tochter-Richtlinie 298
 - b) Rückschlüsse auf den Inhalt des objektiven Elements aus der Entwicklung des Missbrauchsverbots 298
 - 3. Das subjektive Element 300
 - 4. Die gebotene Auslegung des subjektiven Elements 301
 - 5. Folgerung: Gesetzliche Normierung des vom EuGH konkretisierten Missbrauchsverbots 303
 - 6. Folge der gebotenen Auslegung für eine kohärente Anwendung des allgemeinen Missbrauchsverbots 304
- IV. Institutionelle Konflikte im Rahmen der Auslegung der allgemeinen Missbrauchsbestimmung 305
- V. Ausblick: Die Berücksichtigung subjektiver Kriterien in der teleologischen Missbrauchsprüfung von Steuergesetzen 307
 - 1. Steuerrechtliche Lenkungenfunktionen und legitime Wahlmöglichkeiten 308
 - 2. Telosermittlung bei Steuernormen mit ausschließlich fiskalischen Zielen 309
 - 3. Rationalitätssteigerung in der objektiven Missbrauchsprüfung durch subjektive Kriterien 310
 - a) Subjektiv gewolltes wirtschaftliches Ergebnis als Ausgangspunkt . . . 310
 - b) Telosverstoß bei Divergenz von objektiver Form und subjektiv bezweckter Substanz 310
 - c) Subjektive Prägung des objektiven Elements der Missbrauchsregelung 313
- VI. Folgerungen 315

§ 12 Thesen 316

- I. Wirksames Mittel der Normbehauptung 316
- II. Inhalt des objektiven Elements 317
- III. Aufwertung des subjektiven Elements 318
- IV. Die Sichtbarmachung des subjektiven Elements als Fortschritt für die Grundsätze der Rechtssicherheit und Gleichbehandlung 318
- V. Anwendung des Missbrauchsverbots 319
- VI. Konkretisierung des allgemeinen primärrechtlichen Missbrauchsverbots im Steuerrecht 320
- VII. Besondere Bedeutung des Subjektiven im Steuerrecht 320
- VIII. Folge des Missbrauchsverbots im Steuerrecht 321

IX. Die Bedeutung des Missbrauchsverbots und der Künstlichkeitsmetapher für die Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken	322
Literaturverzeichnis	324
Sachverzeichnis	340

Einleitung

I. Bedeutung der Normbehauptung auf Unionsebene zur Sicherung der Wirksamkeit des Unionsrechts

Das stets vorhanden gewesene Bestreben des Einzelnen, freiheits- oder vorteilsgewährende Rechte über den von der Rechtsordnung vorgesehenen Rahmen hinaus in Anspruch zu nehmen und nachteilhafte Rechtsfolgen entgegen gesetzlicher Konzeption zu umgehen, dringt durch die „konstruktive Aushöhlung juristischer Normbefehle“¹ auch in das Unionsrecht vor. Durch immer neue Gestaltungsvarianten, die häufig auf identischen Mitteln wie der Täuschung über die wirtschaftliche Substanz einer Transaktion beruhen², wird versucht, den abstrakt angeordneten Normbefehl zur Erreichung eines individuellen Vorteils zu umgehen. Aggressive Steuerplanung und Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen führt in der Union zu Mindereinnahmen in Höhe von schätzungsweise 50 Mrd. bis 70 Mrd. EUR jährlich³. Dies kann durchaus als eine „Ökonomisierung der Rechtsumgebung“⁴ bezeichnet werden. In der unionsrechtlichen Steuerrechtsordnung darf es keine „rechtsdurchsetzungsfreien Räume“⁵ geben, in denen es Steuerpflichtigen gelingt, die Schnittstellen der Rechtsordnungen der einzelnen Mitgliedstaaten und der Unionsrechtsordnung zur Vermeidung der an sich zu erfüllenden Steuerpflicht auszunutzen.

Die Verteidigung des Geltungsanspruchs einer Norm gegen individualinteressen geleitete Missbräuche hat *Jhering* bereits 1872 als stetige Aufgabe der Rechtsordnung beschrieben: „So lange noch das Recht auf den Angriff von Seiten des Unrechts gefasst sein muss – und dies wird dauern, so lange die Welt steht – wird der Kampf dem Recht nicht erspart bleiben.“⁶

Jhering beschreibt hier die Bewahrung der Rechtsordnung durch individuelle Rechtsverfolgung im Kontext der klageweisen Geltendmachung subjektiver Rechte. Eine vergleichbare Verteidigung der Rechtsordnung durch den Staat findet derzeit

¹ *Florstedt*, in: Festschrift Baums, S. 433 (443); vgl. auch *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, S. 408 f., 350.

² *Florstedt*, in: Festschrift Baums, S. 433 (443 f.).

³ Vgl. Europäische Kommission, Factsheet zum Maßnahmenpaket zur Bekämpfung der Steuervermeidung v. 28. 1. 2016, Fn. 1.

⁴ Im Kontext des *regulatory arbitrage* *Florstedt*, in: Festschrift Baums, S. 433 (447).

⁵ *Florstedt*, in: Festschrift Baums, S. 433 (445 f.).

⁶ *Jhering*, *Der Kampf um's Recht*, 1. Aufl., S. 8.

auch im Bereich des grenzüberschreitenden Steuerrechts statt. Für diesen Kampf stehen dem Recht verschiedene Mittel der Normbehauptung zur Verfügung. Ausgangspunkt ist stets die Auslegung. Der gesetzlich niedergeschriebene Normbefehl ist durch Auslegung zu ermitteln, um – wie *Savigny* formulierte –, „den in dem toten Buchstaben niedergelegten lebendigen Gedanken vor unserer Betrachtung wieder entstehen zu lassen“⁷. Die Auslegung kann jedoch dann zur Missbrauchsverhinderung an ihre Grenzen stoßen, wenn der Wortlaut einer Norm durch entsprechende Sachverhaltensgestaltung eindeutig eingehalten oder eine Konstellation nicht mehr vor ihm erfasst ist. Hier befindet sich der Grenzbereich zwischen rechtmäßiger Tatbestandsplanung und rechtswidrigem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten. Im Steuerrecht kommt erschwerend hinzu, dass ein ähnlicher oder derselbe wirtschaftliche Erfolg häufig auf verschiedenen zivilrechtlichen Wegen erreicht werden kann, die nicht allesamt vom Steuertatbestand umfasst werden, der den Regelfall zur Erreichung eines wirtschaftlichen Ziels vor Augen hat.⁸

Auf Unionsebene ist daher, wie auch bei jeder nationalen Rechtsordnung, eine wirksame Methode der Normbehauptung von grundlegender Bedeutung für ein funktionsfähiges Rechtssystem. Es soll untersucht werden, welche Vorgaben der Unionsgesetzgeber und die Rechtsprechung des EuGH für die wirksame Verhinderung von Missbräuchen des Unionsrechts machen. Generalanwalt *Tesouro* formulierte zur Bedeutung der Missbrauchsresistenz der Unionsrechtsordnung zutreffend: „[J]ede Rechtsordnung, die den Anspruch auf ein Mindestmaß an Vollständigkeit erhebt, [muss] Maßnahmen, die ich als Selbstschutzmaßnahmen bezeichnen möchte, enthalten, um zu verhindern, daß die in ihr begründeten Rechte mißbräuchlich, exzessiv oder sachwidrig ausgeübt werden. Dieses Erfordernis ist dem Gemeinschaftsrecht keineswegs fremd, ist es doch in der Rechtsprechung des Gerichtshofes mehrmals anerkannt worden.“⁹ Für die Europäische Union ist das unionsrechtliche Missbrauchsverbot ein solcher Schutzmechanismus, der die Integrität des Rechtssystems wahren soll. In dieser Funktion ist es eines der meist diskutierten und bedeutendsten aktuellen Probleme des Unionsrechts¹⁰ und wird zu Recht als „Revolution“ innerhalb des Unions(steu-)rechts beschrieben¹¹.

Diese zugrundeliegende Problematik der Normbehauptung ist keineswegs neu, sondern bereits 1872 durch *Jhering* anschaulich in ähnlichem Zusammenhang beschrieben worden: „Das Recht ist nicht bloßer Gedanke, sondern lebendige Kraft. Darum führt die Gerechtigkeit, die in der einen Hand die Waagschale hält, mit

⁷ *Savigny*, System des heutigen römischen Rechts Band 3, S. 244.

⁸ *Flume*, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, S. 409.

⁹ Schlussanträge Generalanwalt *Tesouro* v. 4. 2. 1998 – Rs. C-367/96 – *Kefalas*, ECLI:EU:C:1998:41, Rn. 24 (Zitat); dem zustimmend auch Generalanwalt *Maduro* in verbundene Schlussanträge v. 7. 4. 2005 – Rs. C-255/02, Rs. C-419/02 und Rs. C-233/03 – *Halifax u. a.*, ECLI:EU:C:2005:200, Rn. 73.

¹⁰ *Maduro*, in: de la Feria/Vogenaue (Hrsg.), Prohibition of Abuse of Law, S. VII.

¹¹ *De la Feria*, Introducing the Principle of Prohibition of Abuse of Law, in: de la Feria/Vogenaue (Hrsg.), Prohibition of Abuse of Law, S. XVI.

welcher sie das Recht abwägt, in der anderen das Schwert, mit dem sie es behauptet. Das Schwert ohne die Waage ist die nackte Gewalt, die Waage ohne das Schwert die Ohnmacht des Rechts. Beide gehören zusammen, und ein vollkommener Rechtszustand herrscht nur da, wo die Kraft, mit welcher die Gerechtigkeit das Schwert führt, der Gerechtigkeit gleichkommt, mit der sie die Waage handhabt.“¹² Das europäische Missbrauchsverbot dient als Mittel zur Bekämpfung von Missbräuchen und nimmt zur Behauptung des Unionsrechts *Jherings* Metapher entsprechend eine doppelte Aufgabe wahr, die der Waage und die des Schwertes: Zunächst dient es als Waage, um den ‚lebendigen Gedanken‘ des Gesetzes im Grenzbereich zwischen legaler Tatbestandsplanung und rechtswidrigem Gestaltungsmissbrauch zu ermitteln. Es bestimmt die Abwägung, wann trotz der Erfüllung der formalen Voraussetzungen einer vorteilsgewährenden Norm die angeordnete Rechtsfolge wegen eines Missbrauchs nicht zu gewähren ist. Gleichzeitig dient es als Schwert, indem es durch die Anordnung der Rechtsfolge, den formal zustehenden Vorteil nicht zu gewähren, der staatlichen Rechtsdurchsetzung ein wirksames Mittel zur Verteidigung der Rechtsordnung gegen Missbräuche bereitstellt. Das Missbrauchsverbot hat die Funktion, den Geltungsanspruch einer missbrauchten Norm zu ermitteln und diesen durchzusetzen. Sofern der Geltungsanspruch einer Norm nicht durchgesetzt werden kann, ist die Gesetzesanordnung sinnlos¹³: „Ein Rechtssatz, welcher derselben nie theilhaftig geworden ist, oder der sie wieder verloren hat, hat auf diesen Namen keinen Anspruch, er ist eine lahme Feder, die in der Maschinerie des Rechts nicht mehr arbeitet, und die man herausnehmen kann, ohne dass sich das Mindeste ändert.“¹⁴

Durch Missbrauch wird gemeinhin versucht, „too clever by half“ durch Sachverhaltsgestaltungen das geltende Recht zu vermeiden¹⁵. Nicht nur unpräzise Gesetzesformulierungen bergen Missbrauchspotenzial, sondern auch sehr detaillierte Steuernormen können zu Gestaltungen führen, die über die Grenzen möglicher Interpretation hinaus das Recht missbrauchen¹⁶. Im grenzüberschreitenden Kontext wird der Missbrauch des Unionsrechts als Versuch des Unionsbürgers verstanden, Unterschiede zwischen den Rechtssystemen der einzelnen Mitgliedstaaten durch Berufung auf unionsrechtliche Freiheiten auszunutzen¹⁷. In diesem Sinne findet die Vermeidung von Steuern vermehrt nicht nur auf nationaler Ebene, sondern länder-

¹² *Jhering*, Der Kampf um's Recht, 11. Aufl., S. 1.

¹³ *Florstedt*, in: Festschrift Baums, S. 433 (445 f.).

¹⁴ *Jhering*, Der Kampf um's Recht, 1. Aufl., S. 52.

¹⁵ So bezeichnet von *Sir Schiemann*, ehem. Richter am EuGH in *Saydé*, Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, S. vii.

¹⁶ *Faull*, ‚Prohibition of Abuse of Law‘: A New General Principle of EU Law, in: de la Feria/Vogener (Hrsg.), Prohibition of Abuse of Law, S. 291.

¹⁷ *Saydé*, Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, S. 2 beschreibt den grenzüberschreitenden Missbrauch des Unionsrechts auch als ungleiches ‚Katz-und-Maus-Spiel‘, bei dem der Staat als ‚Katze‘ auf sein nationales Hoheitsgebiet begrenzt ist, während die ‚privaten Mäuse‘ überall in der EU herumrennen können.