Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
LAILA MEDINA
vom 9. Februar 2023 [1]

Rechtssache C-15/22

RF
gegen
Finanzamt G

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Europäischer Entwicklungsfonds (EEF) – Einkommensteuer – Freistellung von Arbeitslöhnen im Zusammenhang mit Entwicklungshilfeprojekten, die aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert werden – Ungleichbehandlung von Arbeitnehmereinkünften im Zusammenhang mit einem durch den EEF finanzierten Projekt – Art. 63 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Art. 4 Abs. 4 AEUV – Ausübung von Parallelzuständigkeiten – Art. 208 und 210 AEUV – Entwicklungszusammenarbeit – Verpflichtung zur Förderung von Maßnahmen der Entwicklungszusammenarbeit – Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit – Unterstützung der Europäischen Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe – Verwirklichung der Ziele der Europäischen Union – Unmittelbare Wirkung“

1. Können Mitgliedstaaten für die Zwecke der Einkommensteuer den Arbeitslohn von Personen, die im Rahmen von Projekten der Entwicklungszusammenarbeit tätig sind, die in Drittstaaten durchgeführt [2] und aus Mitteln des Europäischen Entwicklungsfonds (im Folgenden meist: EEF) finanziert werden, anders behandeln als Arbeitslohn, der durch eine Tätigkeit im Rahmen ähnlicher Projekte erzielt wird, die jedoch aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert werden?

2. Die vorliegende Rechtssache betrifft eine nationale Verwaltungspraxis in Deutschland (im Folgenden: streitige nationale Steuerregelung). Danach wird auf die Erhebung von Einkommensteuer auf Arbeitslöhne verzichtet, die für eine Mitarbeit an ausländischen Entwicklungshilfeprojekten gezahlt werden, die zu mindestens 75 % von einem für die Entwicklungszusammenarbeit zuständigen Bundesministerium oder einer staatseigenen privaten Entwicklungshilfegesellschaft [3] (zusammen im Folgenden: nationale Haushaltsmittel) finanziert werden. Der Arbeitslohn eines Arbeitnehmers, der im Rahmen eines aus dem EEF finanzierten Hilfsprojekts tätig ist, wird jedoch von einer solchen Vergünstigung nicht erfasst.

1 Originalsprache: Englisch.

2 Die Zusammenarbeit kann verschiedene Formen annehmen, jedoch versteht man „Entwicklungszusammenarbeit“ üblicherweise im gleichen Sinne wie öffentliche Entwicklungshilfe.

3 Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH.

3. Das vorlegende Gericht möchte vom Gerichtshof im Wesentlichen wissen, ob der in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerte Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit in Verbindung mit den Art. 208 und 210 AEUV, die sich auf die Entwicklungszusammenarbeit beziehen, dahin auszulegen ist, dass er es den Mitgliedstaaten verwehrt, Arbeitslöhne zu besteuern, die im Rahmen von aus dem EEF finanzierten Entwicklungshilfeprojekten erzielt werden, wenn ein solcher Steuerverzicht im Hinblick auf einen Arbeitslohn ausgesprochen wird, der im Rahmen eines aus nationalen Haushaltsmitteln finanzierten Projekts erzielt wird. Darüber hinaus wirft die sich aus dieser Steuerregelung ergebende unterschiedliche Behandlung auch die Frage auf, ob die Vertragsbestimmungen über die Grundfreiheiten im vorliegenden Fall zur Anwendung kommen.

4. Daraus folgt, dass der Gerichtshof vor der heiklen Aufgabe steht, festzustellen, ob und gegebenenfalls wie die Grundfreiheiten und/oder der in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerte Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit anwendbar sind. Dies ist keineswegs eine einfach zu beantwortende Frage, da die Europäische Union und die Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet eine parallele Zuständigkeit ausüben können[4]. Der vorliegende Fall berührt auch eine breitere weltweite Debatte über die steuerliche Behandlung von Entwicklungshilfe und deren Wirksamkeit[5].

I. Rechtlicher Rahmen

A. Internationales Recht

1. Das Lomé-IV-Abkommen

5. Das Vierte AKP-EWG-Abkommen, unterzeichnet am 15. Dezember 1989 in Lomé, wurde zwischen der Gruppe der Staaten Afrikas, des karibischen Raums und des Pazifischen Ozeans (im Folgenden: AKP-Staaten) einerseits und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) andererseits geschlossen (im Folgenden: Lomé-IV-Abkommen)[6]. Es wurde durch Beschluss des Rates und der Kommission vom 25. Februar 1991 genehmigt[7].

6. In Art. 2 des Lomé-IV-Abkommens heißt es, dass die Zusammenarbeit zwischen den AKP-Staaten und der EWG, „die sich auf rechtsverbindliche Vereinbarungen und gemeinsame Organe stützt“, unter Beachtung der Grundprinzipien der Gleichheit der Partner, der Achtung ihrer Souveränität, des beiderseitigen Interesses und der gegenseitigen Abhängigkeit sowie des Rechts eines jeden Staates, seine Entscheidungen auf politischem, sozialem, kulturellem und wirtschaftlichem Gebiet selbst zu treffen, auszuüben ist.

4 Gemäß Art. 4 Abs. 4 AEUV erstreckt sich die Zuständigkeit der Union in den Bereichen Entwicklungszusammenarbeit und humanitäre Hilfe darauf, Maßnahmen zu treffen und eine gemeinsame Politik zu verfolgen, ohne dass die Ausübung dieser Zuständigkeit die Mitgliedstaaten hindert, ihre eigene Zuständigkeit auszuüben.

5 Vgl. z. B. aus jüngerer Zeit die von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im Januar 2022 eingerichtete Anlaufstelle für die Steuerliche Behandlung öffentlicher Entwicklungshilfe (https://www.oecd.org/tax/tax-treatment-official-development-assistance/). Vgl. auch die Erklärung von Paris über die Wirksamkeit der Entwicklungszusammenarbeit, die im Jahr 2005 verabschiedet und 2008 in Accra auf den von der OECD einberufenen Foren auf ministerieller Ebene bestätigt wurde (abrufbar unter https://www.oecd.org/dac/effectiveness/35023537.pdf).

6 ABl. 1991, L 229, S. 3.

7 91/400/EGKS, EWG (ABl. 1991, L 229, S. 1).

7. Art. 9 des Abkommens bestimmt:

„Zur Verbesserung der Wirksamkeit der Instrumente dieses Abkommens legen die Vertragsparteien im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit Leitlinien, Prioritäten und Maßnahmen fest, die die Verwirklichung der Ziele dieses Abkommens begünstigen …“

2. Das Abkommen von Cotonou

8. Das Partnerschaftsabkommen zwischen den [AKP-Staaten] einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits, unterzeichnet am 23. Juni 2000 in Cotonou (im Folgenden: Abkommen von Cotonou)[8], wurde mit dem Beschluss 2003/159/EG des Rates vom 19. Dezember 2002[9] genehmigt. Es trat am 1. April 2003 in Kraft und hat die bestehenden Lomé-Abkommen ersetzt.

9. In Art. 2 des Abkommens von Cotonou sind die Grundprinzipien der AKP-EG-Zusammenarbeit festgelegt, „die sich auf rechtsverbindliche Vereinbarungen und gemeinsame Organe stützt“.

10. Art. 3 des Abkommens von Cotonou bestimmt, dass „[d]ie Vertragsparteien … geeignete Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art [treffen], um die sich aus diesem Abkommen ergebenden Verpflichtungen zu erfüllen und die Verwirklichung seiner Ziele zu erleichtern. …“

11. In Art. 70 Buchst. a des Abkommens von Cotonou heißt es, dass im Rahmen der Zusammenarbeit „Mikroprojekte auf lokaler Ebene, die wirtschaftliche und soziale Auswirkungen auf das Leben der Menschen haben, die einem festgestellten und nachgewiesenen prioritären Bedürfnis entsprechen und auf Initiative und unter aktiver Beteiligung der örtlichen Gemeinschaft durchgeführt werden, der sie zugutekommen sollen“, unterstützt werden sollen.

12. Art. 71 des Abkommens von Cotonou sieht vor:

„(1) Mikroprojekte und Maßnahmen der dezentralen Zusammenarbeit können aus den in diesem Abkommen vorgesehenen Finanzmitteln unterstützt werden. …

(2) Zur Finanzierung der Mikroprojekte und der dezentralen Zusammenarbeit wird ein Beitrag aus dem Fonds geleistet, der in der Regel höchstens drei Viertel der Gesamtkosten des Projekts beträgt und die im Richtprogramm festgesetzte Obergrenze nicht überschreitet. Der Restbetrag wird bereitgestellt:

(a) bei Mikroprojekten von der betreffenden örtlichen Gemeinschaft (je nach ihren Möglichkeiten in Sachleistungen, in Form von Dienstleistungen oder in bar);

…

(c) ausnahmsweise von dem betreffenden AKP-Staat, der einen finanziellen Beitrag leistet, die Benutzung öffentlicher Einrichtungen gestattet oder Leistungen erbringt.

…“

8 ABl. 2000, L 317, S. 3.

9 ABl. 2003, L 65, S. 27.

B. Unionsrecht

13. Die EEF wurden eingerichtet, um die Zusammenarbeit mit den AKP-Staaten und den überseeischen Ländern und Gebieten zu finanzieren, zunächst durch einen Anhang zum EWG-Vertrag und später durch interne Abkommen zwischen den im Rat vereinigten Mitgliedstaaten. Aus einem EEF werden alle Projekte oder Programme finanziert, die zur wirtschaftlichen, sozialen oder kulturellen Entwicklung der betreffenden Länder beitragen. Jeder EEF wird für einen Zeitraum von mehreren – häufig fünf – Jahren abgeschlossen, was der Geltungsdauer der verschiedenen Abkommen und Vereinbarungen entspricht, mit denen die Europäische Union und ihre Mitgliedstaaten die besondere Partnerschaft mit den AKP-Staaten begründet haben. In der Vergangenheit waren die EEF nicht in den Gesamthaushaltsplan der Europäischen Union eingestellt. Daher wurden spezifische Finanzregelungen erlassen, um die Verpflichtungen aus den internationalen Abkommen zu erfüllen und insbesondere die Finanzierung des EEF zu regeln [10].

1. Siebter EEF [11]

14. Die im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft nahmen am 16. Juli 1990 das Interne Abkommen 91/401/EWG über die Finanzierung und Verwaltung der Hilfen der Gemeinschaft im Rahmen des [Lomé-IV-Abkommens] an [12]. Mit diesem Abkommen richteten die Mitgliedstaaten den Siebten EEF ein. Die Bestimmungen zur Durchführung dieses internen Übereinkommens sind Gegenstand der Finanzregelung 91/491/EWG vom 29. Juli 1991 für die Zusammenarbeit bei der Entwicklungsfinanzierung im Rahmen des [Lomé-IV-Abkommens] [13].

15. Der Anweisungsbefugte beschloss, den Siebten EEF am 31. August 2008 zu schließen. In Ermangelung einer Rechtsgrundlage für die Beendigung der Laufzeit von Europäischen Entwicklungsfonds wurden die verbleibenden Salden und die damit in Zusammenhang stehenden Verträge und Beschlüsse gemäß den Bestimmungen von Teil 3 der auf den Neunten EEF anwendbaren Finanzregelung auf den Neunten EEF übertragen [14].

2. Neunter EEF

16. Nach Abschluss des Abkommens von Cotonou wurde das Interne Abkommen 2000/770/EG zwischen den im Rat vereinigten Vertretern der Regierungen der Mitgliedstaaten über die Finanzierung und Verwaltung der Hilfe der Gemeinschaft im Rahmen des Finanzprotokolls zum [Abkommen von Cotonou] und über die Bereitstellung von Finanzhilfe für die überseeischen Länder und Gebiete, auf die der vierte Teil des EG-Vertrags Anwendung findet, beschlossen [15]. Die Bestimmungen zur Durchführung dieses Internen Abkommens sind Gegenstand der Finanzregelung vom 27. März 2003.

10 Ab dem Jahr 2021 wurden die EEF-Programme in den mehrjährigen Finanzrahmen aufgenommen und unterliegen damit wie andere Finanzierungsprogramme der Union den Finanzbestimmungen. Vgl. https://ec.europa.eu/info/publications/eu-and-edf-annual-accounts_en.

11 Das Vorabentscheidungsersuchen nimmt auf den Siebten und den Neunten EEF Bezug. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob im vorliegenden Fall beide zur Anwendung kommen.

12 ABl. 1991, L 229, S. 288.

13 ABl. 1991, L 266, S. 1.

14 Vgl. die Jahresabschlüsse des siebten, achten, neunten und zehnten Europäischen Entwicklungsfonds für das Haushaltsjahr 2008 (ABl. 2009, C 274, S. 1).

15 ABl. 2000, L 317, S. 355.

C. Deutsches Recht

17. Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (im Folgenden: EStG) in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung sind natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

18. Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt, der Einkommensteuer.

19. § 34c EStG sieht vor:

„(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt; …

…

(5) Die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten Finanzbehörden können mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist oder die Anwendung des Absatzes 1 besonders schwierig ist.“

20. Am 31. Oktober 1983 veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen (Deutschland) einen Erlass über die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmereinkommen bei Auslandstätigkeiten[16] (im Folgenden: Erlass des Bundesfinanzministeriums), der sich an die oberen Steuerbehörden der Bundesländer richtet. In Abschnitt I Nr. 4 ist u. a. vorgesehen, dass die Auslandstätigkeit für einen inländischen Auftragnehmer im Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der Technischen oder Finanziellen Zusammenarbeit von der Einkommensteuer freizustellen ist.

21. Wie aus dem Vorabentscheidungsersuchen hervorgeht, hat die deutsche Finanzverwaltung den Begriff „deutsche öffentliche Entwicklungshilfe“ so verstanden, dass nur solche Entwicklungshilfemaßnahmen erfasst sind, die unmittelbar aus deutschen Haushaltsmitteln – entweder durch das für die Entwicklungszusammenarbeit zuständige Bundesministerium oder durch die GIZ – finanziert werden.

II. Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage

22. In der Zeit vom 12. April 2009 bis zum 31. Oktober 2012 war RF bei einer Entwicklungshilfegesellschaft mit Sitz in Deutschland als Projektleiterin beschäftigt. Sie arbeitete aufgrund eines befristeten Anstellungsvertrags im Rahmen des Micro-Projects Programms (MPP)

16 BStBl. 1983I S. 470.

(im Folgenden: streitiges Programm) in Afrika [17]. Das Programm wurde ganz oder teilweise aus Mitteln der Union und ihrer Mitgliedstaaten finanziert, nämlich aus dem Siebten und dem Neunten EEF [18].

23. Wohnort und Lebensmittelpunkt von RF waren in dieser Zeit in Deutschland, wo sie daher der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterlag; ihr Beschäftigungsort war in Afrika.

24. Da die Entwicklungshilfegesellschaft der Ansicht war, dass auf den Arbeitslohn von RF nach dem Erlass des Bundesfinanzministeriums keine Steuer zu entrichten sei, behielt sie für die Geschäftsjahre 2011 und 2012 keine Quellensteuer auf diesen Lohn ein und führte diese Steuer auch nicht an die zuständigen Steuerbehörden ab. Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht hervor, dass dieser Gesellschaft ursprünglich eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden war, die unter der Bedingung der Einhaltung des Erlasses des Bundesfinanzministeriums stand. Der Arbeitslohn von RF unterlag auch am Ort der Beschäftigung in Afrika keiner Besteuerung.

25. Die Entwicklungshilfegesellschaft wurde von den zuständigen Steuerbehörden einer Lohnsteueraußenprüfung unterzogen. Hierbei wurde festgestellt, dass das Programm nicht durch das für die Entwicklungszusammenarbeit zuständige Ministerium oder durch die GIZ, sondern aus dem EEF finanziert worden war. Diese Behörden entschieden daher mit Steuerbescheiden vom 13. Februar 2014, dass der Arbeitslohn für die Jahre 2011 und 2012 der Einkommensteuer unterliegen müsse.

26. RF legte gegen diese Entscheidung Einspruch bei diesen Behörden ein, der ohne Erfolg war. Anschließend erhob sie Klage vor dem Finanzgericht Köln (Deutschland), die als unbegründet abgewiesen wurde. Gegen dieses Urteil richtete sich die Revision an den Bundesfinanzhof (im Folgenden: vorlegendes Gericht).

27. In seiner Vorlageentscheidung führt das vorlegende Gericht aus, dass die Revision auf der Grundlage des nationalen Rechts unbegründet sei, da der Arbeitslohn von RF nicht unmittelbar aus deutschen Haushaltsmitteln finanziert worden sei und ihre Tätigkeit im Ausland daher nicht mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe zusammenhänge. Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Unterscheidung verstoße auch nicht gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung, da die in Rede stehende Steuerbegünstigung durch die Förderung bestimmter Bereiche der deutschen Wirtschaft begründet und daher verfassungsrechtlich gerechtfertigt sei.

28. Gleichwohl hegt das vorlegende Gericht Zweifel an der Vereinbarkeit der streitigen Regelung mit dem Unionsrecht. Es weist darauf hin, dass die streitige nationale Steuerregelung, anders als in der Rechtssache Petersen [19], keine Beschränkung der Freizügigkeit, insbesondere der Arbeitnehmerfreizügigkeit darstelle, da kein Arbeitnehmer und auch kein Arbeitgeber aufgrund seiner Herkunft aus einem anderen Mitgliedstaat diskriminiert werde.

29. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts könnte die fragliche Steuerregelung gegen den in Art. 4 Abs. 3 EUV niedergelegten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit verstoßen. RF macht insoweit geltend, dass sich aus diesem Grundsatz und aus der Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Koordinierung ihrer Entwicklungspolitik die Pflicht ergebe, aus Mitteln der Europäischen

[17] Das Vorabentscheidungsersuchen enthält keine Angaben zu dem betreffenden Land, RF erwähnt jedoch, dass es sich um Nigeria handelt (vgl. Rn. 6 der schriftlichen Erklärungen).

[18] Wie bereits erwähnt, ist es Sache des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob die Tätigkeit von RF sowohl den Siebten als auch den Neunten EEF betraf.

[19] Urteil vom 28. Februar 2013, Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124).

Union finanzierte Projekte unter die in Rede stehende Steuerbegünstigung zu fassen. Das vorlegende Gericht ist jedoch der Ansicht, dass angesichts der eigenen Zuständigkeit der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Entwicklungshilfe nicht unbedingt davon ausgegangen werden könne, dass es ihnen verwehrt sei, entwicklungspolitische Maßnahmen zur Förderung ihres Außenhandels zu treffen. Eine solche Pflicht ergebe sich auch nicht aus dem Abkommen von Cotonou.

30. Unter diesen Umständen hat das vorlegende Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind Art. 4 Abs. 3 EUV und Art. 208 AEUV in Verbindung mit Art. 210 AEUV dahin gehend auszulegen, dass sie einer einzelstaatlichen Verwaltungspraxis entgegenstehen, nach der ein Steuerverzicht nicht in Fällen ausgesprochen wird, in denen ein Projekt der Entwicklungszusammenarbeit durch den EEF finanziert wird, während unter bestimmten Voraussetzungen auf die Besteuerung des Arbeitslohns verzichtet wird, den der Arbeitnehmer aufgrund eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses für eine Tätigkeit im Zusammenhang mit der deutschen öffentlichen Entwicklungshilfe im Rahmen der technischen oder finanziellen Zusammenarbeit erzielt, die zu mindestens 75 % durch ein für die Entwicklungszusammenarbeit zuständiges Bundesministerium oder aber durch eine staatseigene private Entwicklungshilfegesellschaft finanziert wird?

31. RF, die deutsche Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben. Diese Beteiligten haben sich auch in der mündlichen Verhandlung vom 23. November 2022 geäußert.

III. Würdigung

A. Vorbemerkungen

32. Erstens erhebt die deutsche Regierung zwar keinen formalen Einwand gegen die Vorlagefrage, äußert jedoch Zweifel an ihrer Zulässigkeit. In ihren schriftlichen Erklärungen und in der mündlichen Verhandlung hat sie im Wesentlichen vorgetragen, dass der in der streitigen nationalen Steuerregelung vorgesehene Verzicht zwingend voraussetze, dass das Projekt zu mindestens 75 % aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert werde. Mit anderen Worten: Damit die Steuerregelung zur Anwendung komme, müsse der von einem Arbeitnehmer erzielte Arbeitslohn aus einer Tätigkeit stammen, die zu mindestens 75 % aus diesen Mitteln finanziert werde. Dies bedeute jedoch nicht, dass eine solche Tätigkeit gänzlich von der Besteuerung ausgenommen sei, da der Teil der Tätigkeit, der nicht aus diesen Mitteln finanziert werde, weiterhin der Besteuerung unterliege (nämlich in einer Höhe von bis zu 25 %).

33. Insoweit weise ich darauf hin, dass für Fragen zur Auslegung des Unionsrechts, die ein nationales Gericht in dem von ihm zu bestimmenden tatsächlichen und rechtlichen Rahmen stellt, dessen Richtigkeit der Gerichtshof nicht zu prüfen hat, nach ständiger Rechtsprechung eine Vermutung der Erheblichkeit besteht [20].

[20] Vgl. u. a. Urteil vom 8. September 2010, Winner Wetten (C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34. Meines Erachtens ist die Funktionsweise der streitigen nationalen Steuerregelung klar, auch wenn der rechtliche Hintergrund im Vorabentscheidungsersuchen möglicherweise unvollständig dargestellt ist. Das vorlegende Gericht hat im Wesentlichen ausgeführt, dass auf Arbeitslohn, der aus einer Tätigkeit im Bereich der Entwicklungshilfe resultiert, nach dieser Regelung keine Einkommensteuer zu entrichten ist, sofern diese Tätigkeit mit Mitteln aus dem nationalen Haushalt finanziert wird, während ein Arbeitslohn für eine entsprechende Tätigkeit, der aus Mitteln des EEF finanziert wird, der Besteuerung unterliegt. Daher bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof dem vorlegenden Gericht Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts geben kann, was die Beurteilung der streitigen Steuerregelung betrifft.

35. Zweitens möchte das vorlegende Gericht mit seiner Frage im Wesentlichen wissen, ob Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit den Art. 208 und 210 AEUV dahin auszulegen ist, dass er der streitigen nationalen Steuerregelung entgegensteht. Die Kommission hat jedoch in ihren schriftlichen Erklärungen vorgeschlagen, einen ausdrücklichen Hinweis auf die in den Verträgen verankerten Grundfreiheiten in den Wortlaut der Frage mit aufzunehmen. Daher hat der Gerichtshof in seinen schriftlichen Fragen die Parteien aufgefordert, in der mündlichen Verhandlung zur Frage der Grundfreiheiten Stellung zu beziehen. In der mündlichen Verhandlung haben sowohl RF als auch die Kommission vorgetragen, dass die streitige Steuerregelung in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten falle. Die deutsche Regierung hat hingegen geltend gemacht, dass diese Freiheiten im vorliegenden Fall nicht anwendbar seien.

36. Es sei daran erinnert, dass der Gerichtshof die Vorlagefrage gegebenenfalls umzuformulieren hat. Außerdem kann der Gerichtshof veranlasst sein, unionsrechtliche Vorschriften zu berücksichtigen, die das nationale Gericht in seiner Frage nicht angeführt hat [21].

37. Insoweit ist zunächst festzustellen, dass das vorlegende Gericht in seinem Vorlagebeschluss zwar die in Art. 45 AEUV verankerte Grundfreiheit der Arbeitnehmerfreizügigkeit und die Bestimmungen des Abkommens von Cotonou erwähnt hat, jedoch zu dem Ergebnis kommt, dass diese Bestimmungen der streitigen nationalen Regelung nicht entgegenstehen, da es sich bei RF nicht um einen Arbeitnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat handelt [22].

38. Es ist darauf hinzuweisen, dass das Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache Petersen [23] dieselbe nationale, im Erlass des Bundesministeriums der Finanzen niedergelegte Steuerregelung betraf wie die, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht. Gegenstand der Prüfung durch den Gerichtshof war jedoch ein anderer Aspekt dieser Regelung, nämlich der Ort der Niederlassung des Arbeitgebers. In der Rechtssache Petersen war der betreffende Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber mit Sitz in Dänemark beschäftigt, der ein von der dänischen Agentur für internationale Entwicklung finanziertes Entwicklungshilfeprojekt durchführte. Der Gerichtshof stellte fest, dass der Verzicht auf die Einkommensteuer voraussetzt, dass der Arbeitgeber seinen Sitz in Deutschland hat, und befand, dass ein solches Erfordernis eine nach Art. 45 AEUV verbotene Beschränkung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer darstellt [24]. Im vorliegenden Fall geht es im Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht um genau

21 Urteile vom 13. Oktober 2016, M. und S. (C-303/15, EU:C:2016:771, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung), und vom 31. Mai 2018, Zheng (C-190/17, EU:C:2018:357, Rn. 27).

22 Vorabentscheidungsersuchen, Rn. 29 und 30. Ich möchte jedoch betonen, dass RF zwar in Deutschland ansässig ist, ihre Aufgaben jedoch in dem betreffenden Drittstaat im Rahmen des fraglichen Hilfsprogramms wahrgenommen hat.

23 Urteil vom 28. Februar 2013 (C-544/11, EU:C:2013:124).

24 Ebd., Rn. 39 bis 43.

dieses Erfordernis (das tatsächlich erfüllt ist), da sowohl RF als auch die Entwicklungshilfegesellschaft in Deutschland ansässig sind. Jedenfalls handelt es sich in Bezug auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer um einen rein innerstaatlichen Sachverhalt.

39. Gleichwohl möchte ich betonen, dass die fragliche nationale Steuerregelung die Arbeitnehmer auch je nach der *Herkunft der* für das Entwicklungshilfeprojekt bereitgestellten *Mittel* unterschiedlich behandelt. Ob der Steuerverzicht zugunsten des an diesem Projekt beteiligten Arbeitnehmers gewährt oder verweigert wird, hängt davon ab, ob ein Projekt der Entwicklungszusammenarbeit unmittelbar aus nationalen Haushaltsmitteln oder aus Mitteln des EEF finanziert wird. Es ist daher angebracht, zunächst zu prüfen, ob und gegebenenfalls welche anderen Grundfreiheiten im vorliegenden Fall zur Anwendung kommen.

B. Die Bedeutung der anderen Grundfreiheiten

40. Um festzustellen, ob eine einzelstaatliche Maßnahme in den Anwendungsbereich einer Grundfreiheit fällt, ist nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung auf den *Gegenstand* der betreffenden Regelung abzustellen [25].

41. Aus den oben genannten Gründen [26] bin ich der Auffassung, dass die im Ausgangsverfahren anhängige Rechtssache nicht im Licht von Art. 45 AEUV geprüft werden kann. Der Umstand, dass es in der vorliegenden Rechtssache um die Auswirkungen der streitigen nationalen Steuerregelung auf grenzüberschreitende Arbeitnehmer geht und nicht darum, wie sie die Finanzierung von Hilfsprojekten beeinflusst, schließt jedoch die Anwendung der anderen Grundfreiheiten nicht aus, es sei denn, diese sind im Verhältnis zur Freizügigkeit der Arbeitnehmer als nachrangig anzusehen [27]. In bestimmten Fällen, in denen zwei Grundfreiheiten im Sinne der fraglichen Regelung gleichermaßen wichtig sind, hat der Gerichtshof entschieden, dass in einer solchen Situation beide Grundfreiheiten berührt sein können [28]. Nach der einschlägigen Rechtsprechung kann ein solcher besonderer Fall eintreten, wenn eine der Grundfreiheiten im gegebenen Fall nicht anwendbar ist, weil der Sachverhalt im Hinblick auf diese Freiheit mit *keinem relevanten Element* über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinausweist [29]. In Bezug auf die anderen Grundfreiheiten mag dies jedoch nicht zutreffen. Daraus folgt, dass die fragliche Situation, was die Arbeitnehmerfreizügigkeit betrifft, auf einen einzigen Mitgliedstaat beschränkt sein kann, im Hinblick auf andere Grundfreiheiten jedoch möglicherweise ein grenzüberschreitendes Element aufweist.

[25] Vgl. insbesondere Urteile vom 1. Juli 2010, Dijkman und Dijkman-Lavaleije (C-233/09, EU:C:2010:397, Rn. 26), vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 90), und vom 21. Mai 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347, Rn. 31).

[26] Siehe oben, Nr. 38.

[27] Der Gerichtshof hat festgestellt, dass dann, wenn eine nationale Maßnahme gleichzeitig zwei Grundfreiheiten berührt, die in Rede stehende Maßnahme grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Grundfreiheiten zu prüfen ist, wenn sich herausstellt, dass im konkreten Fall eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und gemeinsam mit ihr geprüft werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Oktober 2004, Omega, C-36/02, EU:C:2004:614, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, Rn. 37).

[28] Vgl. z. B. Urteil vom 11. Juni 2009, X und Passenheim-van Schoot (C-155/08 und C-157/08, EU:C:2009:368, Rn. 40). Es kann zu Überschneidungen zwischen der Niederlassungsfreiheit und dem freien Kapitalverkehr kommen, insbesondere bei Aktienbesitz und Dividenden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 24. Mai 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, Rn. 23 und 24).

[29] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. Mai 2013, Libert u. a. (C-197/11 und C-203/11, EU:C:2013:288, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie vom 15. November 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42. Im Hinblick auf den vorliegenden Fall ist festzustellen, dass eine Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende je nach der *Herkunft der Mittel* zu einer unterschiedlichen Behandlung führt. Wie dem Vorabentscheidungsersuchen zu entnehmen ist, wird der streitige Steuerverzicht für eine aus deutschen Haushaltsmitteln finanzierte Entwicklungsmaßnahme gewährt, jedoch versagt, wenn die Finanzierung durch den EEF erfolgt. Insoweit hat der Gerichtshof in seinem kürzlich ergangenen Urteil der Großen Kammer in der Rechtssache Kommission/Ungarn [30] entschieden, dass eine nationale Regelung, die die in Ungarn ansässigen Vereine und Stiftungen je nach der nationalen oder „ausländischen" Herkunft der ihnen gewährten finanziellen Unterstützungen unterschiedlich behandelt, unter Art. 63 AEUV fällt [31]. Da die in Rede stehende Ungleichbehandlung an die Herkunft der Mittel anknüpft, ist daher im vorliegenden Fall zu prüfen, ob und gegebenenfalls inwieweit eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren streitige geeignet ist, die Ausübung der in Art. 63 AEUV verankerten Kapitalverkehrsfreiheit zu beeinträchtigen. Insoweit ist hervorzuheben, dass Art. 63 AEUV nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs *unmittelbare Wirkung* hat, so dass er vor den nationalen Gerichten geltend gemacht werden und zur Unanwendbarkeit der ihm zuwiderlaufenden nationalen Vorschriften führen kann [32].

43. Unter Berücksichtigung einer solchen unmittelbaren Wirkung und im Licht des mündlichen Vorbringens von RF und der Kommission werde ich zunächst prüfen, ob Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er der Anwendung der Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die den Arbeitslohn eines für eine Tätigkeit im Bereich der Entwicklungshilfe eingesetzten Arbeitnehmers nur dann von der Einkommensteuer freistellt, wenn diese Tätigkeit zu mindestens 75 % aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert wird, die jedoch zur Folge hat, dass einem Arbeitnehmer der Vorteil einer solchen Vergünstigung versagt wird, wenn er mit einer Tätigkeit dieser Art betraut ist, die in gleichem Umfang durch einen der EEF finanziert wird.

C. Die in Art. 63 AEUV verankerte Freiheit des Kapitalverkehrs

1. Anwendungsbereich von Art. 63 AEUV

a) Räumlicher Anwendungsbereich

44. Zunächst ist festzustellen, dass nach Art. 63 AEUV alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten sind. Das vorlegende Gericht führt aus, dass die streitige unterschiedliche steuerliche Behandlung nicht diskriminierend im Sinne der Verträge sei, da die unmittelbar aus Mitteln der Europäischen Union finanzierte Entwicklungshilfemaßnahme keine Finanzierung durch einen anderen Mitgliedstaat darstelle [33].

45. In diesem Zusammenhang möchte ich anmerken, dass die der Entwicklungshilfegesellschaft für die Durchführung von Entwicklungshilfemaßnahmen zur Verfügung gestellten Mittel im vorliegenden Fall aus den EEF stammen. Wie oben in den Nrn. 13 und 16 dargelegt, wurde die Finanzierung der EEF durch interne Abkommen zwischen den im Rat vereinigten Vertretern der Mitgliedstaaten beschlossen und unterliegt finanztechnischen Regelungen. Zwar erfolgt die

30 Urteil vom 18. Juni 2020, Kommission/Ungarn (Transparenz von Vereinigungen) (C-78/18, EU:C:2020:476).

31 Ebd., Rn. 61, 62 und 65.

32 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. September 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme (C-628/15, EU:C:2017:687, Rn. 49).

33 Rn. 30 des Vorabentscheidungsersuchens.

Finanzierung der fraglichen Maßnahme nicht unmittelbar durch einen anderen Mitgliedstaat, die für die (damalige) Finanzhilfe der Gemeinschaft erforderlichen Ausgaben wurden jedoch unmittelbar von den Mitgliedstaaten übernommen [34], die finanzielle Beiträge an die EEF geleistet haben. So geht etwa aus den endgültigen Jahresabschlüssen des Neunten EEF für das Haushaltsjahr 2009 hervor, dass es sich bei den Mitteln des EEF um „*ad-hoc*"-Beiträge der Mitgliedstaaten handelt [35]. Ich möchte ergänzen, dass die Kommission gemäß der Finanzregelung „den EEF in eigener Verantwortung" verwaltet und insbesondere den Anweisungsbefugten ernennt sowie den externen Wirtschaftsprüfer des EEF bestimmt [36]. Kurzum, der EEF war in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zeitraum seiner Rechtsnatur nach ein zwischenstaatlicher Fonds, der nicht Teil des Haushalts der Union war, auch wenn der größte Teil seiner Mittel von der Europäischen Kommission verwaltet wurde [37].

46. Meines Erachtens lassen sich aus dieser Feststellung die folgenden Schlussfolgerungen ziehen. Erstens könnte von einem rein internen Sachverhalt ausgegangen werden, wenn die der in Rede stehenden Gesellschaft gewährte Finanzierung aus nationalen Haushaltsmitteln erfolgen würde. Im vorliegenden Fall werden die Mittel jedoch von einer externen Organisation, nämlich dem EEF, bereitgestellt, der die oben genannten Merkmale aufweist [38]. Zweitens setzt sich die durch den EEF gewährte Finanzierung aus den direkten Beiträgen der Mitgliedstaaten zusammen. Sie kann daher mit einer Kapitalbewegung aus *anderen Mitgliedstaaten* gleichgesetzt werden. Das grenzüberschreitende Element, das die Anwendbarkeit der Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr begründet, wird durch den Kapitalfluss aus dem EEF in das betreffende Projekt hergestellt.

47. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen bin ich der Auffassung, dass der räumliche Anwendungsbereich der in Art. 63 AEUV verankerten Kapitalverkehrsfreiheit den Kapitalverkehr zwischen einem von den Mitgliedstaaten errichteten ausländischen gemeinsamen Fonds wie dem EEF und einer in einem der Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaft umfassen sollte. Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass von einem grenzüberschreitenden Element auszugehen ist.

[34] Vgl. Urteil vom 2. März 1994, Parlament/Rat (C-316/91, EU:C:1994:76, Rn. 4). Der Gerichtshof hat in dieser Rechtssache festgestellt, dass die notwendigen Ausgaben für die Finanzhilfe der Gemeinschaft keine Ausgaben der Gemeinschaft darstellen, sondern unmittelbar von den Mitgliedstaaten übernommen werden und daher nicht Teil des Gemeinschaftshaushaltsplans sind.

[35] Vgl. die Endgültigen Jahresabschlüsse des 8., 9. und 10. Entwicklungsfonds für das Haushaltsjahr 2009 (ABl. 2010, C 310, S. 1). In diesem Dokument heißt es weiter, dass sich die Vertreter der Mitgliedstaaten ungefähr alle fünf Jahre auf zwischenstaatlicher Ebene treffen, um darüber zu entscheiden, welcher Gesamtbetrag dem Fonds zugewiesen wird, sowie um seine Ausführung zu überprüfen. In den Jahren 2009 und 2008 wurden Beiträge für den Neunten EEF von den 15 teilnehmenden Mitgliedstaaten abgerufen.
Vor dem Gerichtshof hat die Kommission erklärt, dass der 7. EEF (1990-1995) aus 10 940 Mio. (10,94 Mrd.) ECU Beiträgen der Mitgliedstaaten (darunter Deutschland in Höhe von 2 840 Mio. ECU) bestanden habe. Das bedeutet, dass 8 100 ECU (74 % der Mittel) von anderen Staaten als Deutschland bereitgestellt wurden. Die Kommission fügt hinzu, dass der 9. EEF (2000-2007) aus bis zu 13 800 Mio. Euro an Beiträgen der Mitgliedstaaten und bis zu 1 700 Mio. Euro aus Beiträgen bestanden habe, die von der Europäischen Investitionsbank bereitgestellt worden seien. Deutschlands Beteiligung am 9. EEF wird in den Erklärungen der Kommission nicht weiter thematisiert.

[36] Vgl. Art. 9 Abs. 1, Art. 11 und Art. 13 der Finanzregelung 91/491 und Art. 1 Abs. 2, Art. 18 und Art. 27 der auf den Neunten EEF anwendbaren Finanzregelung vom 27. März 2003.

[37] Darüber hinaus können, was die im vorliegenden Fall in Rede stehenden MPP betrifft, Beiträge auch durch die betreffende örtliche Gemeinschaft und ausnahmsweise durch die betreffenden AKP-Staaten geleistet werden (vgl. Art. 71 Abs. 2 Buchst. a und c des Abkommens von Cotonou).

[38] Siehe oben, Nrn. 13 bis 16 und 45.

b) Sachlicher Anwendungsbereich

48. Was den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 63 AEUV betrifft, so definiert der AEUV den Begriff „Kapitalverkehr" zwar nicht, gleichwohl hat die Rechtsprechung eine Reihe von Hinweisen zu seinem Anwendungsbereich gegeben. In Ermangelung einer solchen Definition hat sich der Gerichtshof häufig auf eine im Sekundärrecht enthaltene Auflistung gestützt, nämlich die Nomenklatur für den Kapitalverkehr [39]. Im vorliegenden Fall erfasst diese Nomenklatur die vom EEF vorgenommene Finanzierung nicht ausdrücklich [40]. Dieser Nomenklatur kommt jedoch für die Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs nur Hinweischarakter zu [41], was bedeutet, dass der Gerichtshof den Begriff des Kapitals über die „klassische" wirtschaftliche Bedeutung hinaus erweitern kann [42]. So hat der Gerichtshof z. B. festgestellt, dass es sich bei Erbschaften und Schenkungen um Kapitalverkehr handelt [43]. In diesem Sinne hat er die Freiheit des Kapitalverkehrs bereits auf die Besteuerung eines Vermächtnisses angewandt, das eine gemeinnützige religiöse Organisation erhalten hatte [44]. Darüber hinaus fallen unter diesen Begriff auch Immobilieninvestitionen, die den Erwerb eines Nießbrauchs an landwirtschaftlichen Flächen betreffen [45].

49. Auch wenn die wirtschaftliche und die rechtliche Bedeutung des Begriffs „Kapital" einander nicht immer entsprechen [46], dürfte es im vorliegenden Fall keineswegs streitig sein, dass eine finanzielle Förderung, wie sie ein Fonds einer in Deutschland ansässigen Entwicklungshilfegesellschaft gewährt, unter den Begriff „Kapital" fällt, da es sich hierbei, vorbehaltlich der Prüfung durch das vorlegende Gericht, um den Transfer einer Geldsumme an ein Unternehmen für ein von diesem durchgeführtes Entwicklungshilfeprojekt handelt.

50. Sollte der Gerichtshof zu dem Ergebnis kommen, dass der Begriff „Kapitalverkehr" eine derartige finanzielle Förderung umfasst, wäre sodann zu prüfen, ob der Begriff auch den Arbeitslohn erfasst, der von diesem Unternehmen an eine Person gezahlt wird, die im Rahmen eines Entwicklungshilfeprojekts im Ausland tätig wird. Insoweit muss der Gerichtshof entscheiden, ob der in Rede stehende „Verkehr" einen Verkehr zwischen dem EEF und dem mitgliedstaatlichen Unternehmen oder zwischen dem EEF und dem in dem betreffenden AKP-Staat entwickelten begünstigten Projekt umfasst. Meines Erachtens sollte der Begriff „Verkehr" auf die gesamte „Hilfe" Anwendung finden, d. h. auf den Finanzfluss zwischen dem Förderer (dem EEF) und dem Empfänger, also dem fraglichen, in dem in Rede stehenden

39 Die Nomenklatur in Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Art. 67 des [EG]-Vertrages (eine durch den Vertrag von Amsterdam aufgehobene Bestimmung) (ABl. 1988, L 178, S. 5).

40 Der Gerichtshof könnte berücksichtigen, dass es sich um ein Finanzgeschäft im Sinne dieser Nomenklatur handelt. So hat der Gerichtshof im Urteil vom 31. Januar 1984, Luisi und Carbone (286/82 und 26/83, EU:C:1984:35), festgestellt, dass der Kapitalverkehr finanzielle Transaktionen erfasst, die im Wesentlichen in der Hinterlegung oder Anlage des betreffenden Betrags bestehen. Es handelt sich bei ihnen daher im Wesentlichen um finanzielle Transaktionen, die sich insofern deutlich von laufenden Zahlungen unterscheiden, als sie eher mit der Vermögensbildung vergleichbar sind.

41 Urteil vom 6. März 2018, SEGRO und Horváth (C-52/16 und C-113/16, EU:C:2018:157, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Hindelang, S., „Foreign Direct Investment and the Material Scope of Application of Article 56(1) EC", *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, Oxford, 2009; online edition, Oxford Academic, 1. September 2009, S. 45 bis 47.

43 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. April 2012, van Putten (C-578/10 bis C-580/10, EU:C:2012:246, Rn. 29), und vom 16. Juli 2015, Kommission/Frankreich (C-485/14, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:506, Rn. 22).

44 Vgl. Urteil vom 10. Februar 2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, Rn. 23).

45 Urteil vom 6. März 2018, SEGRO und Horváth (C-52/16 und C-113/16, EU:C:2018:157, Rn. 57).

46 Siehe oben, Fn. 42.

AKP-Staat entwickelten Programm [47]. Das mitgliedstaatliche Unternehmen ist nur eine Stufe im Rahmen der Finanzierung dieses Programms, das den Bedürfnissen der ortsansässigen Gemeinschaften der AKP-Staaten entsprechen muss. Daher sollte der Begriff „Verkehr" alle Glieder der Kette vom Förderer bis zum Empfänger umfassen [48]. Da es internationale Anreize zur Steuersenkung für die Entwicklungsländer gibt, versteht es sich von selbst, dass der Begriff der „Hilfe" *den gesamten Finanzfluss* von dem EEF an den Empfänger in den AKP-Staaten umfasst.

51. Folglich bin ich der Ansicht, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung, soweit sie sich auf vom EEF finanzierte Einkünfte bezieht, die ein Unternehmen in einem Mitgliedstaat erhält, unter den Begriff des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 63 AEUV fallen sollte.

c) Persönlicher Anwendungsbereich

52. Um den persönlichen Anwendungsbereich von Art. 63 AEUV bestimmen zu können, sind zwei Fragen zu klären. Zum einen hat der Gerichtshof zu entscheiden, ob sich diese Bestimmung *ratione personae* auf Einkünfte erstreckt, die aus dem EEF, bei dem es sich um einen von den Mitgliedstaaten aufgrund einer von ihnen erlassenen Finanzregelung errichteten öffentlichen Fonds handelt, finanziert werden und die eine in einem Mitgliedstaat niedergelassene Entwicklungshilfegesellschaft erhält. Zum anderen hat er zu prüfen, ob sich ein Arbeitnehmer einer solchen Gesellschaft auf diese Grundfreiheit berufen kann.

53. Generalanwalt Mengozzi hat das „Wesen des freien Kapitalverkehrs" betont, „der eine Freiheit ist, die eher auf den Gegenstand der Transaktionen bezogen ist als auf die Art der Personen, die von ihr Gebrauch machen" [49]. In gleicher Weise hat der Gerichtshof z. B. bereits entschieden, dass die Kapitalverkehrsfreiheit auf Geschäfte Anwendung findet, die von einer als gemeinnützig anerkannten nicht gewinnorientierten Stiftung getätigt werden [50], sowie auf die Besteuerung eines Vermächtnisses zugunsten einer religiösen Vereinigung, bei der es sich um eine gemeinnützige Organisation handelt [51]. Für den Fall sodann, dass der Gerichtshof den EEF als einen EG- oder EU-Fonds ansieht, gelten für die Beamten der Europäischen Union weitere Grundfreiheiten [52], so dass diese Freiheiten auf verschiedene Arten des Verkehrs – persönlich oder materiell – zwischen der Union und den Mitgliedstaaten zur Anwendung kommen.

47 In diesem Zusammenhang möchte ich auch darauf hinweisen, dass die hier in Rede stehenden MPP (Micro Projects Programme) Instrumente der Entwicklungszusammenarbeit zwischen der Union und den AKP-Staaten sind. So hat es etwa in Nigeria für die neun Staaten der Region im Zeitraum zwischen 1999 und 2012 verschiedene MPP gegeben, z. B. das MPP3 (2000-2004), das MPP6 (2004-2008) und das MPP9 (2008-2012), für die 210 Mio. Euro bereitgestellt wurden. Vgl. Nwaodu, N.O., Odey, S.A., Emma-Egbumokei, N.S., „The European Union and UN Millennium Development Goals in Nigeria: A Study of the Micro Projects Programmes (MPPs) in the Niger Delta Region", *Africa's Public Service Delivery & Performance Review*, AOSIS, 2016, S. 459 bis 481.

48 Vgl. in diesem Sinne *The United Nations Guidelines on the tax treatment of government-to-government aid projects* (Leitlinien der Vereinten Nationen für die steuerliche Behandlung von Hilfsprojekten zwischen Regierungen). Englischsprachige Fassung abrufbar unter https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2021-09/G-to-G%20PDF.pdf, Nrn. 10 und 37.

49 Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi in der Rechtssache Persche (C-318/07, EU:C:2008:561, Nr. 35); vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl in der Rechtssache Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2005:785, Nrn. 58 bis 60).

50 Urteil vom 14. September 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568).

51 Vgl. Urteil vom 10. Februar 2011, *Missionswerk Werner Heukelbach* (C-25/10, EU:C:2011:65).

52 Da der Gerichtshof festgestellt hat, dass die Behandlung der Einkünfte eines Beamten oder Vertragsbediensteten der Europäischen Union am Maßstab einer der Grundfreiheiten wie etwa des Art. 45 AEUV zu beurteilen ist (Urteile vom 16. Februar 2006, Öberg, C-185/04, EU:C:2006:107, Rn. 12 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 6. Oktober 2016, Adrien u. a., C-466/15, EU:C:2016:749, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung), sollte auch ein durch den EEF finanzierter Arbeitslohn unter Art. 63 AEUV fallen. Wenn im Falle eines unmittelbar aus Mitteln der Union finanzierten Arbeitslohns eine Beschränkung des Art. 45 AEUV vorliegen kann, dann sollte auch eine durch den EEF – einen von den Mitgliedstaaten errichteten Fonds – erfolgte Finanzierung in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fallen.

54. Es steht außer Zweifel, dass eine Gesellschaft, deren Entwicklungshilfeprojekte aus dem EEF finanziert werden, als Nutznießer dieses Kapitals die Vereinbarkeit der streitigen Steuerregelung mit der Kapitalverkehrsfreiheit in Frage stellen kann. Im Allgemeinen wird ein Arbeitnehmer, der zur Herstellung eines Produktes oder zur Erbringung einer Dienstleistung beiträgt, als Produktionsmittel oder -faktor betrachtet [53]. Mit anderen Worten: Die Art und Weise, in der der Arbeitnehmer behandelt wird, betrifft auch das Unternehmen und sein Input-/Output-Verhältnis. So wirken sich z. B. die Lohnkosten auf Anzahl und Qualität der Arbeitnehmer aus, die das Unternehmen einstellen kann. Da der Begriff „Verkehr" alle Elemente der Kette vom EEF bis zu dem Projekt in dem AKP-Staat erfassen sollte [54], sollte er sich daher auch auf den Arbeitslohn eines Arbeitnehmers erstrecken, der an diesem Projekt beteiligt und dem Input eines Unternehmens zuzurechnen ist.

55. Im Übrigen ist darauf hinzuwiesen, dass der Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens in gewissem Maße durch die in Rede stehende Gesellschaft ausgelöst wurde, der ursprünglich eine Freistellung im Hinblick auf den Arbeitslohn von RF gewährt worden war und die auf diesen Arbeitslohn keine Quellensteuer einbehalten hatte. Infolge dieses Versäumnisses beschlossen die deutschen Steuerbehörden, die für die Jahre 2011 und 2012 geschuldete Einkommensteuer von RF nachzufordern. Meines Erachtens sollte sich RF auf diese Grundfreiheit berufen können, um ihren Arbeitslohn vor Steuern zu schützen, die mit dem Unionsrecht unvereinbar sein könnten. Sowohl für die Zwecke der vorliegenden Rechtssache als auch im Hinblick auf die mit der streitigen Steuerregelung verfolgten Ziele ist der von RF bezogene Arbeitslohn als Teil des Kapitals anzusehen, das die Gesellschaft vom EEF erhalten hat. RF kann sich daher in eigener Person auf diese Grundfreiheit berufen.

56. In Anbetracht des Vorstehenden bin ich entgegen der von der deutschen Regierung in der mündlichen Verhandlung vertretenen Auffassung der Ansicht, dass die streitige Steuerregelung unter die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV fällt.

2. Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

57. Es sei daran erinnert, dass Art. 63 AEUV alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten vorbehaltlich der in Art. 65 AEUV vorgesehenen Rechtfertigungsgründe verbietet. Auch wenn die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, müssen diese ihre Zuständigkeit nach ständiger Rechtsprechung unter Wahrung des Unionsrechts, insbesondere der vom Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten, ausüben [55]. Dies bedeutet, dass die Mitgliedstaaten keine diskriminierenden Maßnahmen zum Nachteil von Personen ergreifen dürfen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben.

58. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs gehören zu den Maßnahmen, die Art. 63 Abs. 1 AEUV als Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, solche, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die in diesem Mitgliedstaat Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten [56].

53 https://www.financereference.com/factors-of-production/.

54 Siehe oben, Nrn. 49 und 50.

55 Urteil vom 11. Juni 2015, Berlington Hungary u. a. (C-98/14, EU:C:2015:386, Rn. 34).

56 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. April 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

59. In der Rechtssache Kommission/Ungarn [57] war der Gerichtshof im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens mit der Prüfung der Vereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit dem freien Kapitalverkehr befasst, die bestimmten Kategorien von Organisationen der Zivilgesellschaft, und zwar solchen, die *unmittelbar oder mittelbar* ausländische Unterstützung in einer einen bestimmten Schwellenwert überschreitenden Höhe erhielten, Registrierungs-, Melde- und Offenlegungspflichten auferlegten und die die Möglichkeit vorsahen, gegen Organisationen, die diesen Pflichten zuwiderhandelten, Sanktionen zu verhängen. Der Gerichtshof stellte fest, dass diese Bestimmungen auf Personen aus anderen Mitgliedstaaten oder aus Drittstaaten abzielen, die ortsansässige Vereinigungen oder Stiftungen finanziell unterstützen, indem sie die öffentliche Verbreitung von Informationen über die Personen und die finanziellen Unterstützungen vorsehen, was ebenfalls geeignet ist, diese Personen von derartigen Unterstützungen abzuhalten. Der Gerichtshof betonte weiter, dass diese Bestimmungen damit insgesamt eine unterschiedliche Behandlung nicht nur der in Ungarn ansässigen Vereinigungen und Stiftungen, die aus anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten finanziell unterstützt werden, gegenüber denen, die aus ungarischen Quellen finanzielle Unterstützungen erhalten, vorsehen, sondern auch der Personen, die solche Vereinigungen und Stiftungen aus einem anderen Mitgliedstaat oder einem Drittstaat finanziell unterstützen, gegenüber denen, die dies von ihrem Wohnsitz oder Sitz in Ungarn aus tun [58].

60. In diesem Urteil stellte der Gerichtshof fest, dass die unterschiedliche Behandlung je nach der innerstaatlichen oder *ausländischen Herkunft* der in Rede stehenden finanziellen Unterstützung eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellt [59].

61. Im vorliegenden Fall geht aus dem Vorabentscheidungsersuchen klar hervor, dass der streitige Steuerverzicht nur dann zum Tragen kommt, wenn das Entwicklungshilfeprojekt aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert wird. Eine solche Finanzierung liegt vor, wenn das Projekt zu mindestens 75 % durch ein für die Entwicklungszusammenarbeit zuständiges Bundesministerium oder aber durch eine staatseigene private Entwicklungshilfegesellschaft finanziert wird. Hingegen fällt ein aus ausländischen Mitteln wie dem EEF finanziertes Entwicklungshilfeprojekt [60] unter den Erlass des Bundesfinanzministeriums, so dass die im Rahmen dieses Projekts von der Gesellschaft gezahlten Arbeitslöhne zu versteuern sind.

62. Bei Anwendung der in Rede stehenden Steuerregelung werden die Arbeitslöhne, die von Unternehmen gezahlt werden, deren Finanzierung aus nationalen Haushaltsmitteln erfolgt, und diejenigen, die aus ausländischen Mitteln finanziert werden, steuerlich nicht gleichbehandelt. Unternehmen, die mit ausländischem Kapital finanziert werden, unterliegen einer höheren Steuerbelastung als Unternehmen, die aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert werden. Erstere sind folglich gegenüber Letzteren schlechter gestellt [61].

63. Solch eine unterschiedliche steuerliche Behandlung wirkt sich auf die Verwendung der von den Entwicklungshilfegesellschaften erhaltenen Mittel aus [62], indem sie insbesondere die Lohnkosten des in Rede stehenden Entwicklungshilfeprojekts erhöht und damit die für solche Projekte zur Verfügung stehenden Mittel sowie das den Unternehmen zur Verfügung gestellte

57 Urteil vom 18. Juni 2020, Kommission/Ungarn (Transparenz von Vereinigungen) (C-78/18, EU:C:2020:476, Rn. 60 und 62).

58 Ebd., Rn. 60 und 61.

59 Ebd., Rn. 62.

60 Siehe oben, Nr. 47.

61 Vgl. entsprechend Urteil vom 11. Oktober 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, Rn. 37).

62 Vgl. entsprechend Urteil vom 17. Oktober 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, Rn. 25 und 26 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

Kapital reduziert. Im Wesentlichen muss einerseits das betreffende Unternehmen entscheiden, ob es erstens eine Finanzierung aus nationalen Haushaltsmitteln oder aus dem EEF beantragt, ob es zweitens weniger oder in dem betreffenden Sektor weniger leistungsfähige Arbeitnehmer einstellt und/oder ob es drittens andere Kosten senkt. Der Arbeitnehmer andererseits steht möglicherweise vor der Entscheidung, ausländische Hilfsprojekte zu wählen, die finanziell weniger vorteilhaft sind als Projekte, die aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert werden. Entscheidet sich der Arbeitnehmer für Projekte, die aus dem EEF finanziert werden, wird die Steuer an der Quelle einbehalten (oder kann, wie im vorliegenden Fall, später nachgefordert werden), was bedeutet, dass die Steuerlast dieser Person wesentlich höher ist [63].

64. Infolgedessen bin ich der Auffassung, dass eine solche Steuerregelung wie die in Rede stehende eine nach Art. 63 AEUV verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt.

3. Vorliegen einer Rechtfertigung der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gemäß Art. 65 AEUV

65. Aus der Rechtsprechung zu Art. 65 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 65 Abs. 3 AEUV geht hervor, dass eine nationale Steuerregelung nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden kann, wenn die unterschiedliche Behandlung an Situationen anknüpft, die objektiv nicht miteinander vergleichbar sind, oder wenn die Ungleichbehandlung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist [64].

66. Was erstens die Vergleichbarkeit der Sachverhalte betrifft [65], so hat die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung erklärt, dass sich die Situation eines aus nationalen Haushaltsmitteln finanzierten Hilfsprojekts von derjenigen eines aus dem EEF finanzierten Projekts objektiv unterscheide. Insbesondere hat sie geltend gemacht, dass EEF-Projekte finanziell besser ausgestattet sein könnten als einzelstaatlich finanzierte Projekte und daher die Löhne im Zusammenhang mit EEF-Projekten höher seien als diejenigen, die im Rahmen von einzelstaatlich finanzierten Projekten gezahlt würden.

67. In diesem Zusammenhang ist die Vergleichbarkeit der Situationen nach ständiger Rechtsprechung im Hinblick auf das mit der nationalen Regelung verfolgte Ziel zu bestimmen [66]. Insoweit sind für die Beurteilung, ob die unterschiedliche Behandlung aufgrund einer derartigen Regelung einem objektiven Unterschied der Situationen entspricht, nur die von der betreffenden Regelung aufgestellten maßgeblichen Unterscheidungskriterien zu berücksichtigen [67].

68. Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass der in Rede stehende Steuerverzicht auf einem Unterscheidungskriterium beruht, das im Wesentlichen an die Herkunft der Mittel anknüpft. In Bezug auf die aus nationalen Haushaltsmitteln finanzierten Projekte macht die Klägerin geltend, dass der in § 34c Abs. 5 EStG vorgesehene Steuerverzicht bezwecke, die im Bereich der Entwicklungshilfe tätigen Einrichtungen zu unterstützen, indem er ihnen helfe, die

63 Im vorliegenden Fall wurde in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, dass der gezahlte Steuerbetrag die Altersvorsorge von RF darstellt.

64 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. Juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

65 In den vorliegenden Schlussanträgen werde ich nicht prüfen, welche Bedeutung dem Vergleichbarkeits-Test zukommt, der hier nicht streitig ist (vgl. insoweit Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Nordea Bank, C-48/13, EU:C:2014:153, Nr. 22).

66 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Juli 2007, Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 38), vom 1. April 2014, Felixstowe Dock and Railway Company u. a. (C-80/12, EU:C:2014:200, Rn. 25), und vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 32).

67 Urteile vom 2. Juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, Rn. 49), und vom 10. Mai 2012, Santander Asset Management SGIIC u. a. (C-338/11 bis C-347/11, EU:C:2012:286, Rn. 28).

leistungsfähigsten Arbeitnehmer zu gewinnen. Der allgemeine Zweck besteht also darin, Entwicklungshilfeprojekte im Ausland zu fördern. Der EEF ist das wichtigste Instrument der Union im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit, durch das vor allem Projekte in den AKP-Staaten finanziert werden sollen. In Anbetracht dieser Ziele sollten aus dem EEF und aus nationalen Haushaltsmitteln finanzierte Projekte als vergleichbar angesehen werden. Selbst wenn der Gerichtshof die von der deutschen Regierung vorgebrachte Rechtfertigung prüfen sollte, wonach im Rahmen von EEF-Projekten gezahlte Löhne höher seien als diejenigen, die im Zusammenhang mit einzelstaatlich finanzierten Projekten erzielt würden, ist hervorzuheben, dass die deutsche Regierung dieses Vorbringen, das im Übrigen nicht mit dem Ziel der fraglichen Steuerregelung im Zusammenhang steht, nicht substantiiert hat. Folglich bin ich der Auffassung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende unterschiedliche Behandlung objektiv vergleichbare Sachverhalte betrifft.

69. Zweitens ist nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nur dann zulässig, wenn sie im Fall einer unmittelbaren Diskriminierung durch einen der in den Verträgen ausdrücklich vorgesehenen Gründe gerechtfertigt ist, und unter der weiteren Voraussetzung, dass sie geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, ohne über das hinauszugehen, was dazu erforderlich ist [68].

70. Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass aus den dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen nicht hervorgeht, welches Ziel die nationale Steuerbehörde mit der Festlegung des Kriteriums verfolgt hat, dass die Entwicklungshilfemaßnahme zu mindestens 75 % aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert sein muss.

71. Nach dem Vortrag der deutschen Regierung in der mündlichen Verhandlung fällt die streitige Steuerregelung in die Zuständigkeit Deutschlands. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es zwar Sache eines jeden Mitgliedstaats ist, sein Steuersystem zu gestalten, die Mitgliedstaaten aber nach ständiger Rechtsprechung ihre Steuerautonomie unter Beachtung der sich aus dem Unionsrecht ergebenden Anforderungen ausüben müssen, insbesondere derjenigen, die in den Bestimmungen des AEU-Vertrags über den freien Kapitalverkehr enthalten sind, der eine nicht diskriminierende Ausgestaltung des Steuersystems verlangt [69]. Die in Rede stehende Rechtfertigung sollte demnach zurückgewiesen werden, ohne dass ihre Verhältnismäßigkeit geprüft werden müsste.

4. Zwischenergebnis

72. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass er der Anwendung einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entgegensteht, die den Arbeitslohn eines für eine Tätigkeit im Bereich der Entwicklungshilfe eingesetzten Arbeitnehmers nur dann von der Einkommensteuer freistellt, wenn diese Tätigkeit zu mindestens 75 % aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert wird, dabei jedoch zur Folge hat, dass einem Arbeitnehmer der Vorteil einer solchen Vergünstigung vorenthalten wird, wenn er mit einer entsprechenden Tätigkeit betraut ist, die in gleichem Umfang durch einen der EEF finanziert wird.

[68] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 25. April 2013, Jyske Bank Gibraltar (C-212/11, EU:C:2013:270, Rn. 60), vom 6. März 2018, SEGRO (C-52/16 und C-113/16, EU:C:2018:157, Rn. 76 ff.), und vom 18. Juni 2020, Kommission/Ungarn (Transparenz von Vereinigungen) (C-78/18, EU:C:2020:476, Rn. 76 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[69] Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. Januar 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, Rn. 42 und 45 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

73. In seinem Vorlagebeschluss hat das vorlegende Gericht den Gerichtshof jedoch gebeten, die Vereinbarkeit der streitigen Steuerregelung mit dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit in Verbindung mit den Art. 208 und 210 AEUV zu prüfen. Nur für den Fall, dass der Gerichtshof der vorstehenden Schlussfolgerung nicht zustimmt und sich dennoch dafür entscheidet, die Anwendbarkeit dieser Bestimmungen zu prüfen, gehe ich im Folgenden auf diese Frage ein.

74. Bevor ich mich der Erörterung der vom vorlegenden Gericht formulierten Frage zuwende, möchte ich betonen, dass sich, wie bereits dargelegt [70], aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, dass Art. 63 AEUV *unmittelbare Wirkung* hat, so dass er vor den nationalen Gerichten geltend gemacht werden und die Unanwendbarkeit einer mit ihm unvereinbaren nationalen Regelung begründen kann. Der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit hat hingegen keine solche Wirkung [71]. Darüber hinaus hat der Gerichtshof diese Bestimmung mehrfach auf das nationale Steuerrecht angewandt, was beim Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit nicht der Fall ist [72]. Daher greift die Berufung auf die Grundfreiheiten des Binnenmarkts und insbesondere den freien Kapitalverkehr weniger in die Zuständigkeiten der Mitgliedstaaten ein als die Berufung auf Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit den Art. 208 und 210 AEUV im Bereich paralleler Zuständigkeiten, worauf ich im Folgenden eingehen werde.

D. Der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit in Verbindung mit den in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten

75. Das vorlegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob der in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerte Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit in Verbindung mit den Art. 208 und 210 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Steuerregelung wie der im Ausgangsverfahren streitigen entgegensteht.

76. Um diese Frage zu beantworten, werde ich zunächst auf die Ausübung der Zuständigkeiten der Union und der Mitgliedstaaten im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit eingehen. Anschließend werde ich prüfen, ob eine nationale Steuerregelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende gegen Art. 4 Abs. 3 EUV in Verbindung mit Art. 4 Abs. 4 und den Art. 208 und 210 AEUV verstößt. Sodann werde ich mich mit der Frage der unmittelbaren Wirkung dieser Bestimmungen befassen.

70 Siehe oben, Nr. 42.

71 Vgl. Urteile vom 24. Oktober 1973, Schlüter (9/73, EU:C:1973:110), und vom 15. Januar 1986, Hurd (44/84, EU:C:1986:2).

72 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit in Art. 4 Abs. 3 EUV nicht dahin ausgelegt werden darf, dass er zulasten der Mitgliedstaaten eine eigenständige Verpflichtung begründet, die über die ihnen nach den Art. 63 und 65 AEUV möglicherweise obliegenden Pflichten hinausgeht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. Juni 2016, Riskin und Timmermans, C-176/15, EU:C:2016:488, Rn. 36, und Beschluss vom 19. September 2012, Levy und Sebbag, C-540/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2012:581, Rn. 27 bis 29).

1. Ausübung der Zuständigkeiten durch die Union und die Mitgliedstaaten

a) Vorschriften über die Zuständigkeit im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit und Verpflichtung zur Effizienz

77. Zu Beginn möchte ich darauf hinweisen, dass die Union je nach Bereich ausschließliche, geteilte oder unterstützende Zuständigkeiten ausübt[73]. Die Bereiche, für die diese spezifischen Zuständigkeiten gelten, sind in den Art. 3 bis 6 AEUV aufgeführt.

78. Im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit ist in Art. 4 Abs. 4 AEUV festgelegt, dass sich „die Zuständigkeit der Union [darauf erstreckt], Maßnahmen zu treffen und eine gemeinsame Politik zu verfolgen, ohne dass die Ausübung dieser Zuständigkeit die Mitgliedstaaten hindert, ihre Zuständigkeit auszuüben". Die letztgenannte Zuständigkeit fehlt in der in Art. 4 Abs. 2 AEUV enthaltenen Aufzählung der normierten geteilten Zuständigkeiten, die Bereiche wie den Binnenmarkt, die Landwirtschaft und Fischerei, den Verbraucherschutz und den Verkehr umfasst[74]. Was die geteilten Zuständigkeiten betrifft, so folgt Art. 2 Abs. 2 AEUV dem Prinzip der Sperrwirkung, wonach „[d]ie Mitgliedstaaten … ihre Zuständigkeit wahr[nehmen], sofern und soweit die Union ihre Zuständigkeit nicht ausgeübt hat". Im Gegensatz dazu besagt die in Art. 4 Abs. 4 AEUV[75] enthaltene Zuständigkeitsregel, dass die Ausübung dieser Zuständigkeit die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, ihre eigene Zuständigkeit wahrzunehmen. Ihrer Ausgestaltung nach könnte man sie als „Nebenbereich geteilter Zuständigkeit"[76], als „Zuständigkeit ohne Sperrwirkung"[77] oder als „geteilte Parallelzuständigkeit"[78] bezeichnen. Kurz gesagt weist Art. 4 Abs. 4 AEUV die Besonderheit auf, dass er sowohl der Union als auch den Mitgliedstaaten die parallele Ausübung ihrer Zuständigkeit ermöglicht[79].

79. Darüber hinaus ist Art. 4 Abs. 4 AEUV in Verbindung mit den Art. 208 und 210 AEUV zu lesen, bei denen es sich um spezifische Vertragsbestimmungen für den Bereich der Entwicklungszusammenarbeit handelt. So hält insbesondere Art. 208 Abs. 1 AEUV fest, dass sich die Zuständigkeiten der Union und der Mitgliedstaaten gegenseitig „ergänzen und verstärken". Art. 210 Abs. 1 AEUV sieht ferner vor, dass die Union und die Mitgliedstaaten ihr politisches

73 Vgl. Art. 2 Abs. 1, 2 und 5 AEUV. Der Begriff „unterstützend" umfasst die Befugnisse zur Durchführung von Maßnahmen zur Unterstützung, Koordinierung oder Ergänzung der Maßnahmen der Mitgliedstaaten, über die die Europäische Union gemäß Art. 2 Abs. 5 AEUV verfügt.

74 Art. 4 Abs. 2 AEUV ist in Verbindung mit Art. 2 Abs. 2 AEUV zu lesen. Demgegenüber hindern nach Art. 2 Abs. 1 AEUV ausschließliche Zuständigkeiten die Mitgliedstaaten am Tätigwerden, und ebenso sind die Mitgliedstaaten im Falle geteilter Zuständigkeiten an der Ausübung ihrer Zuständigkeit gehindert, sobald die Union ihre Zuständigkeit ausgeübt hat.

75 Art. 4 Abs. 3 AEUV enthält in Bezug auf die Zuständigkeiten in den Bereichen Forschung, technologische Entwicklung und Raumfahrt eine weitgehend ähnliche Formulierung.

76 Cardwell, P. J., Jančić, D., „The European Parliament and development cooperation: democratic participation in the ‚low politics' of EU external relations", *Journal of European Integration*, 2019, 41:3, S. 365 bis 381, DOI: 10.1080/07036337.2019.1599369.

77 Vgl. Cremona, M., „Defining Competence in EU External Relations: Lessons from the Treaty Reform Process", *in* Dashwood, A., und Maresceau, M. (Hrsg.), *Law and Practice of EU External Relations: Salient Features of a Changing Landscape*, Cambridge, Cambridge University Press, 2008, S. 44.

78 Vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Ćapeta in der Rechtssache ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft (C-500/20, EU:C:2022:79, Fn. 59).

79 Das Prinzip der Sperrwirkung kann wie folgt definiert werden: „Sobald die Union einen Gegenstand geregelt hat, können die Mitgliedstaaten ihn, solange die Unionsregelung in Kraft bleibt, nicht selbst regeln" (Schlussanträge der Generalanwältin Ćapeta in der Rechtssache ÖBB-Infrastruktur Aktiengesellschaft, C-500/20, EU:C:2022:79, Nr. 73). Bei Art. 4 Abs. 4 AEUV scheint es sich um eine Ausnahmebestimmung zu Art. 2 Abs. 2 und Art. 4 Abs. 2 AEUV zu handeln, die die geteilten Zuständigkeiten und das Prinzip der Sperrwirkung normieren, aber er steht offensichtlich nicht im Zusammenhang mit Art. 2 Abs. 5 AEUV, der die Zuständigkeiten der Union zur Unterstützung, Koordinierung oder Ergänzung der Maßnahmen der Mitgliedstaaten festlegt.

Handeln aufeinander abstimmen, damit ihre Maßnahmen einander besser ergänzen und *wirksamer* sind, und dass die Mitgliedstaaten erforderlichenfalls zur Durchführung der Hilfsprogramme der Union beitragen.

80. Daraus folgt meines Erachtens, dass Art. 4 Abs. 4, Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV als eigenständige Bestimmungen der Europäischen Union und den Mitgliedstaaten die Verpflichtung auferlegen, sich bei ihrem Handeln im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit gegenseitig zu unterstützen, um die *Wirksamkeit* der Maßnahmen zu gewährleisten. Darüber hinaus heißt es in Art. 4 Abs. 4 AEUV, dass die Ausübung der Zuständigkeit der Union im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit „die Mitgliedstaaten [nicht daran] hindert, ihre Zuständigkeit auszuüben". Aus diesen Vertragsbestimmungen geht jedoch nicht hervor, ob für die Mitgliedstaaten eine ähnliche Unterlassungspflicht besteht, wonach sie die Ausübung der Zuständigkeit der Union im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit nicht behindern oder erschweren dürfen. Eine Auslegung von Art. 4 Abs. 4, Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV, die das Verhältnis der Gegenseitigkeit zwischen der Union und den Mitgliedstaaten berücksichtigt, bedarf daher meines Erachtens des Rückgriffs auf den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit.

b) Der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit gemäß Art. 4 Abs. 3 EUV

81. Der Wortlaut von Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 3 EUV scheint für den vorliegenden Fall von großer Bedeutung zu sein. Dieser Unterabsatz verpflichtet die Mitgliedstaaten, „die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgabe [zu unterstützen]" und „alle Maßnahmen [zu unterlassen], die die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten" [80]. Hierbei handelt es sich also um eine positive Verpflichtung, die Erfüllung der Aufgaben der Union zu erleichtern, und um ein allgemeines Verbot für die Mitgliedstaaten, derartige Maßnahmen zu ergreifen. Ich möchte hinzufügen, dass sich dieser Absatz auf die Aufgaben und Ziele der Union und nicht auf das Unionsrecht bezieht [81].

82. Im Hinblick auf den Kontext der Vorschrift möchte ich darauf hinweisen, dass Art. 4 Abs. 3 EUV im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit in Verbindung mit den in Art. 21 EUV genannten Zielen zu lesen ist [82]. Gerade in diesem Zusammenhang sind die Mitgliedstaaten aufgrund des in Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 3 EUV verankerten Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit verpflichtet, alle Maßnahmen zu unterlassen, die die Erfüllung der Aufgaben der Union erschweren oder die Verwirklichung der Ziele der Union gefährden könnten.

83. Was den Anwendungsbereich des Grundsatzes der loyalen Zusammenarbeit betrifft, so gilt dieser unabhängig davon, ob es sich um eine ausschließliche oder eine geteilte Zuständigkeit handelt [83]. So hat der Gerichtshof in der Rechtssache Kommission/Schweden [84] entschieden, dass

80 Vgl. z. B. Urteil vom 27. November 2012, Pringle (C-370/12, EU:C:2012:756, Rn. 148).

81 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Dezember 2017, Deutschland/Europäischer Rat (C-600/14, EU:C:2017:935, Rn. 105). Vgl. vertiefend Klamert, M., „Artikel 4", *in* Kellerbauer, M., Klamert, M., und Tomkin, J. (Hrsg.), *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford University Press, Oxford, 2019, §§ 26 ff., Guastaferro, B., „Sincere Cooperation and Respect for National Identities", *in* Schütze, R., und Tridimas, T., *Oxford Principles of European Union Law: The European Union Legal Order*, Bd. 1, Oxford University Press, 2018, S. 354 bis 383, und Roes, T., „Limits to Loyalty: the Relevance of Article 4(3) TEU", *Cahiers de Droit Européen*, Heft 1, 2016, S. 253 bis 284.

82 Urteil vom 2. September 2021, Kommission/Rat (Partnerschaftsabkommen mit Armenien) (C-180/20, EU:C:2021:658, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

83 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 2. Juni 2005, Kommission/Luxemburg (C-266/03, EU:C:2005:341, Rn. 58), und vom 14. Juli 2005, Kommission/Deutschland (C-433/03, EU:C:2005:462, Rn. 64).

84 Vgl. Urteil vom 20. April 2010, Kommission/Schweden (C-246/07, EU:C:2010:203).

das Königreich Schweden gegen Art. 4 Abs. 3 EUV verstoßen hat, indem es einseitig vorgeschlagen hat, in einem Bereich geteilter Zuständigkeit einen bestimmten Stoff in die Anlage zu einem internationalen Übereinkommen aufzunehmen. Damit ist dieser Mitgliedstaat „von der im Rat abgestimmten gemeinsamen Strategie abgerückt", was Folgen für die Union hatte [85]. Diese Rechtsprechung sollte meines Erachtens auch auf den Bereich der „geteilten Parallelzuständigkeit" übertragbar sein. Die Tatsache, dass die Union ihre Zuständigkeit ausgeübt hat, wie man diese auch definiert, bedeutet nämlich, dass die Mitgliedstaaten die Ziele, die die Union in dem betreffenden Bereich zu verwirklichen versucht, respektieren müssen.

84. Daher ergibt sich aus Art. 4 Abs. 4, Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen und die Verwirklichung der Ziele, die die Union im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit verfolgt, nicht zu gefährden, d. h. die Wirksamkeit der Maßnahmen der Union in diesem Bereich zu gewährleisten [86].

c) Anwendung auf den vorliegenden Fall

85. Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass zwei unterschiedliche Zuständigkeiten ausgeübt worden sind. Erstens hat die Union ihre „geteilte Parallelzuständigkeit" im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit gemäß Art. 4 Abs. 4 sowie den Art. 208 und 210 AEUV ausgeübt.

86. Nach außen hin hat sie insbesondere, zusammen mit den Mitgliedstaaten, das Lomé-IV-Abkommen und das Abkommen von Cotonou geschlossen, die durch Beschlüsse des Rates genehmigt wurden [87]. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten und die Union „gemeinsam" gegenüber diesen Staaten für die Erfüllung der sich aus dem Lomé-IV-Abkommen ergebenden Verpflichtungen „verantwortlich" sind [88]. Intern wurden die sich aus diesem Abkommen ergebenden Verpflichtungen von der Union durch die Finanzregelung 91/491, die für den Siebten EEF gilt, sowie die Finanzregelung vom 27. März 2003, die beim Neunten EEF zur Anwendung kommt, umgesetzt. Wie bereits erläutert, ist die Kommission gemäß den Abkommen, auf denen die Errichtung der verschiedenen EEF beruht, und nach den entsprechenden Finanzregelungen für die Verwaltung des Siebten und des Neunten EEF zuständig [89]. Aus diesem Bezugssystem ergibt sich, dass die Union im vorliegenden Fall ihre „geteilte Parallelzuständigkeit" extern durch den Erlass der verschiedenen oben genannten Abkommen und intern durch den Erlass der in Rede stehenden Finanzregelungen ausgeübt hat.

85 Vgl. Urteil vom 20. April 2010, Kommission/Schweden (C-246/07, EU:C:2010:203, Rn. 91). Es sollte auch erwähnt werden, dass der Gerichtshof in dieser Rechtssache Art. 4 Abs. 3 EUV als *eigenständige* Bestimmung angewandt hat, da sich die Verpflichtung zur Zusammenarbeit aus dem Erfordernis der Verpflichtung zur Einheit im internationalen Auftreten der Union ergibt.

86 Siehe oben, Nrn. 79 und 80.

87 Was das Abkommen von Cotonou anbelangt, so müssen die Vertragsparteien nach den Art. 2, 3 und 12 dieses Abkommens zu dessen Durchführung ihre Politik koordinieren, nämlich die zugunsten der betreffenden Staaten getroffenen positiven Maßnahmen, nicht aber die Mittel dieser Politik. Ähnliche Verpflichtungen ergeben sich aus den Art. 2 und 9 des Lomé-IV-Abkommens.

88 Der Gerichtshof hat insbesondere angenommen, dass die Gemeinschaft und ihre Mitgliedstaaten als Partner der AKP-Staaten gemeinsam gegenüber diesen Staaten für die Erfüllung aller eingegangenen Verpflichtungen, einschließlich derjenigen, die sich auf die Finanzhilfe beziehen, verantwortlich sind (Urteil vom 2. März 1994, Parlament/Rat, C-316/91, EU:C:1994:76, Rn. 29). Diese Rechtsprechung sollte sinngemäß auch auf das Abkommen von Cotonou Anwendung finden.

89 Siehe oben, Nr. 45.

87. Zweitens hat Deutschland mit der streitigen Steuerregelung eine steuerliche Maßnahme im Bereich der direkten Steuern erlassen, die nach geltendem Recht nicht in die Zuständigkeit der Union [90], sondern in die den Mitgliedstaaten verbliebenen Zuständigkeiten fällt. Ebenso hat Deutschland mit dem Erlass der Steuerregelung seine Zuständigkeit im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit ausgeübt, da diese die Entwicklungshilfe zum Gegenstand hat.

88. Zwar geht aus der oben angeführten Rechtsprechung [91] nicht hervor, ob und gegebenenfalls in welcher Weise der in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerte Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit im Hinblick auf die in Art. 4 Abs. 4, Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV aufgeführten „geteilten Parallelzuständigkeiten" zur Anwendung kommen soll, doch lassen sich Anhaltspunkte hierfür meines Erachtens durch einen Rückgriff auf die sogenannte Lehre von den „begrenzten Befugnissen" finden [92]. Nach dieser Doktrin sind die Mitgliedstaaten allgemein verpflichtet, die ihnen vorbehaltenen Befugnisse unter gebührender Beachtung des Unionsrechts auszuüben. Selbst wenn die direkten Steuern insoweit beim gegenwärtigen Stand der Entwicklung des Unionsrechts in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, müssen diese ihre Zuständigkeit gleichwohl unter Wahrung des Unionsrechts [93] und, wie ich argumentieren würde, im Einklang mit den Aufgaben und Zielen der Union ausüben. Gleiches gilt, wenn ein Mitgliedstaat seine Zuständigkeiten im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit wahrnimmt. Daher sind Maßnahmen der Mitgliedstaaten in Bereichen, die noch nicht Gegenstand einer Harmonisierung innerhalb der Union waren (oder dies nicht sein können), wie die direkten Steuern und die Entwicklungszusammenarbeit, ebenfalls von dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit erfasst.

89. Nach alledem ergibt sich aus Art. 4 Abs. 4, Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit, dass die Mitgliedstaaten auch dann, wenn sie die ihnen verbliebenen Zuständigkeiten ausüben, verpflichtet sind, die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen und die Verwirklichung der Ziele, die die Union im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit verfolgt, nicht zu gefährden.

2. Vorliegen eines Verstoßes gegen Art. 4 Abs. 4, Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV

90. Zunächst möchte ich betonen, dass die Mitgliedstaaten, wenn sie sich darauf einigen, einen gemeinsamen Fonds wie den EEF einzurichten, Regeln für die Einkommensbesteuerung in Bezug auf die im Rahmen dieses Fonds gewährte Finanzierung aufstellen sollten. In Ermangelung einer solchen Regelung muss der Gerichtshof den vorliegenden Fall im Licht der bestehenden primärrechtlichen Bestimmungen prüfen. Es stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen von einem Verstoß gegen diese Vertragsbestimmungen in Verbindung mit dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit auszugehen ist.

[90] Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 26. Mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, Rn. 43), und vom 23. Februar 2016, Kommission/Ungarn (C-179/14, EU:C:2016:108, Rn. 171 und die dort angeführte Rechtsprechung).

[91] Siehe oben, Nr. 83.

[92] Diese Lehre wurde vom Gerichtshof beispielsweise im Bereich der sozialen Sicherheit, der Organisation des Bildungssystems, der Organisation der Justiz und der direkten Steuern angewandt. Vgl. allgemeiner Azoulai, L., „The ‚Retained Powers' Formula in the Case Law of the European Court of Justice: EU Law as Total Law?", *European Journal of Legal Studies*, (2011) 4, S. 192.

[93] Vgl. Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

91. Da die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Union bei der Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen und die Verwirklichung der Ziele, die die Union im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit verfolgt, nicht zu gefährden, sollten sie meines Erachtens keine Maßnahmen ergreifen, die die Wirksamkeit des Handelns der Union in diesem Bereich einschränken. Im Übrigen sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die geeigneten Voraussetzungen für die Erfüllung dieser Aufgabe oder die Erreichung dieses Ziels zu schaffen. Jede steuerliche Maßnahme, die möglicherweise zu einer Verringerung der Mittel führt, die zur Finanzierung eines Entwicklungshilfeprojekts in dem begünstigten AKP-Staat bestimmt sind, unterstützt somit die Union nicht bei der Erfüllung ihrer Aufgabe und erschwert die Verwirklichung der von der Union im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit verfolgten Ziele. Die Besteuerung der aus dem EEF gewährten Mittel durch die Mitgliedstaaten verringert nämlich die Höhe der finanziellen Unterstützung, die die Empfänger der betreffenden Hilfsprojekte in den AKP-Staaten erhalten, und stellt ein *finanzielles Hindernis* für diese Projekte dar [94]. Daher verstößt diese steuerliche Maßnahme gegen diese Bestimmungen.

92. Insbesondere sind, wie von RF geltend gemacht [95], die in Art. 21 Abs. 2 Buchst. d EUV und im Abkommen von Cotonou genannten Ziele, nämlich jene, die sich auf die „Beseitigung der Armut, die nachhaltige Entwicklung und die schrittweise Integration der AKP-Staaten in die Weltwirtschaft“ beziehen, zu berücksichtigen. Mit der Errichtung des EEF und der Aufstellung der MPP zur Förderung eines breiten Spektrums von Projekten in den AKP-Staaten [96] haben die Union und die Mitgliedstaaten sehr spezifische Mittel zur Erreichung dieser weit gefassten Ziele eingesetzt [97]. Mit anderen Worten, die durch den EEF gewährte Förderung zur Finanzierung der von den MPP erfassten Tätigkeiten stellt eine konkrete Umsetzung dieser Ziele dar. In dieser Hinsicht stellen die MPP eine „von den Vereinten Nationen initiierte EU-Intervention“ dar, die darauf abzielt, die Grundbedürfnisse der gesamten Bevölkerung zu decken [98].

93. Daraus folgt, dass der EEF mit der Bereitstellung von Mitteln für ein MPP das Ziel verfolgt, das betreffende Programm zu finanzieren und die lokale Bevölkerung zu unterstützen, die durch dieses Projekt gefördert wird. Umgekehrt ist es nicht sein Ziel, den Haushalt eines Mitgliedstaats zu finanzieren [99]. Ungeachtet der Beiträge zur sozialen Absicherung der Arbeitnehmer oder zu anderen vergleichbaren Leistungen der Mitgliedstaaten sollten diese Staaten daher grundsätzlich die Projekte und das persönliche Einkommen im Zusammenhang mit den aus dem EEF finanzierten Projekten nicht besteuern. Die Besteuerung solcher sich auf AKP-Staaten beziehender Projekte hat zur Folge, dass der Umfang der finanziellen Unterstützung, die die Empfänger der betreffenden Hilfsprojekte in diesen Staaten erhalten, verringert wird, und stellt *als solche* einen Verstoß gegen Art. 4 Abs. 4, Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit Art. 4 Abs. 3 EUV dar.

94 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. September 1981, Bruce of Donington (C-208/80, EU:C:1981:194, Rn. 14 bis 20).

95 Vgl. Nr. 44 ihrer schriftlichen Erklärungen.

96 Die MPP, die tatsächlich ein weites Spektrum an Projekten umfassen können, angefangen von Schulgebäuden, Gesundheitszentren, Wasser- und Abwasserprojekten, Öl- und Palmkernverarbeitungsanlagen, Marktständen, unterirdischen Kanälen und vielem mehr, waren so konzipiert, dass sie sich positiv auf eine egalitäre Gesellschaft auswirkten, und zwar gleichermaßen sowohl auf die Armen als auch auf die Minderheitengruppen (siehe oben, Fn. 47).

97 In Bezug auf die ländlichen Gemeinden in den ölproduzierenden Staaten Nigerias (Niger-Delta) wurde beispielsweise festgestellt, dass die Interventionen der Union „eindeutig“ ihr Engagement für die „globalen Bemühungen um die Beseitigung der Armut“ zum Ausdruck bringen. Zwischen 1999 und 2012 betrugen die Ausgaben für die drei MPP für die neun Staaten der Region mehr als 210 Mio. Euro. Berichten zufolge haben die MPP das Armutsniveau in der Region durch die Bereitstellung von über 20 000 Mikroprojekten für mehr als 4 000 ländliche Gemeinden in den erfassten neun Staaten tatsächlich verringert (siehe oben, Fn. 47).

98 Ebd.

99 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass ausländische Hilfsprojekte, die zu mindestens 75 % aus nationalen Haushaltsmitteln finanziert werden, von der Einkommensteuer befreit sind. Dies zeigt, dass es technisch gesehen keine Hindernisse für die Freistellung dieser Einnahmen gibt.

94. Um zu entscheiden, ob ein Verstoß gegen diese Bestimmungen vorliegt, bedarf es im Übrigen nicht der Feststellung einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der aus nationalen Mitteln finanzierten gegenüber den aus dem EEF finanzierten Projekten. Anders als bei den Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs kann ein Verstoß gegen diese Vertragsbestimmungen also auch dann vorliegen, wenn keine unterschiedliche steuerliche Behandlung dieser beiden Projektarten erfolgt ist. Da jede nationale steuerliche Maßnahme, die die Erfüllung der Aufgabe der Union nicht erleichtert oder die Verwirklichung der Ziele der Union im Bereich der Entwicklungszusammenarbeit erschwert, gegen den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit verstößt, ist die Frage, ob die streitige steuerliche Regelung die aus dem EEF finanzierten Projekte und die in diesem Projekt tätigen Arbeitnehmer benachteiligt, für die Feststellung eines Verstoßes gegen diese Vertragsbestimmungen nicht relevant. Für die Anwendung dieser Bestimmungen reicht vielmehr die Feststellung aus, dass die effiziente Erfüllung der Aufgabe oder des Ziels der Union erschwert wird.

3. Unmittelbare Wirkung

95. Unmittelbare Wirkung bedeutet, dass eine Bestimmung des Unionsrechts auf nationaler Ebene unmittelbar vor dem nationalen Richter justiziabel ist, ohne dass es eines weiteren „zwischengeschalteten" Vollzugsakts des nationalen Rechts bedarf[100]. In Bezug auf das Primärrecht hat der Gerichtshof im Urteil Van Gend & Loos[101] den Grundsatz der unmittelbaren Wirkung entwickelt, allerdings mit der Maßgabe, dass die Verpflichtungen hinreichend klar, genau und unbedingt sein müssen, um dem Einzelnen ein Recht zu verleihen, das als solches vor einem nationalen Gericht geltend gemacht werden kann[102]. Meines Erachtens können die knapp formulierten Bestimmungen von Art. 4 Abs. 4 sowie von Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit keineswegs dahin ausgelegt werden, dass sie solche Verpflichtungen enthalten. Gleiches gilt für die Bestimmungen des Lomé-IV-Abkommens und des Abkommens von Cotonou, die in der mündlichen Verhandlung von den Parteien erörtert wurden[103].

96. Im vorliegenden Fall ist der Rechtsakt, der unmittelbare Wirkung entfaltet, allerdings die Entscheidung der Kommission bzw. die Entscheidung des Anweisungsbefugten, mit der die Kommission beschließt, einen öffentlichen Auftrag oder einen Zuschuss zu vergeben, der die Förderung des fraglichen Unternehmens ermöglicht. Grundsätzlich bedarf es eines Förderentscheids oder eines Vertrags zwischen der im Namen des EEF handelnden Kommission und dem betreffenden Unternehmen, in dem die beiderseitigen Verpflichtungen festgelegt sind. Bedauerlicherweise findet sich ein solcher nicht in den Gerichtsakten. Aus den Bestimmungen der streitigen Finanzregelung geht jedoch hervor, dass die Kommission als eine Behörde handelt, die rechtsverbindliche Entscheidungen gegenüber Dritten treffen kann[104]. Im vorliegenden Fall

100 Schlussanträge des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Unmittelbare Wirkung) (C-205/20, EU:C:2021:759, Nr. 32).

101 Urteil vom 5. Februar 1963 (26/62, EU:C:1963:1).

102 Vgl. Urteil vom 24. Juni 2019, Popławski (C-573/17, EU:C:2019:530, Rn. 58 und 61).

103 Die Bezugnahme erfolgte insbesondere auf die Art. 2, 3 und 9 des Abkommens von Cotonou.

104 Vgl. die Befugnisse und Entscheidungen der Kommission und des Anweisungsbefugten gemäß den Art. 17 bis 24 der auf den Siebten EEF anwendbaren Finanzregelung 91/491 und gemäß den Art. 50 bis 53 der auf den Neunten EEF anwendbaren Finanzregelung vom 27. März 2003. Im Übrigen möchte ich darauf hinweisen, dass die aus dem EEF finanzierten Verträge zwischen Unternehmen und der Kommission den allgemeinen Bedingungen für die vom EEF finanzierten Dienstleistungsaufträge unterlagen, die in Anhang IV des Beschlusses Nr. 3/90 des AKP-EWG-Ministerrats vom 29. März 1990 betreffend die Genehmigung und Anwendung der Allgemeinen Vorschriften, der Allgemeinen Bedingungen sowie der Schlichtungs- und Schiedsordnung für vom Europäischen Entwicklungsfonds (EEF) finanzierte Bau-, Liefer- und Dienstleistungsaufträge (ABl. 1990, L 382, S. 1) enthalten sind.

kann sich die betreffende Gesellschaft und damit auch RF auf diese Entscheidung berufen. Es ist jedoch Sache des nationalen Gerichts, Existenz und Inhalt einer solchen konkreten Entscheidung festzustellen.

4. Zwischenergebnis

97. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 4, Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit dahin auszulegen sind, dass sie der Anwendung einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die einem Arbeitnehmer den Vorteil eines Steuerverzichts mit der Begründung versagt, dass dieser Arbeitnehmer für eine aus den EEF finanzierte Tätigkeit im Bereich der Entwicklungshilfe eingesetzt wird, da eine solche Besteuerung der aus den EEF gewährten Mittel durch die Mitgliedstaaten dazu führt, dass die Höhe der finanziellen Unterstützung, die die Empfänger der betreffenden Hilfsprojekte in den Drittstaaten erhalten, reduziert wird, und ein finanzielles Hindernis für diese Projekte darstellt.

IV. Ergebnis

98. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof (Deutschland) zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

1. Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er der Anwendung einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die den Arbeitslohn eines für eine Tätigkeit im Bereich der Entwicklungshilfe eingesetzten Arbeitnehmers nur dann von der Einkommensteuer freistellt, wenn eine solche Tätigkeit zu mindestens 75 % aus deutschen Haushaltsmitteln (entweder des für die Entwicklungshilfe zuständigen Bundesministeriums oder der Gesellschaft für internationale Zusammenarbeit) finanziert wird, dabei jedoch zur Folge hat, dass einem Arbeitnehmer der Vorteil einer solchen Vergünstigung vorenthalten wird, wenn er mit einer entsprechenden Tätigkeit betraut ist, die in gleichem Umfang durch einen der Europäischen Entwicklungsfonds (EEF) finanziert wird.

2. Hilfsweise:

   Art. 4 Abs. 4, Art. 208 Abs. 1 und Art. 210 Abs. 1 AEUV in Verbindung mit dem in Art. 4 Abs. 3 EUV verankerten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit sind dahin auszulegen, dass sie der Anwendung einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die einem Arbeitnehmer den Vorteil eines Steuerverzichts mit der Begründung vorenthält, dass dieser Arbeitnehmer für eine aus den EEF finanzierte Tätigkeit im Rahmen der Entwicklungshilfe eingesetzt wird, da eine solche Besteuerung der aus dem EEF gewährten Mittel durch die Mitgliedstaaten dazu führt, dass die Höhe der finanziellen Unterstützung, die die Empfänger der betreffenden Hilfsprojekte in den Drittstaaten erhalten, reduziert wird, und ein finanzielles Hindernis für diese Projekte darstellt.