



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

21. Januar 2020\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Art. 267 AEUV – Begriff des einzelstaatlichen Gerichts – Kriterien – Unabhängigkeit der betreffenden nationalen Einrichtung – Unabsetzbarkeit der Mitglieder – Unzulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens“

In der Rechtssache C-274/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, Spanien) mit Entscheidung vom 2. April 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 5. Juni 2014, in dem Verfahren

**Banco de Santander SA**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten K. Lenaerts, der Vizepräsidentin R. Silva de Lapuerta, des Kammerpräsidenten A. Arabadjiev, der Kammerpräsidentin A. Prechal (Berichterstatterin), der Kammerpräsidenten M. Vilaras und P.G. Xuereb, der Kammerpräsidentin L.S. Rossi, des Kammerpräsidenten I. Jarukaitis sowie der Richter E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, C. Lycourgos und N. Piçarra,

Generalanwalt: G. Hogan,

Kanzler: L. Carrasco Marco, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 2. Juli 2019,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Banco de Santander SA, vertreten durch J. L. Buendía Sierra, E. Abad Valdenebro, R. Calvo Salinero und J.M. Panero Rivas, abogados,
- der spanischen Regierung, ursprünglich vertreten durch M.A. Sampol Pucurull und A. Rubio González, dann durch S. Centeno Huerta und A. Rubio González als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal, B. Stromsky, C. Urraca Caviedes und P. Němečková als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 1. Oktober 2019

\* Verfahrenssprache: Spanisch.

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 1 Abs. 2 der Entscheidung 2011/5/EG der Kommission vom 28. Oktober 2009 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien (ABl. 2011, L 7, S. 48), die Gültigkeit des Beschlusses der Kommission vom 17. Juli 2013 zur Einleitung des Verfahrens nach Art. 108 Abs. 2 AEUV über die staatliche Beihilfe SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen (ABl. 2013, C 258, S. 8) sowie die Gültigkeit des Beschlusses (EU) 2015/314 der Kommission vom 15. Oktober 2014 über die staatliche Beihilfe SA.35550 (13/C) (ex 13/NN) (ex 12/CP) – Spaniens Regelung für die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen (ABl. 2015, L 56, S. 38).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Verfahrens von Banco de Santander SA gegen einen Rückforderungsbescheid der Inspección Financiera (Finanzinspektion, Spanien) betreffend die Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts, der sich daraus ergibt, dass diese Bank sämtliche Anteile an einer Holdinggesellschaft deutschen Rechts erworben hat, die Beteiligungen an in der Europäischen Union ansässigen Gesellschaften hält.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

#### *Entscheidung 2011/5*

- 3 Wie sich aus den Erwägungsgründen 4 bis 6 der Entscheidung 2011/5 ergibt, eröffnete die Europäische Kommission mit Entscheidung vom 10. Oktober 2007, im *Amtsblatt der Europäischen Union* veröffentlicht am 21. Dezember 2007, aufgrund mehrerer schriftlicher Anfragen, die im Laufe der Jahre 2005 und 2006 von Mitgliedern des Europäischen Parlaments an sie gerichtet worden waren, sowie aufgrund einer Beschwerde eines privaten Marktteilnehmers, mit der sie im Laufe des Jahres 2007 befasst worden war, das damals in Art. 88 Abs. 2 EG geregelte Prüfverfahren in Bezug auf die in Art. 12 Abs. 5 der Ley 43/1995, reguladora del Impuesto de Sociedades (Gesetz 43/1995 über die Körperschaftsteuer) vom 27. Dezember 1995 (BOE Nr. 310 vom 28. Dezember 1995, S. 37072) vorgesehene und im Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Königliches Gesetzesdekret 4/2004 zur Billigung der Neufassung des Gesetzes über die Körperschaftsteuer) vom 5. März 2004 (BOE Nr. 61 vom 11. März 2004, S. 10951, im Folgenden: TRLIS) übernommene spanische Regelung der steuerlichen Abschreibung zugunsten spanischer Unternehmen, die eine beträchtliche Beteiligung an ausländischen Unternehmen erwerben.
- 4 Die in Art. 12 Abs. 5 TRLIS vorgesehene und am 1. Januar 2002 in Kraft getretene Maßnahme sieht vor, dass ein in Spanien steuerpflichtiges Unternehmen, das an einem „ausländischen Unternehmen“ eine Beteiligung erwirbt, den Geschäfts- oder Firmenwert, der sich daraus ergibt und von dem ansässigen Unternehmen als separater immaterieller Vermögenswert verbucht wird, als Abschreibung von der Steuerbemessungsgrundlage für die von ihm geschuldete Körperschaftsteuer abziehen kann, wenn diese Beteiligung mindestens 5 % beträgt und mindestens ein Jahr lang ununterbrochen gehalten wird. Diese Abschreibung erfolgt gleichmäßig während 20 Jahren ab dem Erwerb der Beteiligung.

5 In Art. 1 Abs. 1 der Entscheidung 2011/5 erklärte die Kommission die in Rede stehende Steuerregelung für mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar.

6 In Art. 1 Abs. 2 und 3 dieser Entscheidung heißt es:

„(2) Steuerabzüge, die den Begünstigten nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im Rahmen innergemeinschaftlicher Erwerbe direkter oder indirekter Beteiligungen an ausländischen Unternehmen gewährt wurden, die – mit Ausnahme der Voraussetzung, dass die Begünstigten ihre Beteiligungen während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens einem Jahr gehalten haben – die einschlägigen Voraussetzungen der Beihilferegelung vor dem 21. Dezember 2007 erfüllten, können hingegen während des gesamten in der Beihilferegelung vorgesehenen Abschreibungszeitraums weiter geltend gemacht werden.

(3) Steuerabzüge, die den Begünstigten nach Artikel 12 Absatz 5 TRLIS im Rahmen der Durchführung innergemeinschaftlicher Erwerbe gewährt wurden, können unter der Voraussetzung, dass vor dem 21. Dezember 2007 die unwiderrufliche Verpflichtung eingegangen worden ist, die genannten Beteiligungen zu halten, ferner, dass der Vertrag die aufschiebende Bedingung enthält, dass die fragliche Transaktion an die zwingende Genehmigung durch eine Aufsichtsbehörde gebunden ist, und dass die Transaktion vor dem 21. Dezember 2007 angemeldet worden ist, für den Teil der Beteiligungen, die ab dem Datum gehalten werden, an dem die aufschiebende Bedingung erfüllt ist, während des gesamten in der Beihilferegelung vorgesehenen Abschreibungszeitraums weiter geltend gemacht werden.“

7 Art. 4 dieser Entscheidung gab dem Königreich Spanien auf, die nach der in Rede stehenden Steuerregelung gewährten Beihilfen zurückzufordern, mit Ausnahme derjenigen, die die in Art. 1 Abs. 2 der Entscheidung genannten Voraussetzungen erfüllten.

#### *Beschluss 2011/282/EU*

8 Mit der Entscheidung 2011/5 schloss die Kommission das Verfahren hinsichtlich der Beteiligungen ab, die von spanischen Unternehmen an Unternehmen mit Sitz in der Europäischen Union erworben werden. Sie hielt das Verfahren jedoch hinsichtlich solcher Beteiligungen an Unternehmen mit Sitz außerhalb der Union offen.

9 In Art. 1 Abs. 1 des Beschlusses 2011/282/EU der Kommission vom 12. Januar 2011 über die steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP 9/07) in Spanien (ABl. 2011, L 135, S. 1) erklärte die Kommission die in Rede stehende Regelung für mit dem Binnenmarkt unvereinbar, mit der in Spanien steuerpflichtigen Unternehmen ein steuerlicher Vorteil in der Form gewährt werde, dass diese den finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert abschreiben könnten, der sich aus dem Erwerb von Beteiligungen an außerhalb der Union ansässigen Gesellschaften ergebe.

10 Art. 1 Abs. 2 bis 5 dieses Beschlusses sieht bestimmte Voraussetzungen vor, unter denen die Begünstigten Steuerabzüge, die ihnen gemäß der in Rede stehenden Steuerregelung beim Erwerb von Beteiligungen außerhalb der Union gewährt wurden, während des gesamten in dieser Regelung vorgesehenen Abschreibungszeitraums weiter geltend machen können.

11 Art. 4 dieser Entscheidung gab dem Königreich Spanien auf, die nach der in Rede stehenden Steuerregelung gewährten Beihilfen zurückzufordern.

*Beschluss 2015/314*

- 12 Mit Beschluss der Kommission vom 17. Juli 2013 über die Eröffnung des in Art. 108 Abs. 2 AEUV vorgesehenen Verfahrens in Bezug auf die staatliche Beihilfe SA.35550 (13/C) (ex 13/NN, ex 12/CP) – Steuerliche Abschreibung des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts bei Erwerb von Beteiligungen an ausländischen Unternehmen entschied diese, die neue behördliche Auslegung von Art. 12 Abs. 5 TRLIS durch die Dirección General de Tributos (Generaldirektion Steuern, Spanien) (im Folgenden: DGT) und durch das Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, Spanien, im Folgenden: TEAC), mit der die Anwendung der in Rede stehenden Steuerregelung auf den Erwerb von indirekten Beteiligungen erstreckt wurde, auf ihre Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht zu prüfen.
- 13 Dieses Verfahren endete am 14. Oktober 2014 mit Erlass eines dritten Beschlusses zu der in Rede stehenden Steuerregelung, dem Beschluss 2015/314.
- 14 In diesem Beschluss stellte die Kommission fest, dass die in Rede stehende Steuerregelung insoweit eine mit dem Binnenmarkt unvereinbare staatliche Beihilfe sei, die darüber hinaus unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV gewährt worden sei, als sie nunmehr auch auf den Erwerb von indirekten Beteiligungen an im Ausland ansässigen Holdinggesellschaften anwendbar sei. Daher gab sie den spanischen Behörden auf, die gewährte Beihilfe zurückzufordern.

***Spanisches Recht***

- 15 Das TEAC mit Sitz in Madrid (Spanien) befindet in erster und letzter Instanz über Beschwerden gegen Entscheidungen bestimmter zentralstaatlicher Steuerbehörden. Ferner ist es Berufungsinstanz für die Entscheidungen der anderen Tribunales Económico-Administrativos (Verwaltungskontrollorgane, im Folgenden: TEA), nämlich der regionalen TEA und der lokalen TEA mit Sitz in Ceuta (Spanien) und Melilla (Spanien).
- 16 Die spanischen Rechtsvorschriften über die Rechtsstellung der TEA sind in der Ley 58/2003, General Tributaria (Gesetz 58/2003 über die Abgabenordnung) vom 17. Dezember 2003 (BOE Nr. 302 vom 18. Dezember 2003, S. 44987) in ihrer durch die Ley 34/2015 vom 21. September 2015 (BOE Nr. 227 vom 22. September 2015, S. 83633) geänderten Fassung (im Folgenden: LGT) dieses Gesetzes enthalten, insbesondere in Titel V („Überprüfung im Verwaltungsweg“) Kapitel IV („Verwaltungsbeschwerde“).

- 17 Art. 228 LGT bestimmt:

„(1) Die Zuständigkeit für die Entscheidung über Verwaltungsbeschwerden liegt ausschließlich bei den Verwaltungskontrollorganen, die in Ausübung ihrer Befugnisse funktional unabhängig sind.

(2) Im Bereich der Zuständigkeit des Staates sind Verwaltungskontrollorgane:

a) Das [TEAC].

b) Die regionalen und lokalen [TEA].

(3) Die Sonderkammer für die Vereinheitlichung der Rechtsprechung ist gleichfalls als Verwaltungskontrollorgan anzusehen.

...“

18 Art. 237 Abs. 3 LGT enthält Vorschriften über Vorabentscheidungsersuchen, die die TEA an den Gerichtshof richten können, u. a. zur Aussetzung des Verfahrens bis zur Antwort des Gerichtshofs auf eine Vorlagefrage.

19 In Art. 243 LGT („Außerordentlicher Rechtsbehelf zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung“) heißt es:

„(1) Gegen die Entscheidungen des [TEAC] in Steuersachen kann durch den Generaldirektor für Steuern beim Ministerium für Wirtschaft und Finanzen ein außerordentliches Rechtsmittel zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung eingelegt werden, wenn er mit dem Inhalt dieser Entscheidungen nicht einverstanden ist.

...

(2) Die Sonderkammer zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung ist für die Entscheidung über ein solches Rechtsmittel zuständig. Sie setzt sich zusammen aus dem Präsidenten des [TEAC], der den Vorsitz führt, dreien seiner Mitglieder, dem Generaldirektor für Steuern des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen, dem Generaldirektor der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde, dem Generaldirektor oder dem Direktor der Stelle der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde, zu der die Einrichtung funktionell gehört, die den Verwaltungsakt erlassen hat, auf den in der Entscheidung, die Gegenstand des Rechtsmittels ist, Bezug genommen wird, und dem Präsidenten des Rates zum Schutz der Steuerzahler.

...

(3) Die Entscheidung über das Rechtsmittel ergeht mit der Mehrheit der Mitglieder der Sonderkammer. Der Präsident hat bei Stimmgleichheit stets die ausschlaggebende Stimme.

(4) Die Entscheidung über das Rechtsmittel ergeht binnen sechs Monaten, achtet die aus der angefochtenen Entscheidung hervorgehende besondere rechtliche Situation und schafft ein anwendbares Präjudiz.

(5) Das durch eine solche Rechtsmittelentscheidung geschaffene Präjudiz bindet die [TEA], die Steuerbehörden der Autonomen Gemeinschaften und der Städte mit Autonomiestatus sowie die übrigen Teile der Steuerverwaltung des Staates, der Autonomen Gemeinschaften und der Städte mit Autonomiestatus.“

20 Andere Vorschriften zu den TEA finden sich im Real Decreto 520/2005, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía Administrativa (Königliches Dekret 520/2005 zur Genehmigung der Allgemeinen Durchführungsbestimmungen der [LGT] betreffend die Überprüfung und die Verwaltungsbeschwerde) vom 13. Mai 2015 (BOE Nr. 126 vom 27. Mai 2005, S. 17835) (im Folgenden: Königliches Dekret 520/2005).

21 Art. 29 Abs. 2 und 9 des Königlichen Dekrets 520/2005 bestimmt:

„(2) Der Präsident [des TEAC] wird durch Königliche Verordnung des Ministerrats auf Vorschlag des Ministers für Wirtschaft und Finanzen ernannt und abberufen; er wird unter Beamten ausgewählt, deren Ruf und Berufserfahrung im Steuerbereich anerkannt sind, und hat den Rang eines Generaldirektors des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen.

Die Mitglieder [des TEAC] werden durch Königliche Verordnung des Ministerrats auf Vorschlag des Ministers für Wirtschaft und Finanzen ernannt und abberufen; sie werden unter den Beamten der Einrichtungen ausgewählt, die in der Liste der Arbeitsplätze aufgeführt sind, und haben den Rang eines stellvertretenden Generaldirektors des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen.

...

(9) Alle Mitglieder des Plenums oder der Kammern sowie die Einpersonenorgane [des TEAC] üben die ihnen gesetzlich zugewiesenen und die ihnen gegebenenfalls vom Präsidenten zugewiesenen Aufgaben in völliger Unabhängigkeit und in eigener Verantwortung aus.“

22 In Art. 30 Abs. 2 und 12 des Königlichen Dekrets 520/2005 heißt es:

„(2) Der Vorsitzende, die Präsidenten der dezentralisierten Kammer, die Kammerpräsidenten und die Mitglieder [der regionalen und örtlichen TEA] werden durch Erlass des Ministers für Wirtschaft und Finanzen ernannt und abberufen; sie werden unter den Beamten der Einrichtungen ausgewählt, die in der Liste der Arbeitsplätze aufgeführt sind. ...

...

(12) Alle Mitglieder des Plenums oder der Kammern sowie die Einpersonenorgane [der regionalen und lokalen TEA] üben die ihnen gesetzlich zugewiesenen und die ihnen gegebenenfalls vom Präsidenten oder vom Präsidenten der dezentralisierten Kammer übertragenen Aufgaben in völliger Unabhängigkeit und in eigener Verantwortung aus.“

### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

- 23 Im Mai 2002 übernahm die Banco de Santander Central Hispano SA (im Folgenden: BSCH), Dachgesellschaft der steuerlichen Organschaft (im Folgenden: Steuergruppe) 17/89, 100 % der Anteile der Gesellschaft deutschen Rechts AKB Holding GmbH (im Folgenden: AKB).
- 24 Dieser Erwerb, dessen Preis sich auf 1 099 999 999 Euro belief, während der Buchwert von AKB auf 183 909 000 Euro geschätzt wurde, generierte einen finanziellen Geschäfts- oder Firmenwert von 916 091 000 Euro (im Folgenden: in Rede stehender Geschäfts- oder Firmenwert).
- 25 AKB hielt als Holdinggesellschaft Beteiligungen an folgenden Gesellschaften mit Sitz in der Union: AKB Datensysteme GmbH, AKB Autobörse AG, AKB Leasing GmbH, AKB Versicherungsdienst GmbH, AKB Privat- und Handelsbank Aktien AG, AKB Vermögensverwaltung GmbH und AKB Marketing Services sp. z o.o.
- 26 Im Laufe des Monats Dezember 2002 übertrug BSCH die Aktien der AKB, deren Erwerbspreis dem in Rede stehenden Geschäfts- oder Firmenwert zugrunde lag, der Gesellschaft niederländischen Rechts Holneth BV und der Gesellschaft spanischen Rechts Santander Consumer Finance SA (im Folgenden: SCF), die ebenfalls zur Steuergruppe 17/89 gehörten.
- 27 In Bezug auf den in Rede stehenden Geschäfts- oder Firmenwert nahm die Steuergruppe 17/89 in ihren Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 Abschreibungen gemäß Art. 12 Abs. 5 TRLIS vor.
- 28 So setzten BSCH und SCF für das Jahr 2002 Abschreibungen von 27 482 730 Euro bzw. 1 631 395 Euro an. Für das Jahr 2003 machte SCF eine Abschreibung von 45 804 550 Euro geltend.

- 29 Für das Jahr 2002 genehmigte die Finanzinspektion im Anschluss an eine Steuerprüfung, die mit Abschlussprotokoll vom 21. Dezember 2006 endete, mit Änderungsbescheid vom 7. März 2007 die von BSCH vorgenommene Abschreibung in Höhe von 20 262 374 Euro, nahm aber eine Berichtigung in Höhe von 7 215 356 Euro vor. Für SCF wurde die Abschreibung von 1 631 395 Euro in vollem Umfang anerkannt.
- 30 Mit Änderungsbescheid vom 22. Juli 2010 lehnte die Finanzinspektion die gesamte Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts ab, die SCF für das Jahr 2003 geltend machte.
- 31 Am 16. August 2010 legte Banco de Santander gegen diesen Änderungsbescheid Verwaltungsbeschwerde beim TEAC ein und machte geltend, dass der in Rede stehende Geschäfts- oder Firmenwert trotz seines indirekten Charakters – der sich daraus ergebe, dass der zugrunde liegende Erwerb eine Holdinggesellschaft betroffen habe – nach dem Wortlaut von Art. 12 Abs. 5 TRLIS von der Körperschaftsteuer abzugsfähig sei.
- 32 In Anbetracht der in Rn. 12 des vorliegenden Urteils erwähnten neuen Auslegung von Art. 12 Abs. 5 TRLIS, der sowohl die DGT als auch das TEAC folgten, stelle sich vorliegend die Frage, ob der Vorteil in Form des Steuerabzugs, der der Abschreibung des vor dem 21. Dezember 2007 infolge des Erwerbs einer gebietsfremden Holdinggesellschaft erzielten in Rede stehenden Firmen- oder Geschäftswerts entspreche, gemäß der Entscheidung 2011/5 als der ersten Entscheidung der Kommission über die in Rede stehende Steuerregelung als rechtswidrige und mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe zurückgefordert werden müsse.
- 33 Da Art. 1 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 der Entscheidung 2011/5 aus Gründen des Vertrauensschutzes die vor dem 21. Dezember 2007 getätigten Erwerbe von der Verpflichtung zur Rückforderung ausschließe und der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Erwerb vor diesem Zeitpunkt erfolgt sei, sei es für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits unerlässlich, zu klären, ob diese Bestimmungen der Entscheidung 2011/5 dahin auszulegen seien, dass sie auch für den Erwerb von mittelbaren Beteiligungen gelten, insbesondere für den Erwerb einer im Ausland ansässigen Holdinggesellschaft wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden.
- 34 Insoweit war das TEAC der Auffassung, dass die behördliche Auslegung, die früher der Anwendung des Steuerabzugs auf die Übernahme indirekter Beteiligungen entgegenstand, keine Rechtsquelle sei.
- 35 Weder die DGT noch das TEAC gehörten nämlich zur gesetzgebenden oder rechtsprechenden Gewalt. Die von diesen Stellen vorgenommenen Auslegungen seien nicht endgültig, da sie der Kontrolle durch die Gerichte unterlägen. Im Übrigen habe sich das Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) noch nicht zur Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 5 TRLIS auf indirekte Beteiligungen geäußert.
- 36 Unter diesen Umständen hat das TEAC das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
1. Ist Art. 1 Abs. 2 der Entscheidung 2011/5 dahin auszulegen, dass das in dieser Vorschrift anerkannte schützenswerte Vertrauen in der dort festgelegten Form auch auf die steuerliche Abschreibungsfähigkeit des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts nach Art. 12 Abs. 5 TRLIS anwendbar ist, wenn indirekte Beteiligungen an gebietsfremden Gesellschaften durch den direkten Erwerb einer gebietsfremden Holdinggesellschaft erworben wurden?
  2. Falls die erste Frage bejaht wird: Ist der dem Beschluss 2015/314 zugrunde liegende Beschluss über die Einleitung des Verfahrens nach Art. 108 Abs. 2 AEUV aufgrund eines Verstoßes gegen Art. 108 AEUV selbst sowie gegen die Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von [Art. 108 AEUV] (ABl. 1999, L 83, S. 1) nichtig?

- 37 Mit Entscheidung vom 8. Januar 2015, die am 27. Januar 2015 beim Gerichtshof eingegangen ist, hat das TEAC die Vorlagefragen wegen des Eintritts neuer Tatsachen umformuliert.
- 38 Es handelte sich zum einen um den Erlass des Beschlusses 2015/314 am 15. Oktober 2014 und zum anderen um die Urteile des Gerichts der Europäischen Union vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), mit denen das Gericht Art. 1 Abs. 1 bzw. Art. 4 der Entscheidung 2011/5 und des Beschlusses 2011/282 für nichtig erklärt hat.
- 39 Das TEAC war der Ansicht, dass nach dieser neuen Entwicklung der Gerichtshof nicht mehr zur Auslegung der Entscheidung 2011/5 zu befragen sei, da die für die Entscheidung des Rechtsstreits wesentliche Frage nunmehr sei, ob die Nichtigklärung dieser Entscheidung durch das Gericht die Ungültigkeit des Beschlusses 2015/314 zur Folge habe, der das bereits in der Entscheidung 2011/5 und im Beschluss 2011/282 ausgesprochene Verbot des Abzugs nach Art. 12 Abs. 5 TRLIS auf indirekte Beteiligungen an im Ausland ansässigen Gesellschaften erstrecke.
- 40 Unter diesen Umständen hat das TEAC beschlossen, die Vorlagefragen wie folgt umzuformulieren:
1. Ist der Beschluss 2015/314 wegen fehlender tatsächlicher und rechtlicher Grundlage gemäß den Urteilen des Gerichts der Europäischen Union vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), nichtig, mit denen Art. 1 Abs. 1 bzw. Art. 4 der Entscheidung 2011/5 und des Beschlusses 2011/282 für nichtig erklärt wurden?
  2. Ist der Beschluss 2015/314 wegen fehlender Begründung gemäß den Urteilen des Gerichts der Europäischen Union vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), nichtig, mit denen Art. 1 Abs. 1 bzw. Art. 4 der Entscheidung 2011/5 und des Beschlusses 2011/282 für nichtig erklärt wurden?
  3. Hilfsweise, für den Fall, dass die vorstehenden Fragen verneint werden:  
  
Ist der Beschluss 2015/314 nichtig, weil die neue behördliche Auslegung von Art. 12 Abs. 5 TRLIS in vollem Umfang vom Anwendungsbereich der Entscheidung 2011/5 und des Beschlusses 2011/282 erfasst wird?
- 41 Mit Entscheidung vom 8. Juni 2017, die am 6. Juli 2017 beim Gerichtshof eingegangen ist, hat das TEAC die Vorlagefragen ein zweites Mal wegen des Eintritts einer neuen Tatsache umformuliert, nämlich des Urteils vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981), mit dem der Gerichtshof die Urteile des Gerichts vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939) sowie Banco Santander und Santusa/Kommission (T-399/11, EU:T:2014:938), aufgehoben und die Rechtssachen T-219/10 und T-399/11 an das Gericht zurückverwiesen hat.
- 42 In Anbetracht dieser neuen Tatsache war das TEAC der Ansicht, dass sowohl die im Rahmen des ursprünglichen Vorabentscheidungsersuchens gestellten Fragen zur Auslegung des Anwendungsbereichs von Art. 1 Abs. 2 der Entscheidung 2011/5 als auch die im Rahmen der ersten Umformulierung der Vorlagefragen gestellten Fragen zur Gültigkeit des Beschlusses 2015/314 beantwortet werden müssten.

43 Nach ihrer zweiten Umformulierung lauten die Vorlagefragen nunmehr wie folgt:

1. Falls die Gültigkeit der Entscheidung 2011/5 bestätigt wird:
  - a) Ist Art. 1 Abs. 2 der Entscheidung 2011/5 dahin auszulegen, dass das in dieser Vorschrift anerkannte schützenswerte Vertrauen in der dort festgelegten Form auch auf die steuerliche Abschreibungsfähigkeit des finanziellen Geschäfts- oder Firmenwerts nach Art. 12 Abs. 5 TRLIS anwendbar ist, wenn indirekte Beteiligungen an gebietsfremden Gesellschaften durch den direkten Erwerb einer gebietsfremden Holdinggesellschaft erworben wurden?
  - b) Falls die erste Frage bejaht wird: Ist der dem Beschluss 2015/314 zugrunde liegende Beschluss über die Einleitung des Verfahrens nach Art. 108 Abs. 2 AEUV aufgrund eines Verstoßes gegen Art. 108 AEUV selbst sowie gegen die Verordnung Nr. 659/1999 nichtig?
2. Sofern in der Rechtssache T-219/10 Art. 1 der Entscheidung 2011/5 für nichtig erklärt wird:
  - a) Ist der Beschluss 2015/314 wegen fehlender tatsächlicher und rechtlicher Grundlage nichtig?
  - b) Ist der Beschluss 2015/314 wegen fehlender Begründung nichtig?
  - c) Hilfsweise, für den Fall, dass die vorstehenden Fragen verneint werden:

Ist der Beschluss 2015/314 nichtig, weil die neue behördliche Auslegung von Art. 12 Abs. 5 TRLIS in vollem Umfang vom Anwendungsbereich der Entscheidung 2011/5 und des Beschlusses 2011/282 erfasst wird?

44 Mit Urteil vom 15. November 2018, *World Duty Free Group/Kommission* (T-219/10 RENV, EU:T:2018:784), wies das Gericht die Nichtigkeitsklage von *World Duty Free Group* gegen die Entscheidung 2011/5 ab.

45 Am 25. Januar 2019 legte diese Gesellschaft ein Rechtsmittel ein und beantragte die Aufhebung dieses Urteils sowie die Nichtigerklärung der Entscheidung 2011/5. Dieses Rechtsmittel ist beim Gerichtshof anhängig (Rechtssache C-51/19 P).

46 Weitere Rechtsmittel mit gleichem Gegenstand oder gegen andere Urteile des Gerichts, mit denen Nichtigkeitsklagen gegen den Beschluss 2011/282 abgewiesen wurden, sind ebenfalls beim Gerichtshof anhängig.

47 Außerdem sind derzeit mehrere Klagen auf Nichtigerklärung des Beschlusses 2015/314 beim Gericht anhängig.

48 Das Verfahren in der vorliegenden Rechtssache ist mehrfach in Folge ausgesetzt worden. Dies erfolgte im Wesentlichen deshalb, weil das TEAC nach den beiden Umformulierungen der Vorabentscheidungsfragen den Gerichtshof nunmehr entweder – für den Fall, dass die Ungültigkeit der Entscheidung 2011/5 vom Unionsrichter festgestellt würde – zu den eventuellen Folgen dieser Ungültigkeit für die Gültigkeit des Beschlusses 2015/314 oder – für den Fall, dass die Gültigkeit der Entscheidung 2011/5 durch den Unionsrichter bestätigt wird – zur Auslegung dieser Entscheidung befragen möchte, um deren Anwendungsbereich zu ermitteln.

49 Allerdings ist die Frage der Gültigkeit der Entscheidung 2011/5 derzeit immer noch bei den Unionsgerichten anhängig.

50 In Anbetracht insbesondere der nach dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs sowie der von der Kommission geäußerten Zweifel an der Eigenschaft des TEAC als „Gericht“ im Sinne von Art. 267 AEUV und damit an der Zulässigkeit dieses Ersuchens ist die vorliegende Rechtssache jedoch fortzusetzen, um zu prüfen, ob das TEAC diese Eigenschaft hat.

## Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

- 51 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs stellt dieser bei der Beurteilung der rein unionsrechtlichen Frage, ob es sich bei der jeweils vorliegenden Einrichtung um ein „Gericht“ im Sinne von Art. 267 AEUV handelt, auf eine Reihe von Merkmalen ab, wie z. B. die gesetzliche Grundlage der Einrichtung, ihr ständiger Charakter, die obligatorische Gerichtsbarkeit, das Streitige Verfahren, die Anwendung von Rechtsnormen durch die Einrichtung sowie ihre Unabhängigkeit (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 30. Juni 1966, Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, S. 602; vom 31. Mai 2005, Syfait u. a., C-53/03, EU:C:2005:333, Rn. 29, sowie vom 16. Februar 2017, Margarit Panicello, C-503/15, EU:C:2017:126, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 52 Was das TEAC als vorliegende Einrichtung in der vorliegenden Rechtssache anbelangt, so lassen die Angaben in den dem Gerichtshof vorgelegten Akten keinen Zweifel daran, dass es die Kriterien der gesetzlichen Grundlage, des ständigen Charakters, der obligatorischen Gerichtsbarkeit, des Streitigen Verfahrens und der Anwendung von Rechtsnormen durch diese Einrichtung erfüllt.
- 53 Es stellt sich jedoch die Frage, ob das TEAC dem Unabhängigkeitskriterium genügt.
- 54 Hierzu hat der Gerichtshof in Rn. 39 des Urteils vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a. (C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145), entschieden, dass die spanischen Rechtsvorschriften über die TEA, wie sie auf die Rechtssache anwendbar waren, in der dieses Urteil ergangen ist, eine funktionale Trennung zwischen den mit der Verwaltung, der Erhebung und der Berechnung der Abgaben betrauten Stellen der Steuerverwaltung einerseits und den TEA andererseits gewährleisten, die ohne Weisungen der Steuerverwaltung über die Rechtsbehelfe entscheiden, die gegen die Entscheidungen dieser Stellen eingelegt werden. In Rn. 40 dieses Urteils hat der Gerichtshof festgestellt, dass diese Garantien den TEA die Stellung eines Dritten im Verhältnis zu den Stellen, die die mit dem Rechtsbehelf angefochtene Entscheidung erlassen haben, und die für ihre Einstufung als Gerichte im Sinne von Art. 267 AEUV erforderliche Unabhängigkeit verleihen.
- 55 Wie jedoch auch die Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen ausgeführt hat, bedürfen diese Erwägungen einer Überprüfung vor allem im Hinblick auf die jüngere Rechtsprechung des Gerichtshofs insbesondere zum Kriterium der Unabhängigkeit, das eine nationale Einrichtung erfüllen muss, um als „Gericht“ im Sinne von Art. 267 AEUV eingestuft zu werden.
- 56 In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass die Unabhängigkeit der nationalen Gerichte für das reibungslose Funktionieren des Systems der justiziellen Zusammenarbeit von grundlegender Bedeutung ist, das durch den Mechanismus des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 267 AEUV verkörpert wird, da nach der oben in Rn. 51 angeführten ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs die Vorlageberechtigung von Einrichtungen, die mit der Anwendung des Unionsrechts betraut sind, u. a. daran geknüpft ist, dass sie unabhängig sind (Urteil vom 27. Februar 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, Rn. 43).
- 57 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs umfasst der Begriff der Unabhängigkeit zwei Aspekte. Der erste, das Außenverhältnis betreffende Aspect erfordert, dass die betreffende Einrichtung ihre Funktionen in völliger Autonomie ausübt, ohne mit irgendeiner Stelle hierarchisch verbunden oder ihr untergeordnet zu sein und ohne von irgendeiner Stelle Anordnungen oder Anweisungen zu erhalten, so dass sie vor Interventionen oder Druck von außen geschützt ist, die die Unabhängigkeit des Urteils ihrer Mitglieder gefährden und deren Entscheidungen beeinflussen könnten (Urteil vom 27. Februar 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 58 Zum das Außenverhältnis betreffenden Aspect der Unabhängigkeit ist auch daran zu erinnern, dass die Nichtabsetzbarkeit der Mitglieder der betreffenden Einrichtung eine wesentliche Garantie für die richterliche Unabhängigkeit darstellt, da sie darauf abzielt, die mit der Aufgabe des Richtens Betrauten

in ihrer Person zu schützen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. September 2006, *Wilson*, C-506/04, EU:C:2006:587, Rn. 51, und vom 27. Februar 2018, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, C-64/16, EU:C:2018:117, Rn. 45).

- 59 Der Grundsatz der Unabsetzbarkeit, dessen entscheidende Bedeutung hervorzuheben ist, erfordert insbesondere, dass die Richter im Amt bleiben dürfen, bis sie das obligatorische Ruhestandsalter erreicht haben oder ihre Amtszeit, sofern diese befristet ist, abgelaufen ist. Dieser Grundsatz beansprucht zwar nicht völlig absolute Geltung, doch dürfen Ausnahmen von ihm nur unter der Voraussetzung gemacht werden, dass dies durch legitime und zwingende Gründe gerechtfertigt ist und dabei der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz beachtet wird. So ist allgemein anerkannt, dass Richter abberufen werden können, wenn sie wegen Dienstunfähigkeit oder einer schweren Verfehlung nicht mehr zur Ausübung ihres Amtes geeignet sind, wobei angemessene Verfahren einzuhalten sind (Urteil vom 24. Juni 2019, *Kommission/Polen [Unabhängigkeit des Obersten Gerichts]*, C-619/18, EU:C:2019:531, Rn. 76).
- 60 So ist die Unabsetzbarkeit der Mitglieder eines Gerichts nur dann gewährleistet, wenn die Fälle, in denen die Mitglieder der Einrichtung abberufen werden können, in besonderen Regelungen durch ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen festgelegt sind, die Garantien bieten, die über das hinausgehen, was die allgemeinen Regeln des Verwaltungs- und des Arbeitsrechts im Falle einer missbräuchlichen Abberufung vorsehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. Oktober 2014, *TDC*, C-222/13, EU:C:2014:2265, Rn. 32 und 35).
- 61 Der zweite, das Innenverhältnis betreffende Aspekt der Unabhängigkeit steht mit dem Begriff der Unparteilichkeit in Zusammenhang und bezieht sich darauf, dass den Parteien des Rechtsstreits und ihren jeweiligen Interessen am Streitgegenstand mit dem gleichen Abstand begegnet wird. Dieser Aspekt verlangt, dass Sachlichkeit obwaltet und neben der strikten Anwendung der Rechtsnormen keinerlei Interesse am Ausgang des Rechtsstreits besteht (Urteil vom 16. Februar 2017, *Margarit Panicello*, C-503/15, EU:C:2017:126, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 62 So bedeutet der Begriff der Unabhängigkeit, die dem Auftrag des Richters innewohnt, nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs vor allem, dass die betreffende Stelle gegenüber der Behörde, die die mit einem Rechtsbehelf angefochtene Entscheidung erlassen hat, die Eigenschaft eines Dritten hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 30. März 1993, *Corbiau*, C-24/92, EU:C:1993:118, Rn. 15, und vom 9. Oktober 2014, *TDC*, C-222/13, EU:C:2014:2265, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 63 Diese Garantien der Unabhängigkeit und Unparteilichkeit setzen voraus, dass es Regeln insbesondere für die Zusammensetzung der Einrichtung, die Ernennung, die Amtsdauer und die Gründe für Enthaltung, Ablehnung und Abberufung ihrer Mitglieder gibt, die es ermöglichen, bei den Rechtsunterworfenen jeden berechtigten Zweifel an der Unempfänglichkeit der genannten Stelle für Einflussnahmen von außen und an ihrer Neutralität in Bezug auf die einander gegenüberstehenden Interessen auszuschließen (Urteil vom 9. Oktober 2014, *TDC*, C-222/13, EU:C:2014:2265, Rn. 32).
- 64 Im vorliegenden Fall ist erstens festzustellen, dass nach den einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften, insbesondere Art. 29 Abs. 2 des Königlichen Dekrets 520/2005, der Präsident und die Mitglieder des TEAC durch Königliche Verordnung des Ministerrats auf Vorschlag des Ministers für Wirtschaft und Finanzen auf unbestimmte Zeit ernannt werden. Nach dieser Bestimmung können sowohl der Präsident als auch die Mitglieder des TEAC nach demselben Verfahren, d. h. durch Königliche Verordnung des Ministerrats auf Vorschlag des Wirtschafts- und Finanzministers, abberufen werden.
- 65 Die Mitglieder der regionalen TEA werden gemäß Art. 30 Abs. 2 des Königlichen Dekrets 520/2005 vom Minister für Wirtschaft und Finanzen unter Beamten ausgewählt, die in einer Liste aufgeführt sind, und können auch von diesem Minister abberufen werden.

- 66 Die anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften enthalten zwar Bestimmungen u. a. über die Enthaltung und die Ablehnung des Präsidenten sowie der übrigen Mitglieder des TEAC sowie Bestimmungen über Interessenkonflikte, Unvereinbarkeiten und Transparenzpflichten in Bezug auf den Präsidenten des TEAC, doch ist unstrittig, dass die Regeln für die Abberufung des Präsidenten und der anderen Mitglieder des TEAC nicht in besonderen Regelungen durch ausdrückliche gesetzliche Bestimmungen festgelegt sind, wie sie für Angehörige der rechtsprechenden Gewalt gelten. In dieser Hinsicht unterliegen die Mitglieder des TEAC ausschließlich den allgemeinen Regeln des Verwaltungsrechts und insbesondere dem Grundstatut der Bediensteten des öffentlichen Dienstes, wie die spanische Regierung in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof bestätigt hat. Die gleiche Feststellung gilt für die Mitglieder der regionalen und lokalen TEA.
- 67 Daher ist die Abberufung des Präsidenten und der übrigen Mitglieder des TEAC sowie der Mitglieder der anderen TEA nicht, wie es der in Rn. 59 des vorliegenden Urteils genannte Grundsatz der Unabsetzbarkeit verlangt, unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und angemessener Verfahren auf bestimmte Ausnahmefälle beschränkt, in denen legitime und zwingende Gründe eine solche Maßnahme rechtfertigen, wie etwa, wenn die betreffenden Personen wegen Dienstunfähigkeit oder einer schweren Verfehlung nicht mehr zur Ausübung ihres Amtes geeignet sind.
- 68 Folglich gewährleistet das anwendbare nationale Recht nicht den Schutz des Präsidenten und der übrigen Mitglieder des TEAC vor unmittelbarem oder mittelbarem Druck von außen, der Zweifel an ihrer Unabhängigkeit wecken könnte.
- 69 Zwar sind die Mitglieder der TEA nach dem Wortlaut von Art. 228 Abs. 1 LGT in Ausübung ihrer Befugnisse „funktional unabhängig“ und üben gemäß Art. 29 Abs. 9 und Art. 30 Abs. 12 des Königlichen Dekrets 520/2005 die ihnen gesetzlich zugewiesenen Aufgaben „in völliger Unabhängigkeit und in eigener Verantwortung“ aus; gegen ihre Abberufung oder den Widerruf ihrer Ernennung sind sie aber nicht durch besondere Garantien geschützt. Ein solches System ist nicht geeignet, ungebührlichen Druck der Exekutive gegenüber den Mitgliedern der TEA wirksam zu verhindern (vgl. entsprechend Urteil vom 31. Mai 2005, Syfait u. a., C-53/03, EU:C:2005:333, Rn. 31).
- 70 Insoweit unterscheidet sich die Situation der Mitglieder der TEA und insbesondere des TEAC z. B. von der Situation der vorliegenden Einrichtung in der Rechtssache, in der das Urteil vom 6. Oktober 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), ergangen ist, da, wie sich aus den Rn. 11 und 20 dieses Urteils ergibt, die Mitglieder dieser Einrichtung im Unterschied zu den Mitgliedern der TEA während der Dauer ihrer Amtszeit nicht abberufen werden können, wovon nur aus ausdrücklich gesetzlich bestimmten Gründen abgewichen werden kann.
- 71 Ebenso unterscheiden sich die TEA und insbesondere das TEAC von der vorliegenden Einrichtung in der Rechtssache, in der das Urteil vom 24. Mai 2016, MT Højgaard und Züblin (C-396/14, EU:C:2016:347), ergangen ist. Wie sich nämlich aus den Rn. 29 bis 31 dieses Urteils ergibt, weist diese Einrichtung zwar sachverständige Beisitzer auf, die nicht den für Richter vorgesehenen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießen, gleichzeitig aber auch Richter, die diesen Schutz genießen und die in jedem Fall über die Stimmenmehrheit und im Entscheidungsprozess der Einrichtung somit über ein ausschlaggebendes Gewicht verfügen, was dessen Unabhängigkeit gewährleistet.
- 72 Was zweitens den zweiten, das Innenverhältnis betreffenden und in Rn. 61 des vorliegenden Urteils genannten Aspekt des Erfordernisses der Unabhängigkeit betrifft, ist festzustellen, dass zwar innerhalb des Wirtschafts- und Finanzministeriums eine funktionale Trennung besteht zwischen den mit der Verwaltung, der Erhebung und der Berechnung der Abgaben betrauten Stellen der Steuerverwaltung einerseits und den TEA andererseits, die über die Rechtsbehelfe entscheiden, die gegen die Entscheidungen dieser Stellen eingelegt werden.

- 73 Gleichwohl tragen, wie auch der Generalanwalt in den Nrn. 31 und 40 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, bestimmte Merkmale des Verfahrens des außerordentlichen Rechtsmittels vor der Sala Especial para la Unificación de Doctrina (Sonderkammer zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung, Spanien) nach Art. 243 LGT dazu bei, Zweifel daran zu begründen, dass das TEAC im Verhältnis zu den einander gegenüberstehenden Interessen „Dritter“ ist.
- 74 Es ist nämlich allein Sache des Generaldirektors für Steuern des Wirtschafts- und Finanzministeriums, ein solches außerordentliches Rechtsmittel gegen Beschlüsse des TEAC einzulegen, mit denen er nicht einverstanden ist. Dieser ist aber selbst von Amts wegen Teil des achtköpfigen Spruchkörpers, der über dieses Rechtsmittel zu befinden hat, ebenso wie der Generaldirektor oder Direktor der Stelle der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde, zu der die Einrichtung gehört, die den Verwaltungsakt erlassen hat, auf den in der Entscheidung, die Gegenstand des Rechtsmittels ist, Bezug genommen wird. Somit sitzen sowohl der Generaldirektor für Steuern des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen, der das außerordentliche Rechtsmittel gegen eine Entscheidung des TEAC erhoben hat, als auch der Generaldirektor oder Direktor der Stelle der staatlichen Steuerverwaltungsbehörde, zu der die Einrichtung gehört, die den Verwaltungsakt erlassen hat, auf den in der Entscheidung, die Gegenstand des Rechtsmittels ist, Bezug genommen wird, in der Sonderkammer des TEAC, die über dieses Rechtsmittel entscheidet. Daraus folgt eine Vermischung der Stellung als Partei im Verfahren des außerordentlichen Rechtsmittels und derjenigen als Mitglied der Einrichtung, die über ein solches Rechtsmittel zu entscheiden hat.
- 75 Im Übrigen ist die Möglichkeit der Einlegung eines solchen außerordentlichen Rechtsmittels durch den Generaldirektor für Steuern des Ministeriums für Wirtschaft und Finanzen gegen eine Entscheidung des TEAC geeignet, Druck auf dieses auszuüben, und begründet dadurch Zweifel an seiner Unabhängigkeit und Unparteilichkeit, auch wenn sich, wie die spanische Regierung in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof geltend gemacht hat, aus Art. 243 Abs. 4 LGT ergibt, dass dieses außerordentliche Rechtsmittel nur für die Zukunft wirkt und keine Auswirkungen auf bereits vom TEAC getroffene Entscheidungen hat, einschließlich derjenigen, die Gegenstand des Rechtsmittels ist.
- 76 Diese Merkmale des außerordentlichen Rechtsmittels zur Vereinheitlichung der Rechtsprechung, das gegen die Entscheidungen des TEAC eingelegt werden kann, verdeutlichen die institutionellen und funktionalen Verbindungen zwischen dieser Einrichtung und dem Ministerium für Wirtschaft und Finanzen, insbesondere in Gestalt des Generaldirektors für Steuern dieses Ministeriums sowie des Generaldirektors der Direktion, von der die vor ihm angefochtenen Entscheidungen stammen. Das Vorhandensein solcher Verbindungen schließt es aus, dem TEAC im Verhältnis zu dieser Behörde die Eigenschaft eines Dritten zuzuerkennen (vgl. entsprechend Urteil vom 30. Mai 2002, Schmid, C-516/99, EU:C:2002:313, Rn. 38 bis 40).
- 77 Folglich genügt das TEAC nicht dem das Innenverhältnis betreffenden Aspekt des Erfordernisses der Unabhängigkeit, das für Gerichte kennzeichnend ist.
- 78 Hinzuzufügen ist zum einen, dass der Umstand, dass die TEA keine „Gerichte“ im Sinne von Art. 267 AEUV sind, sie nicht von der Verpflichtung befreit, beim Erlass ihrer Entscheidungen die Anwendung des Unionsrechts zu gewährleisten und nationale Vorschriften, die im Widerspruch zu unmittelbar anwendbaren Bestimmungen des Unionsrechts stehen, gegebenenfalls unangewendet zu lassen, da diese Verpflichtungen für alle zuständigen nationalen Behörden gelten und nicht nur für Gerichte (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Juni 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, Rn. 30 bis 33, vom 14. Oktober 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, Rn. 61 und 63, sowie vom 4. Dezember 2018, Minister for Justice and Equality und Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, Rn. 36 und 38).
- 79 Zum anderen gewährleistet das Bestehen gerichtlicher Rechtsschutzmöglichkeiten vor der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof) und dem Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) gegen die Entscheidungen der TEA zum Abschluss des Verfahrens der Verwaltungsbeschwerde die

Wirksamkeit des in Art. 267 AEUV vorgesehenen Mechanismus des Vorabentscheidungsverfahrens und die Einheitlichkeit der Auslegung des Unionsrechts, da diese nationalen Gerichte die Möglichkeit haben bzw. gegebenenfalls verpflichtet sind, dem Gerichtshof Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen, wenn eine Entscheidung über die Auslegung oder die Gültigkeit des Unionsrechts zum Erlass ihres Urteils erforderlich ist (vgl. entsprechend Urteil vom 31. Januar 2013, *Belov*, C-394/11, EU:C:2013:48, Rn. 52).

- 80 Nach alledem ist festzustellen, dass das vom TEAC eingereichte Vorabentscheidungsersuchen unzulässig ist, da diese Einrichtung nicht als „Gericht“ im Sinne von Art. 267 AEUV einzustufen ist.

### **Kosten**

- 81 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei der vorliegenden Einrichtung anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieser Einrichtung. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Große Kammer) für Recht erkannt:

**Das vom Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, Spanien) mit Entscheidung vom 2. April 2014 eingereichte Vorabentscheidungsersuchen ist unzulässig.**

Unterschriften