



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MICHAL BOBEK
vom 7. September 2017¹

Rechtssache C-298/16

**Teodor Ispas,
Anduța Ispas
gegen
Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj**

(Vorabentscheidungsersuchen der Curtea de Apel Cluj [Berufungsgericht Cluj, Rumänien])

„Ersuchen um Vorabentscheidung – Steuerbescheide über geschuldete Mehrwertsteuer – Verfahrensrechte von Steuerpflichtigen im nationalen Verfahren zur Erhebung der Mehrwertsteuer – Geltungsbereich der Grundrechte der Union – Verteidigungsrechte – Art. 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Recht auf Anhörung – Zugang zu den Akten – Recht auf Zugang zu den Informationen und Dokumenten, die die Grundlage einer Entscheidung bilden“

I. Einleitung

1. Bei den Eheleuten Ispas (im Folgenden: Kläger) wurde eine Steuerprüfung durchgeführt. Diese ergab, dass Mehrwertsteuerverbindlichkeiten der Kläger von diesen nicht ordnungsgemäß erklärt worden waren. Es wurden zwei Steuerbescheide erlassen, mit denen die Mehrwertsteuerforderungen festgesetzt wurden. Die Kläger haben gegen diese Bescheide Klage vor dem nationalen Gericht erhoben, mit der sie eine Verletzung ihrer Verteidigungsrechte in dem zum Erlass der Bescheide führenden Verfahren geltend machen. Sie sind insbesondere der Ansicht, dass die Steuerbehörden ihnen von Amts wegen Zugang zum gesamten Inhalt der sie betreffenden Akten, einschließlich aller vor Beginn der Steuerprüfung gesammelten Unterlagen, hätten gewähren müssen.

2. Vor diesem Hintergrund fragt die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj, Rumänien) nach der Vereinbarkeit der einschlägigen nationalen Praxis mit den durch das Unionsrecht geschützten Verteidigungsrechten.

3. Die vorliegende Rechtssache gibt dem Gerichtshof die Gelegenheit, zum Verhältnis zwischen dem durch Art. 41 Abs. 2 Buchst. b der Charta der Grundrechte der Europäischen Union geschützten Recht auf Zugang zu den Akten und dem allgemeinen unionsrechtlichen Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte Stellung zu nehmen. Außerdem, ist davon auszugehen, dass das Recht auf Zugang zu den Akten auch in Verwaltungsverfahren gilt, die die Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten im Rahmen ihres Handelns im Geltungsbereich des Unionsrechts durchführen?

¹ Originalsprache: Englisch.

4. Diese Frage weist indes auf die eigentliche heikle Frage in der vorliegenden Rechtssache hin, die zunächst in den Blick zu nehmen ist: Fällt die Frage eines möglichen (nicht gewährten) Zugangs zu einer Verwaltungsakte und/oder darin enthaltenen Dokumenten in nationalen Mehrwertsteuererhebungsverfahren in den Geltungsbereich des Unionsrechts, so dass die Charta anwendbar ist?

II. Rechtsrahmen

A. Unionsrecht

1. Charta

5. Art. 41 der Charta lautet wie folgt:

„(1) Jede Person hat ein Recht darauf, dass ihre Angelegenheiten von den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union unparteiisch, gerecht und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden.

(2) Dieses Recht umfasst insbesondere

- a) das Recht jeder Person, gehört zu werden, bevor ihr gegenüber eine für sie nachteilige individuelle Maßnahme getroffen wird,
- b) das Recht jeder Person auf Zugang zu den sie betreffenden Akten unter Wahrung des berechtigten Interesses der Vertraulichkeit sowie des Berufs- und Geschäftsgeheimnisses,
- c) die Verpflichtung der Verwaltung, ihre Entscheidungen zu begründen.

...“

2. Mehrwertsteuerrichtlinie

6. Nach Art. 213 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie² „[hat] [j]eder Steuerpflichtige ... die Aufnahme, den Wechsel und die Beendigung seiner Tätigkeit als Steuerpflichtiger anzuzeigen“.

7. Nach Art. 242 „[hat] [j]eder Steuerpflichtige ... Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und ihre Kontrolle durch die Steuerverwaltung ermöglichen“.

8. Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt: „Jeder Steuerpflichtige hat eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben, die alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrags und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthält, gegebenenfalls einschließlich des Gesamtbetrags der für diese Steuer und Abzüge maßgeblichen Umsätze sowie des Betrags der steuerfreien Umsätze, soweit dies für die Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage erforderlich ist.“

² Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie). Die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Steuerprüfung betraf den Zeitraum vom 1. Januar 2007 bis zum 31. Dezember 2011. Im Vorabentscheidungsersuchen wird nicht genau angegeben, um welche Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie es geht. Jedenfalls entsprechen die wiedergegebenen Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 inhaltlich Art. 22 Abs. 1, 2, 4 und 8 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1).

9. Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie Bestimmt: „Die Mitgliedstaaten können vorbehaltlich der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen bewirkten Inlandsumsätze und innergemeinschaftlichen Umsätze weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, sofern diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Formalitäten beim Grenzübertritt führen.“

B. Rumänisches Recht

1. Steuerverfahrensordnung

10. Art. 9 der Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (Regierungsverordnung Nr. 92 zur Steuerverfahrensordnung) vom 24. Dezember 2003 (im Folgenden: Steuerverfahrensordnung)³ bestimmt:

„Recht auf Anhörung

(1) Die Steuerbehörde ist verpflichtet, vor dem Erlass einer Entscheidung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, seinen Standpunkt zu den für den Erlass der Entscheidung relevanten Tatsachen und Umständen darzulegen.

(2) Die Steuerbehörde ist zur Anwendung von Abs. 1 nicht verpflichtet, wenn

- (a) eine Verzögerung des Erlasses der Entscheidung eine Gefahr für die Feststellung der tatsächlichen steuerlichen Situation bezüglich der Erfüllung von Pflichten des Steuerpflichtigen oder für den Erlass anderer gesetzlich vorgesehener Maßnahmen begründen würde;
- (b) der dargelegte Sachverhalt für die Höhe der Steuerforderungen lediglich zu unerheblichen Änderungen führen würde;
- (c) Informationen anerkannt werden, die der Steuerpflichtige in einer Erklärung oder einem Antrag vorbringt;
- (d) Zwangsvollstreckungsmaßnahmen getroffen werden.“

11. Art. 43 der Steuerverfahrensordnung bestimmt

„Inhalt und Begründung von Steuerverwaltungsakten

(1) Der Steuerverwaltungsakt ergeht schriftlich in Papier- oder elektronischer Form.

(2) Der in Papierform ergehende Steuerverwaltungsakt muss enthalten:

...

(j) Angaben zur Anhörung des Steuerpflichtigen.“

³ Monitorul Oficial al României, Teil I, Nr. 941 vom 29. Dezember 2003 in neu veröffentlichter und für das Ausgangsverfahren maßgeblicher Fassung.

12. Art. 107 der Steuerverfahrensordnung lautet:

„Recht des Steuerpflichtigen, informiert zu werden

(1) Der Steuerpflichtige wird während der Steuerprüfung über die sich aus der Steuerprüfung ergebenden Feststellungen informiert.

(2) Die Steuerbehörde übermittelt dem Steuerpflichtigen einen Entwurf des Steuerprüfungsberichts, in dem die Feststellungen und ihre steuerlichen Folgen enthalten sind, und gibt ihm die Möglichkeit, seinen Standpunkt gemäß Art. 9 Abs. 1 vorzutragen, es sei denn die Steuerbemessungsgrundlage bleibt nach der Steuerprüfung völlig unverändert oder der Steuerpflichtige hat auf dieses Recht verzichtet und den Steuerprüfungsbehörden dies mitgeteilt. ...

(4) Der Steuerpflichtige ist berechtigt, seinen Standpunkt zu den Feststellungen der Steuerprüfung innerhalb einer Frist von drei Werktagen ab dem Tag der Beendigung der Prüfung schriftlich vorzutragen.“

III. Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefrage

13. Bei den Eheleuten Ispas wurde eine Steuerprüfung durchgeführt. Es wurde festgestellt, dass ihnen zwischen Juli 2007 und Juni 2008 vom Stadtrat von Floresti fünf Baugenehmigungen erteilt worden waren. Aufgrund dieser Genehmigungen wurden drei Gebäude mit 12, 24 und 30 Wohnungen, vier Garagen und zwei Schuppen errichtet. Von Dezember 2007 an begannen die Kläger, die Wohnungen durch eine Reihe gewerblicher Umsätze zu verkaufen. Dem nationalen Gericht zufolge tätigten die Kläger damit Umsätze mit nachhaltigem Charakter, so dass sie mehrwertsteuerpflichtig wurden.

14. Aufgrund der Feststellungen der Steuerprüfung erließ die Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Generaldirektion für öffentliche Finanzen Cluj, Rumänien) (im Folgenden: Beklagte) am 25. April 2012 zwei Steuerbescheide gegen die Eheleute Ispas. Die beiden Bescheide belaufen sich auf insgesamt 513 489 Rumänische Leu (RON) (geschuldete Mehrwertsteuer), 451 546 RON (Verzugszinsen auf die Mehrwertsteuer) und 7 860 RON (Säumniszuschläge auf die Mehrwertsteuer).

15. Die Kläger erhoben gegen die Steuerbescheide Klage bei der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj), dem vorlegenden Gericht. In ihrer Klagschrift haben die Kläger die Nichtigkeit dieser Bescheide eingewandt, da ihre Verteidigungsrechte missachtet worden seien. Die Steuerbescheide enthielten keine Angabe dazu, ob die Kläger im Verwaltungsverfahren angehört worden seien.

16. Im weiteren Vorbringen vor dem vorlegenden Gericht hat die Beklagte die Kläger aufgefordert, die für ihre Rechtssache relevanten Unterlagen zu benennen, zu denen ihnen von der Steuerbehörde kein Zugang gewährt worden sei. Die Kläger haben erwidert, dass sie nicht Zugang zu diesen Dokumenten begehren, sondern eine Rechtsfrage zur Erörterung stellten, die insbesondere die Folgen des Umstands betreffe, dass bestimmte Informationen und Beweise außerhalb des förmlichen Steuerprüfungsverfahrens gesammelt worden seien und zu diesen Informationen im Vorverfahren kein Zugang gewährt worden sei. Sie möchten ferner geklärt wissen, ob ein solcher Verstoß dadurch geheilt werden könne, dass im gerichtlichen Verfahren Zugang zu diesen Unterlagen gewährt werde. Die Kläger tragen vor, dass die Steuerbehörde ihnen von Amts wegen automatisch Zugang zu allen relevanten Informationen hätte gewähren müssen, auf deren Grundlage der Steuerprüfungsbericht und der Steuerbescheid ergangen seien, so dass sie von den Steuerpflichtigen hätten angefochten werden können.

17. Vor diesem Hintergrund hat die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj, Rumänien) das Verfahren ausgesetzt und folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist eine Verwaltungspraxis, bei der eine Entscheidung zulasten eines Einzelnen ergeht, ohne dass diesem der Zugang zu allen Informationen und Dokumenten gestattet wird, die die Behörde beim Erlass der beschwerenden Entscheidung berücksichtigt hat und die in der von der Behörde erstellten, nicht öffentlichen Verwaltungsakte enthalten sind, mit dem Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte vereinbar?

18. Die Eheleute Ispas, die rumänische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Herr Ispas, die rumänische Regierung und die Kommission haben in der mündlichen Verhandlung vom 4. Mai 2017 mündlich vorgetragen.

IV. Würdigung

19. Die vorliegenden Schlussanträge folgen folgendem Aufbau. Erstens werde ich auf die Zulässigkeit des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens eingehen (A). Zweitens werde ich erörtern, ob die vorgelegte Frage in den Geltungsbereich des Unionsrechts und somit in die Zuständigkeit des Gerichtshofs fällt (B). Danach werde ich mich der vom vorlegenden Gericht vorgelegten inhaltlichen Frage zu den Verteidigungsrechten in Mehrwertsteuerverfahren nationaler Steuerverwaltungen zuwenden (C).

A. Zulässigkeit

20. Nach Ansicht der rumänischen Regierung ist das Vorabentscheidungsersuchen unzulässig. Das nationale Gericht habe den Sachverhalt nicht eingehend genug dargestellt und nicht belegt, dass die gestellte Frage für das Ausgangsverfahren erheblich sei. Die Kommission hat die Zulässigkeit der Frage zwar nicht förmlich in Frage gestellt, jedoch ebenfalls Bedenken dahin geäußert, dass die Angaben des vorlegenden Gerichts zum tatsächlichen Kontext nicht hinreichend detailliert sein könnten.

21. Das Vorabentscheidungsersuchen ist in der Tat recht knapp und nicht gerade ein Musterbeispiel an Klarheit in seiner Darstellung des tatsächlichen Hintergrundes. Es benennt die auf die vorliegende Rechtssache anwendbaren Bestimmungen des Unionsrechts nicht. Es enthält lediglich die Angabe, dass der Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens sich auf die Mehrwertsteuer, einen unionsrechtlich geregelten Bereich, beziehe.

22. Zu erinnern ist daran, dass die nationalen Gerichte die Anforderungen an den Inhalt eines Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 94 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs im Rahmen der in Art. 267 AEUV vorgesehenen Zusammenarbeit beachten müssen⁴.

23. Meines Erachtens kann die Sachverhaltsdarstellung zwar durchaus als in den Einzelheiten eher „sparsam“ bezeichnet werden, sie enthält jedoch die grundlegenden Sachverhaltsangaben, die den Beteiligten in der Tat ermöglicht haben, vor dem Gerichtshof Stellung zu nehmen.

24. Ferner benennt das Vorabentscheidungsersuchen zwar keine konkrete Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie, die sich aus der Mehrwertsteuerrichtlinie ergebenden allgemeinen Pflichten sind jedoch unschwer benennbar, so dass der Gerichtshof in der Lage ist, dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben. Nach ständiger Rechtsprechung ist es im Fall ungenau formulierter Fragen Sache des Gerichtshofs, aus den gesamten vom nationalen Gericht gemachten

⁴ Vgl. z. B. Urteil vom 27. Oktober 2016, Audace u. a. (C-114/15, EU:C:2016:813, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Angaben und aus den Akten des Ausgangsverfahrens diejenigen Gesichtspunkte des Unionsrechts herauszuarbeiten, die unter Berücksichtigung des Streitgegenstands einer Auslegung bedürfen⁵. In der vorliegenden Rechtssache hindert der Umstand, dass die Frage lediglich allgemein auf die Mehrwertsteuerrichtlinie Bezug nimmt, den Gerichtshof nicht daran, dem nationalen Gericht Angaben zur Auslegung des Unionsrechts zu machen, die ihm ermöglichen könnten, über die bei ihm anhängige Rechtssache zu entscheiden⁶.

25. Daher ist die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage meines Erachtens zulässig. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass das Vorabentscheidungsersuchen wenig detailliert ist, dem Gerichtshof zwangsläufig Grenzen in der Detailliertheit und Genauigkeit setzt, mit der er die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage sachdienlich beantworten kann.

B. Zuständigkeit des Gerichtshofs

26. Es gibt jedoch in der vorliegenden Rechtssache noch eine zweite Vorfrage, die zu erörtern ist: den Geltungsbereich des Unionsrechts und die damit zusammenhängende Frage der Anwendbarkeit der Grundrechte der Union.

27. Nach Ansicht der rumänischen Regierung betrifft die vorliegende Rechtssache ausschließlich die Auslegung und Anwendung des rumänischen Steuerrechts. Sie betreffe nicht das Unionsrecht. Nach Ansicht der Kommission sehe die Mehrwertsteuerrichtlinie zwar nicht ausdrücklich ein Recht auf Anhörung vor einer Entscheidung der Mitgliedstaaten über die Steuerbemessung vor, die in Rede stehende Fallgestaltung der vorliegenden Rechtssache falle jedoch in den Geltungsbereich des Unionsrechts, weil es sich um ein Verfahren im Zusammenhang mit der Erhebung der Mehrwertsteuer handle. Dies ist auch der Standpunkt des vorlegenden Gerichts; da die Rechtssache in den Bereich der Mehrwertsteuer falle, geht es davon aus, dass die Fallgestaltung des Ausgangsverfahrens in den Geltungsbereich der Grundrechte der Union falle.

28. Im Geltungsbereich des Unionsrechts sein oder nicht sein, dass ist in der Tat (wieder) die Frage. In der vorliegenden Rechtssache dürften die in Rede stehenden nationalen Regelungen für alle nationalen Steuerverfahren *allgemein gelten*. Der tatsächliche Inhalt der in Rede stehenden Frage (inwieweit ein Einzelner in einem nationalen Steuerverfahren Zugang zu den Akten/den Dokumenten verlangen kann) dürfte von einer *ausdrücklichen* Bestimmung des Unionsrechts, die eine solche Verpflichtung der Mitgliedstaaten konkret vorsähe, eher weit entfernt sein. Fällt diese Fallgestaltung in den Geltungsbereich des Unionsrechts, so dass die Grundrechte der Union anwendbar sind?

⁵ Vgl. z. B. Urteil vom 12. Februar 2015, *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

⁶ Was auch der Praxis des Gerichtshofs in ähnlichen Rechtssachen entspricht, vgl. insbesondere Urteil vom 26. Februar 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105), wo das vorlegende Gericht lediglich auf die Charta Bezug genommen hatte, ohne konkrete Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuführen. Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Cruz Villalón in der Rechtssache *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2012:340, Nr. 56).

1. Anwendbarkeit der Grundrechte der Union

29. Der Ausgangspunkt ist klar: Die Grundrechte der Union, seien sie in der Charta kodifiziert oder auf der Ebene allgemeiner Grundsätze des Unionsrechts verblieben, finden in allen unionsrechtlich geregelten Fallgestaltungen, aber nicht außerhalb derselben Anwendung⁷. Mit anderen Worten sind die Grundrechte der Union zu beachten, wenn eine nationale Rechtsvorschrift in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt: Es sind keine Fallgestaltungen denkbar, die vom Unionsrecht erfasst würden, in denen die Grundrechte der Union jedoch nicht anwendbar wären⁸. Die Grundrechte sind in der Tat der „Schatten“ des Unionsrechts⁹.

30. Dies bedeutet jedoch auch, dass es eine unionsrechtliche Regelung geben muss, die anwendbar und von dem Grundrecht selbst unabhängig und zu unterscheiden ist¹⁰. Die Bestimmungen der Charta (oder ein konkretes Grundrecht) können als solche nicht angeführt werden, um die Zuständigkeit des Gerichtshofs zu begründen¹¹. Mit anderen Worten kann ein Schatten keinen eigenen Schatten werfen.

31. Was die Frage angeht, ob die Grundrechte der Union von den Behörden der Mitgliedstaaten anzuwenden sind, sind die Begriffe „Anwendbarkeit der Grundrechte der Union“ und „Geltungsbereich des Unionsrechts“ somit miteinander gleichzusetzen. Mit dieser Gleichsetzung wird jedoch die Frage nicht gelöst, sondern vielmehr die eigentliche Frage in den Mittelpunkt gerückt: Wann fällt eine Fallgestaltung, mit der die nationalen Behörden befasst sind, in den Geltungsbereich des Unionsrechts?

2. Geltungsbereich des Unionsrechts

32. Funktional betrachtet, wird eine nationale Behörde *zumindest* in drei typischen Fällen wahrscheinlich im Geltungsbereich des Unionsrechts handeln¹². Erstens, wenn die nationale Behörde eine Quelle des Unionsrechts, zumeist eine Verordnung, unmittelbar auf eine ihr vorliegende Sache anwendet (Fall der *unmittelbaren Anwendung*). Zweitens, wenn die nationale Behörde nationales Recht anwendet, mit dem eine unionsrechtliche Maßnahme oder Verpflichtung umgesetzt oder durchgeführt wird. Die nationale Behörde wird auf die Sache zwar wahrscheinlich eine Quelle des nationalen Rechts

7 Vgl. Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 19).

8 Vgl. Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 21).

9 Lenaerts, K., und Gutiérrez-Fons, J. A., „The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice“, in Peers, S., Hervey, T., Kenner, J., und Ward, A., *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, C. H. Beck, Hart, Nomos, 2014, S. 1560-1593, 1568.

10 Dies schließt natürlich nicht aus, dass in den Verträgen oder in sekundärrechtlichen Rechtsakten enthaltene Regelungen, die Ausdruck eines Grundrechts sind, auch den Schutz des entsprechenden Grundrechts der Union mit sich bringen (wie beispielsweise die Vorschrift über die Gleichbehandlung in der Richtlinie 2000/78/EG des Rates vom 27. November 2000 zur Festlegung eines allgemeinen Rahmens für die Verwirklichung der Gleichbehandlung in Beschäftigung und Beruf [ABl. 2000, L 303, S. 16]).

11 Vgl. Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 22).

12 Dies ist eine einleitende Kurzfassung für die vorliegende Rechtssache, die sicherlich nicht alle möglichen Fälle und die entsprechende komplexe Streitfrage der Anwendbarkeit der Charta abdeckt – vgl. z. B. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs der Rechtssache Konstantinidis (C-168/91, EU:C:1992:504, Nrn. 42 ff.), Schlussanträge des Generalanwalts Poiras Maduro in der Rechtssache Centro Europa 7 (C-380/05, EU:C:2007:505, Nrn. 15 ff.), Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston in der Rechtssache Ruiz Zambrano (C-34/09, EU:C:2010:560, Nrn. 156 ff.) Schlussanträge des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Scattolon (C-108/10, EU:C:2011:211, Nrn. 110 ff.), Schlussanträge des Generalanwalts Cruz Villalón in der Rechtssache Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, Nrn. 25 ff.) oder Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in den verbundenen Rechtssachen SEGRO und Horváth (C-52/16 und C-113/16, EU:C:2017:410, Nrn. 122 ff.).

anwenden, das Unionsrecht bleibt jedoch noch im Hintergrund, jedenfalls für die Auslegung (Fall der *mittelbaren Anwendung*). Drittens, wenn die nationale Behörde sich in einer Situation befindet, in der eine nationale Regelung von Ausnahmen oder Gründen für Einschränkungen Gebrauch macht, die das Unionsrecht erlaubt (Fall der *Ausnahmeregelung*)¹³.

33. Im vorliegenden Fall gegeben ist die zweite Fallgestaltung. Im Gegensatz zur ersten Fallgestaltung gibt es zwei Ebenen von Regelungen: nationale und solche der Union. Für diese Art der Fallgestaltung maßgebend wird die *Nähe* zwischen der ursprünglichen unionsrechtlichen Verpflichtung und ihrer nationalen (Nicht-)Umsetzung oder, anders formuliert, das Maß der *Konkretheit* der in Rede stehenden unionsrechtlichen Regelung oder Verpflichtung.

34. Die zweite Art der Fallgestaltung, in der das Unionsrecht einem Mitgliedstaat den Regelungsauftrag gibt oder ihn verpflichtet, tätig zu werden¹⁴, mag herkömmlicherweise als weniger problematisch angesehen werden als der Fall der „Ausnahmeregelung“¹⁵. Es ist schließlich anerkannt, dass die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, alle zur Durchführung des Unionsrechts erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen¹⁶. Die neuere Rechtsprechung belegt gleichwohl die gesteigerte Komplexität, die damit verbunden ist, zu bestimmen, wann anzunehmen ist, dass die Mitgliedstaaten eine unionsrechtliche Verpflichtung durchführen. Diese Komplexität ergibt sich gerade aus den Unsicherheiten bezüglich der Fallgestaltungen, bei denen angenommen werden kann, dass sie mit der Durchführung des Unionsrechts im Zusammenhang stehen¹⁷.

3. Wann (und inwieweit) liegt eine „Durchführung“ des Unionsrechts durch einen Mitgliedstaat vor?

35. Noch vor dem Urteil Åkerberg Fransson hat der Gerichtshof in einer Rechtssache im Kontext der Anwendung des Gleichheitssatzes auf Verjährungsfristen für den Anspruch auf Zahlung der Mehrwertsteuer festgestellt, dass „das Mehrwertsteuerrecht unbestreitbar unter das [Unions]recht [fällt]“, obwohl die in Rede stehenden nationalen Verfahrensvorschriften nicht durch das Unionsrecht bestimmt wurden¹⁸.

36. In der Rechtssache Åkerberg Fransson, zu der die vorliegende Rechtssache gewisse Ähnlichkeiten aufweist, wurden die konkreten Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie, die der Mitgliedstaat „durchführte“, vom vorlegenden Gericht nicht benannt¹⁹. Der Gerichtshof konnte jedoch eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten feststellen, alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu

13 Diese (wiederum ziemlich vereinfachte) Unterteilung stellt den Einzelfall auf der nationalen Ebene und die Natur der angewendeten Rechtsquellen in den Mittelpunkt. Es mangelt natürlich nicht an anderen Kategorisierungen und Ansätzen, vgl. z. B. Sarmiento, D., „Who’s Afraid of the Charter? The Court of Justice, national courts and the new framework of fundamental rights protection in Europe“, *Common Market Law Review*, Bd. 50, 2013, S. 1267 bis 1304; Besselink, L. F. M., „The Member States, the National Constitutions and the Scope of the Charter“, *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Bd. 8, 2001, S. 68 bis 80; Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question“, *Common Market Law Review*, Bd. 39, 2002, S. 945 bis 994; Dougan, M., „Judicial Review of Member State Action Under the General Principle and the Charter: Defining the ‚Scope of Union Law‘“, *Common Market Law Review*, Bd. 52, 2015, S. 1201 bis 1245; Fontanelli, F., „The Implementation of European Union Law by Member States under Article 51(1) of the Charter of Fundamental Rights“, *Columbia Journal of European Law*, Bd. 20 (2014), S. 193 bis 247.

14 In der Terminologie von Lenaerts, K., „Exploring the Limits of the EU Charter of Fundamental Rights“, *European Constitutional Law Review*, Bd. 8, 2012, S. 375 bis 403, auf S. 378.

15 Vgl. zu dieser Diskussion Jacobs, F., „Human Rights in the European Union: The Role of the Court of Justice“, *European Law Review*, Bd. 26, 2001, S. 331 bis 341. Vgl. jüngst Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in den verbundenen Rechtssachen SEGRO und Horváth (C-52/16 und C-113/16, EU:C:2017:410).

16 Art. 291 Abs. 1 AEUV.

17 Vgl. zu dieser Diskussion z. B. Eeckhout, P., „The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question“, *Common Market Law Review*, Bd. 39, 2002, S. 945 bis 994, auf S. 976. Vgl. auch allgemein Groussot, X., Pech, L., und Petursson, G. T., „The Scope of Application of Fundamental Rights on Member States’ Action: In Search of Certainty in EU Adjudication“, *Eric Stein Working Paper 1/2011*.

18 Urteil vom 19. November 1998, SFI (C-85/97, EU:C:1998:552, Rn. 31).

19 Siehe oben, Fn. 6.

gewährleisten und Betrug zu bekämpfen, die auf den allgemeinen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie über die allgemeinen Anforderungen in Bezug auf die Erhebung der Mehrwertsteuer in Verbindung mit dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit nach Art. 4 Abs. 3 EUV beruhte²⁰.

37. Die im Urteil Åkerberg Fransson gegebene Antwort betraf konkret „steuerliche Sanktionen und ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung“²¹. Indes mag die Ansicht vertreten werden, dass diese Entscheidung, anstatt umfassende Kriterien für die Prüfung des Geltungsbereichs des Unionsrechts zu formulieren, eher „eine weitschweifende Ausführung des Ergebnisses als eine Begründung für dieses Ergebnis“ darstellte²². Damit bleibt die Frage: Fällt alles, was in den Mitgliedstaaten die Mehrwertsteuer berührt, jetzt in den Geltungsbereich des Unionsrechts?

38. Einerseits gibt es auf der nationalen Ebene Fallgestaltungen, die den spezifischen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie näherstehen dürften, wie etwa die Regelung der notwendigen Bestandteile einer Mehrwertsteuererklärung (Art. 250 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) oder die Regelung wirksamer und abschreckender Sanktionen, um Steuerhinterziehung zu vermeiden (Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie).

39. Andererseits dürfte die Frage, ob die Möglichkeit bestehen muss, in einem Mehrwertsteuerverfahren auf der nationalen Ebene Einsicht in die Akten oder darin enthaltene Unterlagen zu nehmen, mit einer konkreten Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie schwerer in Verbindung zu bringen sein. Es ließe sich natürlich die Ansicht vertreten, dass ein solcher verfahrensbezogener Aspekt noch vom Begriff der „genauen Erhebung der Steuer“ in Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie umfasst sei. Dies ist indes genau die Frage: Gibt es bei einer solchen Auslegung des Geltungsbereichs des Unionsrechts in Mehrwertsteuerfällen irgendeinen materiellen, verfahrensbezogenen oder auf die institutionelle Struktur bezogenen Aspekt, der unmittelbar oder mittelbar die Mehrwertsteuererhebung berührt, der *nicht* in den Geltungsbereich des Unionsrechts falle?

40. An reizvollen, um nicht zu sagen absurden, Beispielen besteht kein Mangel: Würde die Frage, ob ein Mitgliedstaat die Möglichkeit vorsehen muss, elektronische Mehrwertsteuererklärungen (im Gegensatz zu Erklärungen in Papierform) abzugeben, in den Geltungsbereich des Unionsrechts fallen? Wie wäre es bei verschiedenen Sparmaßnahmen, die eine bestimmte nationale Steuerverwaltung berühren, wie etwa einer erheblichen Reduzierung der Anzahl der Finanzbeamten, die Mehrwertsteuererklärungen bearbeiten, wodurch sich die Erhebung der Mehrwertsteuer wahrscheinlich verlangsamen würde? Oder bei einer Änderung des räumlichen Zuständigkeitsbereichs der Gerichte, die sich auf die Schnelligkeit der gerichtlichen Überprüfung von Steuersachen auswirkt? Was wäre schließlich bei einer Schließung der Cafeteria in einem örtlichen Finanzamt eines Mitgliedstaats, die zu einer Minderung der Produktivität der in diesem Amt tätigen Mitarbeiter führt, weil sie jetzt das Gebäude verlassen müssen, um sich ihre belegten Brote zu holen?

41. In allen diesen Fällen könnte die Ansicht vertreten werden, dass die betreffende nationale Maßnahme sich auf die „genaue Erhebung der Mehrwertsteuer“ auswirke und somit in den Geltungsbereich des Unionsrechts falle. Ist dies der Ansatz zur Definition des „Geltungsbereichs des Unionsrechts“ in Mehrwertsteuerfällen, der sich aus dem Urteil Åkerberg Fransson ergibt? Ausgehend von der Annahme, dass dies nicht der Fall ist, stellt sich die eigentliche schwierige Frage: Wo und wie ist die Grenze zu ziehen?

²⁰ Bei diesen Bestimmungen handelte es sich um Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Richtlinie 2006/112, vgl. Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 25). Vgl. ähnlich hierzu auch Urteil vom 12. Februar 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89, Rn. 20).

²¹ Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 27).

²² Vgl. in einem etwas anderen Kontext (zur Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Binnenmarkt) Weatherill, S., in Adams, M., u. a. (Hrsg.), *Judging Europe's Judges: The Legitimacy of the Case Law of the European Court of Justice*, Hart Publishing, Oxford, 2013, S. 87.

4. Nähe, Erforderlichkeit, Konkretheit? Bestehende Rechtsprechung

42. Der Entscheidung des Gerichtshofs im Urteil Åkerberg Fransson dürfte zu entnehmen sein, dass subjektive Kriterien nicht gelten: Es dürfte weder auf das ursprüngliche Interesse der Union noch auf die von ihr verfolgten Ziele noch auf die Absicht des Mitgliedstaats beim Erlass der betreffenden nationalen Bestimmung ankommen²³.

43. Entscheidend dürften somit Gesichtspunkte *objektiver* Art sein. Dann wird jedoch der Frage der Nähe zwischen der unionsrechtlichen Anforderung und der nationalen Regelung, oder anders ausgedrückt, der Konkretheit der durchgeführten unionsrechtlichen Regelung große Bedeutung zukommen. Unter objektiven Kriterien (oder jedenfalls einem objektiven Prüfungsansatz) könnte in der Praxis indes alles Mögliche verstanden werden, vom Erfordernis einer vollständigen „Entsprechung im Wortlaut“ (die unionsrechtliche Bestimmung muss eine tatsächliche, konkrete Regelung vorsehen, die dann auf der nationalen Ebene umgesetzt wird) bis hin zu dem Ansatz, die „genaue Erhebung der Mehrwertsteuer“ als eine Generalklausel anzusehen, aufgrund derer jede nationale Bestimmung, die einen Aspekt der Mehrwertsteuer berührt, in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt.

44. Es gibt zwei Kategorien von Entscheidungen, die für die Frage von Bedeutung sind, wo zwischen diesen beiden möglichen Extrempositionen ein angemessener Ansatz liegen könnte: erstens, die *allgemeine* Rechtsprechung zur Abgrenzung des Geltungsbereichs des Unionsrechts, insbesondere zur Bestimmung der Anwendbarkeit der Grundrechte der Union, und zweitens, *konkretere* Entscheidungen, die diese Fragestellung im Kontext der Mehrwertsteuer betreffen.

(a) Allgemeine Ebene

45. Der Gerichtshof hat bereits klargestellt, dass ein bloßer „materieller“ oder „thematischer“ Zusammenhang mit einem Instrument oder einer Bestimmung des Unionsrechts oder mit einem in die Zuständigkeiten der Union fallenden Bereich keinen hinreichenden Zusammenhang mit dem Unionsrecht darstellt²⁴. Für die Anwendbarkeit der Grundrechte der Union ist ein Zusammenhang von stärkerem Grad erforderlich, der „darüber hinausgeht, dass die fraglichen Sachbereiche benachbart sind“²⁵.

46. Die Rechtsprechung hat darüber hinaus verschiedene Gesichtspunkte angeführt, die als „Kriterien“ für den Zusammenhang mit dem Unionsrecht herangezogen werden können. Zu den vom Gerichtshof entwickelten Gesichtspunkten für die Prüfung, ob ein rechtlicher Sachverhalt in den Geltungsbereich der Grundrechte der Union fällt, gehört, „ob mit der in Rede stehenden nationalen Regelung eine Durchführung einer Bestimmung des Unionsrechts bezweckt wird, welchen Charakter diese Regelung hat und ob mit ihr andere als die unter das Unionsrecht fallenden Ziele verfolgt werden, selbst wenn sie das Unionsrecht mittelbar beeinflussen kann, sowie ob es eine Regelung des Unionsrechts gibt, die für diesen Bereich spezifisch ist oder ihn beeinflussen kann“²⁶.

23 In den Schlussanträgen des Generalanwalts Cruz Villalón in der Rechtssache Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2012:340, Nrn. 40 bis 41 und 60 bis 63) wurde ein an „der Präsenz oder sogar dem Protagonismus des Unionsrechts im nationalen Recht in der jeweiligen Fallkonstellation“ ausgerichteter Ansatz vorgeschlagen, der dann dazu führen würde, dass zwischen Fallkonstellationen zu unterscheiden wäre, in denen die Verwirklichung (der Ziele) des Unionsrechts die *causa* für den Erlass nationaler Bestimmungen darstellt, und solchen, in denen die Anwendung dieser Bestimmungen zur nationalen Durchführung des Unionsrechts lediglich eine zufällige *occasio* darstellt. Diesem Ansatz ist die Große Kammer jedoch, jedenfalls was das Ergebnis jener Rechtssache betraf, nicht gefolgt.

24 Vgl. z. B. Urteil vom 10. Juli 2014, Julián Hernández u. a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, Rn. 36 und 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Vgl. z. B. Urteile vom 6. März 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, Rn. 24), vom 10. Juli 2014, Julián Hernández u. a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, Rn. 34), und vom 6. Oktober 2016, Paoletti u. a. (C-218/15, EU:C:2016:748, Rn. 14). Vgl. auch weitere, der Charta zeitlich vorangegangene Rechtssachen wie die Urteile vom 29. Mai 1997, Kremzow (C-299/95, EU:C:1997:254, Rn. 16), und vom 18. Dezember 1997, Annibaldi (C-309/96, EU:C:1997:631, Rn. 21 bis 23).

26 Diese Kriterien werden in mehreren Urteilen des Gerichtshofs genannt: vgl. Urteile vom 8. November 2012, Iida (C-40/11, EU:C:2012:691, Rn. 79), vom 8. Mai 2013, Ymeraga u. a. (C-87/12, EU:C:2013:291, Rn. 41), vom 6. März 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, Rn. 25), und vom 10. Juli 2014, Julián Hernández u. a. (C-198/13, EU:C:2014:2055, Rn. 37).

47. Diese Kriterien gelten jedoch nicht kumulativ und sind auch nicht abschließend. Es handelt sich lediglich um Kriterien mit Indizwirkung, die den nationalen Gerichten Hinweise geben sollen²⁷. Sie sind alle vom Zusammenhang des betreffenden rechtlichen Sachverhalts abhängig.

48. Erforderlich dürfte ein gewisses *Maß der Konkretheit* (oder Nähe) sein²⁸. Dieser Gesichtspunkt erscheint jedoch eher flexibel. Es muss nicht zwingend ein *ausdrücklicher Zusammenhang* zu der betreffenden nationalen Regelung bestehen²⁹. Außerdem muss der Inhalt der betreffenden nationalen Regelung nicht vollständig durch das Unionsrecht bestimmt sein. Nationale Bestimmungen müssen Bestimmungen des Unionsrechts nicht „entsprechen“, um in den Geltungsbereich des Unionsrechts zu fallen. Der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist ferner zu entnehmen, dass die Grundrechte der Union in Fällen anwendbar sind, in denen die Mitgliedstaaten über ein weites Ermessen verfügen³⁰ oder in denen die Mitgliedstaaten von Ausnahmen Gebrauch machen oder zulässige Ausnahmeregelungen noch in den Geltungsbereich des Unionsrechts fallen³¹. Gleichwohl muss das Maß der Konkretheit über das bloße Bestehen eines Zusammenhangs zu einem Ziel oder Zuständigkeitsbereich der Union weiter hinausgehen: Es muss in normativer Weise eine bestimmte Ebene der Konkretheit erreichen³².

49. Ferner müssen trotz des relativen Gewichts des Zwecks der der Durchführung des Unionsrechts dienenden nationalen Maßnahmen³³ die mit der betreffenden nationalen Bestimmung verfolgten *Ziele* nicht immer mit denjenigen konkreter Bestimmungen des Unionsrechts deckungsgleich sein, die den Zusammenhang zur Unionsrechtsordnung herstellen.

50. So müssen die Mitgliedstaaten beispielsweise bei der Anwendung des Rahmenbeschlusses über den Europäischen Haftbefehl³⁴ dafür Sorge tragen, dass die Haftbedingungen nicht gegen das Verbot unmenschlicher oder erniedrigender Behandlung nach Art. 4 der Charta verstoßen, auch wenn der Europäische Haftbefehl in Bezug auf die Festlegung von Standards für die Vollstreckung von Haftstrafen oder Haftbedingungen keinerlei Regelungen trifft³⁵. Ein weiteres Beispiel sind Verfahrensrechte. In der Rechtssache DEB³⁶ dienten die allgemein geltenden Bestimmungen des nationalen Rechts über den Zugang zur Prozesskostenhilfe für juristische Personen nicht konkret der Durchführung des Unionsrechts und hatten auch nicht genau dasselbe Ziel. Sie fielen gleichwohl in den Geltungsbereich des Unionsrechts im Rahmen des Rechts auf effektiven gerichtlichen Rechtsschutz nach Art. 47 der Charta in Verbindung mit den nach dem Unionsrecht vorgesehenen Rechtsbehelfen – insbesondere einem Verfahren zur Geltendmachung des unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs. Sie waren *erforderlich*, um zu gewährleisten, dass Personen, deren durch das Unionsrecht garantierte Rechte oder Freiheiten verletzt worden sind, bei einem Gericht einen wirksamen Rechtsbehelf einlegen können.

27 Vgl. hierzu Thym, D., „Blaupausenfallen bei der Abgrenzung von Grundgesetz und Grundrechtecharta“, *Die Öffentliche Verwaltung*, 2014, S. 941 bis 951, auf S. 944.

28 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 13. Juni 1996, Maurin (C-144/95, EU:C:1996:235, Rn. 11 und 12), vom 6. März 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, Rn. 26 und 27), vom 22. Mai 2014, Érsekcsanádi Mezőgazdasági (C-56/13, EU:C:2014:352, Rn. 50 bis 56), und vom 8. Dezember 2016, Eurosaneamientos u. a. (C-532/15 und C-538/15, EU:C:2016:932, Rn. 54).

29 Schlussanträge des Generalanwalts Wathelet in der Rechtssache Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, Nr. 44).

30 Vgl. z. B. Urteile vom 13. April 2000, Karlsson u. a. (C-292/97, EU:C:2000:202, Rn. 35), und vom 13. Juni 2017, Florescu u. a. (C-258/14, EU:C:2017:448, Rn. 48). Vgl. zu dieser Diskussion Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe in der Rechtssache Associação Sindical dos Juizes Portugueses (C-64/16, EU:C:2017:395, Nrn. 52 und 53) und Schlussanträge des Generalanwalts Bot in der Rechtssache Florescu u. a. (C-258/14, EU:C:2016:995, Nr. 70).

31 Vgl. z. B. Urteile vom 21. Dezember 2011, N. S. u. a. (C-411/10 und C-493/10, EU:C:2011:865, Rn. 65 bis 68), und vom 16. Februar 2017, C. K. u. a. (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127, Rn. 53).

32 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 38 und 39). Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Wathelet in der Rechtssache Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:2, Nr. 45).

33 Vgl. insbesondere Urteil vom 13. Juni 2017, Florescu u. a. (C-258/14, EU:C:2017:448, Rn. 47 und 48).

34 Rahmenbeschluss 2002/584/JI des Rates vom 13. Juni 2002 über den Europäischen Haftbefehl und die Übergabeverfahren zwischen den Mitgliedstaaten (ABl. 2002, L 190, S. 1) in der durch den Rahmenbeschluss 2009/299/JI des Rates vom 26. Februar 2009 (ABl. 2009, L 81, S. 24) geänderten Fassung (im Folgenden: Rahmenbeschluss).

35 Urteil vom 5. April 2016, Aranyosi und Căldăraru (C-404/15 und C-659/15 PPU, EU:C:2016:198, Rn. 84 und 88).

36 Urteil vom 22. Dezember 2010, DEB (C-279/09, EU:C:2010:811, Rn. 33 ff).

51. Das Beispiel der *Verfahrensrechte* ist auch aus einem anderen Grund bedeutsam: Durch das Unionsrecht werden konkrete Verfahrensregelungen nicht immer bestimmt oder festgelegt. Das Unionsrecht konzentriert sich vielmehr auf die materielle Seite des Rechts oder der Verpflichtung. Verfahrensrechte sind jedoch erforderlich, um die Wirksamkeit des Unionsrechts zu gewährleisten. In Anbetracht dieses Zusammenhangs hat der Gerichtshof geklärt, dass Verfahrensgrundrechte wie das Recht auf Anhörung gewahrt werden müssen, auch wenn sie durch die Bestimmungen des Unionsrechts, die materielle Rechte oder Verpflichtungen festlegen, nicht ausdrücklich geregelt werden³⁷. Der Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte gilt insbesondere, wenn die Mitgliedstaaten im Geltungsbereich des Unionsrechts handeln oder Entscheidungen treffen, auch wenn die einschlägigen Vorschriften des Unionsrechts konkrete Verfahrensrechte nicht ausdrücklich vorsehen³⁸.

(b) Mehrwertsteuer

52. Um nun zur *konkreten* Ebene der Mehrwertsteuer und der Steuerverfahren zu kommen, hat der Gerichtshof in der Vergangenheit nicht gezögert, eine Reihe von Aspekten nationaler Mehrwertsteuerbestimmungen, -verfahren und -einrichtungen unter den Geltungsbereich des Unionsrechts zu fassen, sei es konkret unter die Mehrwertsteuerrichtlinien oder unter Bestimmungen der Verträge. Die Durchsetzung der ordnungsgemäßen Erhebung durch Sanktionen ist als „Durchführung“ der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen³⁹. Die Regelung und Anwendung von Verwaltungsverfahren, die zur Erhebung der Mehrwertsteuer selbst führen, ist als vom Geltungsbereich des Unionsrechts umfasst anzusehen⁴⁰. Folglich erfüllen die Mitgliedstaaten durch die Festlegung der einschlägigen Kontrollen und die Regelung der Steuerbemessung eine durch das Unionsrecht vorgesehene Verpflichtung.

53. So hat der Gerichtshof bestätigt, dass „die Nichtabgabe einer Mehrwertsteueranmeldung und das Nichtführen von Aufzeichnungen – ihre Abgabe bzw. ihr Führen würden die Mehrwertsteuererhebung und deren Kontrolle durch die Steuerbehörde ermöglichen – sowie die Nichtregistrierung der ausgestellten und der beglichenen Rechnungen die genaue Erhebung der Steuer verhindern und demzufolge das ordnungsgemäße Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in Frage stellen [können]“⁴¹. Soweit sie mit derartigen Sachverhalten konfrontiert sind, sind die Mitgliedstaaten konkret verpflichtet, „alle Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu erlassen, die geeignet sind, die Erhebung der gesamten in [ihrem] Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer zu gewährleisten [und] die Erklärungen der Steuerpflichtigen, deren Konten und die anderen einschlägigen Unterlagen [zu] prüfen und die geschuldete Steuer [zu] berechnen und ein[zuziehen]“⁴².

37 Vgl. z. B. Urteil vom 5. November 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

38 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, Rn. 38), und vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

39 Vgl. z. B. Urteile vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555), und vom 5. April 2017, Orsi und Baldetti (C-217/15 und C-350/15, EU:C:2017:264). Vgl. auch meine Schlussanträge in der Rechtssache Scialdone (C-574/15).

40 Vgl. Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 67), wo der Gerichtshof feststellte, dass „eine Mehrwertsteuernacherhebung infolge der Feststellung einer missbräuchlichen Praxis ... als Durchführung von Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie von Art. 325 AEUV und somit als Durchführung des Unionsrechts im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta anzusehen“ ist.

41 Vgl. z. B. Urteile vom 28. Juli 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, Rn. 56 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42 Vgl. z. B. Urteile vom 17. Juli 2008, Kommission/Italien (C-132/06, EU:C:2008:412, Rn. 37), vom 29. Juli 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, Rn. 21), und vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 25).

54. Darüber hinaus hat der Gerichtshof im Rahmen gerichtlicher und verwaltungsbehördlicher Verfahren im Zusammenhang mit der Steuererhebung vielfach Grundrechte der Union angewendet⁴³.

(c) Grenze der vernünftigen funktionalen Erforderlichkeit?

55. Der Gerichtshof hat bisher eindeutig einen eher großzügigen Ansatz verfolgt. Auf der oben in Nr. 43 der vorliegenden Schlussanträge skizzierten imaginären Skala tendiert der Gerichtshof im besonderen Kontext der Mehrwertsteuer nämlich mehr zu der Seite, die „ordnungsgemäße Erhebung der Mehrwertsteuer“ als eine „Generalklausel“ anzusehen, die wohl jede diesen Bereich betreffende nationale Regelung in den Geltungsbereich des Unionsrechts zieht.

56. Für den damit einhergehenden generellen Ansatz gibt es jedoch offenbar zumindest eine Grenze. Diese Grenze wirkt als Ausnahmeregel von der vorgenannten „Generalklausel“. Es handelt sich um die Regel der (vernünftigerweise vorhersehbaren) funktionalen Erforderlichkeit. Sie lässt sich wie folgt zusammenfassen: Eine nationale Regelung, die der wirksamen Umsetzung einer auf dem Unionsrecht beruhenden Verpflichtung auf der nationalen Ebene dient, fällt, auch wenn sie nicht konkret zu diesem Zweck erlassen wurde, in den Geltungsbereich des Unionsrechts, *es sei denn* der Erlass und die Anwendung dieser nationalen Regelung sind vernünftigerweise nicht erforderlich, um das betreffende Unionsrecht durchzusetzen.

57. So kann im Kontext eines ordnungsgemäß funktionierenden nationalen Mehrwertsteuersystems vernünftigerweise davon ausgegangen werden, dass ein Mitgliedstaat Verwaltungsverfahren für die Erhebung der Mehrwertsteuer und entsprechende, möglicherweise eintretende Sanktionen vorsieht. Es kann auch davon ausgegangen werden, dass Steuerpflichtigen in diesen Verfahren bestimmte grundlegende Rechte zustehen, einschließlich des Anspruchs auf rechtliches Gehör und des Anspruchs auf gerichtliche Kontrolle. *Wie im Einzelnen* die Mitgliedstaaten diese Gesichtspunkte konkret regeln, bleibt in ihr Ermessen gestellt. Auf einer höheren Abstraktionsebene kann jedoch vernünftigerweise vorhersehbar davon ausgegangen werden, dass diese Gesichtspunkte ein erforderlicher Bestandteil der genauen Mehrwertsteuererhebung sind. Umgekehrt kann die Frage, ob die Steuererklärung elektronisch oder in Papierform abgegeben wird oder ob es in einem Finanzamt eine Cafeteria gibt, vernünftigerweise nicht als für das Funktionieren der Mehrwertsteuererhebung erforderliche Komponente angesehen werden.

(d) Abschließend: Leuchttürme und Schatten

58. Es ist ohne Weiteres anzuerkennen, dass das vorstehend skizzierte Verständnis des Geltungsbereichs des Unionsrechts in Fällen der Umsetzung des Unionsrechts durch einen Mitgliedstaat allenfalls eine grobe Faustregel sein kann. Insbesondere zwei Gesichtspunkte erschweren es, aus der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs eine umfassender anwendbare Regel abzuleiten.

59. Erstens deckt das heutige Unionsrecht ein weites Feld von Rechtsgebieten ab. Auf mehreren dieser Gebiete gibt es Rechtsakte mit ausgesprochen unterschiedlichem Anwendungsbereich und Charakter. Außerdem bewegen sich nicht alle dieser Gebiete mit gleicher Geschwindigkeit. Eine *allgemein* anwendbare Zuständigkeitsregel, die diesen Namen verdient, sollte indes umfassender anwendbar sein, d. h. nicht nur auf den Bereich des Mehrwertsteuerrechts begrenzt, sondern übergreifend. Es ist nämlich schwer vorstellbar, dass ein Kriterium zur Bestimmung des Geltungsbereichs des

⁴³ Vgl. z. B. Urteile vom 29. März 2012, *Belvedere Costruzioni* (C-500/10, EU:C:2012:186, Rn. 24 ff.) (zu Verjährungsfristen und zum Grundsatz einer angemessenen Frist für die Einziehung der Mehrwertsteuerschuld), und vom 12. Februar 2015, *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89, Rn. 33) (zu nationalen Verwaltungsverfahren in dem Fall, dass die Finanzverwaltung den Verdacht hegt, dass eine missbräuchliche Praxis vorliegt). Vgl. ferner im Bereich Zölle Urteil vom 18. Dezember 2008, *Sopropé* (C-349/07, EU:C:2008:746, Rn. 34 ff.) (zu Bestimmungen der portugiesischen Abgabenordnung über Regelfristen für Mitteilungen), und vom 3. Juli 2014, *Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics* (C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 28 ff.) (zum Anspruch auf rechtliches Gehör).

Unionsrechts in Mehrwertsteuerfällen, ein anderes in die soziale Sicherheit betreffenden Fällen und noch ein anderes im Bereich der justiziellen Zusammenarbeit mit einem besonderen Unterkriterium für Fälle mit Bezug zum Strafrecht gelten sollte. Auch sollte diese Regel in erster Linie auf normativen Kriterien beruhen, nämlich auf *ex ante* erkennbaren normativen Merkmalen der jeweiligen unionsrechtlichen und nationalen Regelung und nicht auf ihren möglichen sozialen Auswirkungen⁴⁴.

60. Zweitens ist das Vorabentscheidungsverfahren ein System der gerichtlichen Zusammenarbeit, das auf einzelnen Rechtssachen beruht. Sein Ziel besteht nicht in einer abstrakten Überprüfung nationaler Rechtsvorschriften, sondern in der Auslegung des Unionsrechts im Kontext einer konkreten, dem nationalen Richter vorliegenden Rechtssache. Im Rahmen einer derart gestalteten Zuständigkeit kommt es unvermeidlich dazu, dass in einer Rechtssache, in der dargelegt wird, dass ein Gesichtspunkt des Verfahrens oder der institutionellen Strukturen eines Mitgliedstaats im Einzelfall eindeutig mit der Umsetzung eines auf dem Unionsrecht beruhenden Rechts im Zusammenhang steht, dieser Gesichtspunkt tatsächlich in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt, auch wenn diese nationale Regelung, abstrakt und für sich betrachtet, wahrscheinlich nicht als vom Geltungsbereich des Unionsrechts umfasst anzusehen wäre⁴⁵.

61. Im Gegensatz zur Frage der menschlichen Existenz muss die Frage des Seins oder Nichtseins in Bezug auf das Umfasstsein vom Geltungsbereich des Unionsrechts jedoch meines Erachtens nicht von vornherein in dem Sinne auf zwei mögliche Alternativen beschränkt sein, dass eine Rechtssache entweder vollständig „innerhalb“ oder vollständig „außerhalb“ liegen muss.

62. Der Gerichtshof hat bereits anerkannt, dass ein Unterschied zwischen Fallgestaltungen besteht, die vollständig durch das Unionsrecht bestimmt sind, und solchen, in denen den Mitgliedstaaten ein erheblicher Spielraum verbleibt. In der letzteren Fallgestaltung steht es den nationalen Gerichten weiterhin frei, nationale Schutzstandards für die Grundrechte anzuwenden, sofern das Schutzniveau der Grundrechte der Union gewahrt wird⁴⁶.

63. Überträgt man diesen Ansatz auf die Frage des Geltungsbereichs des Unionsrechts, müsste es eine Skala, eine Abstufung, geben, nach der ein Umfasstsein „vom Geltungsbereich des Unionsrechts“ genau in Abhängigkeit von der *Nähe* zu einer spezifischen und konkreten Anforderung des Unionsrechts gegeben wäre: Je näher eine Fallgestaltung einer eindeutig definierten Anforderung des Unionsrechts ist, umso weniger Ermessen besteht auf Seiten des Mitgliedstaats und umso eher findet eine Überprüfung statt. Umgekehrt gilt: Je weiter ein Fall sich von einer eindeutigen und konkreten Anforderung des Unionsrechts entfernt, wenngleich er noch in den Geltungsbereich des Unionsrechts fällt, umso größer ist das Ermessen der Mitgliedstaaten, wie sie diese Anforderung umsetzen.

44 Es besteht kein Mangel an Beispielen aus verschiedenen Bereichen des Unionsrechts, die belegen, dass Zuständigkeitskriterien, die an die späteren sozialen Wirkungen der Regelung anknüpfen sollen, in der Praxis schwer (oder überhaupt nicht) zu handhaben sind, ganz zu schweigen von dem Risiko, dass diese sozialen Auswirkungen sich ändern könnten, was dann letztlich dazu führen würde, dass eine nationale Regelung sich zeitweilig in den Geltungsbereich des Unionsrechts hinein- und wieder herausbewegen könnte. Ein Beispiel könnte die Prüfung sein, ob eine nationale Maßnahme *wesentlichen Einfluss auf die Vermarktung* hat, wonach sich beurteilt, ob sie eine „sonstige Vorschrift“ darstellt, die nach der Richtlinie 98/34/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 22. Juni 1998 über ein Informationsverfahren auf dem Gebiet der Normen und technischen Vorschriften (ABl. 1998, L 204, S. 37) notifizierungspflichtig ist (vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache M. und S. (C-303/15, EU:C:2016:531, Rn. 63 bis 66).

45 Vgl. z. B. Beschluss vom 28. November 2013, *Sociedade Agrícola e Imobiliária da Quinta de S. Paio* (C-258/13, EU:C:2013:810, Rn. 23). Jene Rechtssache betraf, wie die Rechtssache DEB, den Zugang juristischer Personen zur Prozesskostenhilfe. Der Gerichtshof stellte jedoch fest, dass „– anders als in der dem Urteil DEB zugrunde liegenden Rechtssache, bei der der Gerichtshof Art. 47 der Charta im Rahmen eines unionsrechtlichen Staatshaftungsverfahrens ausgelegt hat – die Vorlageentscheidung keinen konkreten Anhaltspunkt dafür enthält, dass die *Sociedade Agrícola* einen Antrag auf Prozesskostenhilfe im Rahmen einer Klage zum Schutz der ihr durch das Unionsrecht verliehenen Rechte gestellt hätte“.

46 Urteile vom 26. Februar 2013, *Åkerberg Fransson* (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 29), und vom 26. Februar 2013, *Melloni* (C-399/11, EU:C:2013:107, Rn. 60). Vgl. z. B. Urteil vom 30. Mai 2013, *F.* (C-168/13 PPU, EU:C:2013:358, Rn. 52 bis 55).

64. Metaphorisch formuliert, besteht der vorgeschlagene Ansatz darin, dass nicht nach dem sprichwörtlichen Einhorn eines klar umrissenen und vorhersagbaren Kriteriums dafür gesucht wird, wann die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung oder Durchführung des Unionsrechts „im Geltungsbereich des Unionsrechts handeln“, das ich zugeständenermaßen im Unionsrecht nach seinem gegenwärtigen Stand schwer ausmachen kann, sondern dass der Gerichtshof möglicherweise gewissermaßen einen „Leuchtturm-Ansatz“ verfolgen könnte: Je größer die Nähe zu einer konkreten und spezifischen Regelung des Unionsrechts, umso weniger Ermessen besteht seitens des nationalen Rechts. Umgekehrt gilt: Je größer die Entfernung vom Leuchtturm, wenngleich die Reichweite des Lichtkegels noch nicht überschritten ist (d. h., ohne dass die oben in den Nrn. 55 bis 57 erörterte Ausnahmeregel der vernünftigen funktionalen Erforderlichkeit zur Anwendung kommt), umso weniger intensiv ist dort die Überprüfung.

65. Eines jedoch bleibt klar: Wo Licht ist, muss es auch Schatten (denjenigen der Grundrechte der Union) geben⁴⁷. Wenn die Mitgliedstaaten unionsrechtlich verpflichtet sind, im Namen des Unionsrechts eine wirksame Durchsetzung vorzusehen, muss diese Durchsetzung aus derselben Quelle kontrolliert werden, d. h. durch die Grundrechte der Union. Es wäre nicht vorstellbar, die Mitgliedstaaten zu einem bestimmten Handeln (etwa einer wirksamen Erhebung der Mehrwertsteuer) zu verpflichten, wenn die Kontrolle und Grenzen der entsprechenden Maßnahmen plötzlich dem Geltungsbereich des Unionsrechts entzogen wären.

5. Vorliegender Fall

66. Der vorliegende Fall betrifft die Anwendung nationaler Regelungen der Steuerverfahrensordnung in Bezug auf die individuellen Verteidigungsrechte in einem Verfahren zur Bemessung und Erhebung der Mehrwertsteuer.

67. Die in der Steuerverfahrensordnung in genereller Weise enthaltenen Verfahrensgarantien sind zwar im Unionsrecht nicht konkret vorgesehen, diese Regelungen sind jedoch Bestandteil des Gesamtverfahrens der ordnungsgemäßen Mehrwertsteuererhebung. Dass die Steuerverwaltung in einem ordnungsgemäß ablaufenden Mehrwertsteuerverfahren mit dem Steuerpflichtigen kommunizieren soll, nicht nur um dieser Person bestimmte Informationen in Bezug auf die zu treffende Entscheidung zukommen zu lassen, sondern auch um den einschlägigen Sachverhalt vollumfänglich zu ermitteln, auf den sie ihre Entscheidung stützen will, kann nicht als nicht erforderlicher oder nicht vorhersehbarer Gesichtspunkt des Verfahrens angesehen werden.

68. Eine Steuerprüfung, die der Feststellung dient, ob eine Person mehrwertsteuerpflichtig geworden ist und ob ihre gewerblichen Umsätze ordnungsgemäß dokumentiert sind, ist in der Tat, vom reinen Wortlaut her betrachtet, vom Wortlaut von Art. 213 Abs. 1 und Art. 242 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht weiter entfernt als „steuerliche Sanktionen und ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung“ vom Wortlaut von Art. 2, Art. 250 Abs. 1 und Art. 273 der Mehrwertsteuerrichtlinie⁴⁸.

69. Somit ist der Gerichtshof für die Beantwortung der vom vorlegenden Gericht gestellten Vorlagefrage zuständig.

⁴⁷ Insoweit zurückkommend auf den Ausgangspunkt des Urteils Åkerberg Fransson oben, Nr. 29.

⁴⁸ Vgl. Urteil vom 26. Februar 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, Rn. 27).

C. Zugang zu den Akten in Mehrwertsteuererhebungsverfahren

70. Klarzustellen ist vorab, dass die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage nur die Frage des Zugangs zu in den Verwaltungsakten enthaltenen Informationen und Dokumenten betrifft. Die vorliegende Rechtssache betrifft somit nicht Gesichtspunkte der (materiellen) Steuerbemessung, wie etwa ob die Kläger als Steuerpflichtige anzusehen sind oder ob es sich ihrer Art nach um steuerpflichtige Umsätze handelt.

71. Außerdem wird in der Frage in ihrer Formulierung durch das vorlegende Gericht ausdrücklich eine nationale Verwaltungspraxis erwähnt. Es ist jedoch, wie von der Kommission vorgetragen, unklar, ob die Steuerbehörden die nach nationalem Recht bestehenden und die Verteidigungsrechte betreffenden Verfahrenspflichten, einschließlich des Rechts auf Anhörung, im vorliegenden Fall richtig angewendet haben. Über den vorliegenden Einzelfall hinaus enthält das Vorabentscheidungsersuchen keine weiteren Einzelheiten dazu, worin die unterstellte nationale Praxis bestehen soll. Ob die nationale Verwaltungspraxis mit dem nationalen Recht im Einklang steht, bleibt somit vom nationalen Gericht zu klären.

72. In Anbetracht dieser Klarstellungen muss die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage meines Erachtens umformuliert werden, um dem Gerichtshof eine sachdienliche Beantwortung zu ermöglichen: Folgt aus dem allgemeinen Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte die Anforderung, dass ein Einzelner in der Erhebung der Mehrwertsteuer dienenden nationalen Verwaltungsverfahren Zugang zu allen in den Verwaltungsakten enthaltenen Informationen und Dokumenten haben muss, die die Behörde beim Erlass ihrer Entscheidung berücksichtigt hat?

73. Meine Antwort auf diese Frage wird folgendem Aufbau folgen: Ich werde zunächst erörtern, aus welcher Quelle sich die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Rechte genau ergeben (1), und dann auf die Frage eingehen, welche Anforderungen sich aus der Wahrung der Verteidigungsrechte in Bezug auf den Zugang zu Informationen und Dokumenten im Rahmen nationaler Verwaltungsverfahren zur Durchführung der Mehrwertsteuerrichtlinie genau ergeben (2).

1. Einschlägiges Recht oder einschlägiger allgemeiner Grundsatz

74. Das vorlegende Gericht hat seine Frage ausschließlich in Bezug auf den Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte gestellt⁴⁹. Diese Formulierung der Frage ist meines Erachtens zutreffend. Weder Art. 48 noch Art. 41 der Charta finden auf den Sachverhalt der vorliegenden Rechtssache Anwendung.

75. Erstens ist Art. 48 der Charta im vorliegenden Fall nicht einschlägig. Diese Bestimmung regelt die Unschuldsvermutung und die Verteidigungsrechte, die einem „Angeklagten“ zu gewährleisten sind. Die Kläger des Ausgangsverfahrens sind nicht „angeklagt“ worden. Gegen sie ist lediglich ein Steuerbescheid ergangen, mit dem ihre steuerlichen Verbindlichkeiten festgestellt wurden⁵⁰.

76. Zweitens schließt Art. 41 Abs. 2 Buchst. b der Charta ausdrücklich das Recht auf Zugang zu den Akten als Bestandteil des Rechts auf eine gute Verwaltung ein. Diese Bestimmung beschränkt sich jedoch eindeutig auf Organe, Einrichtungen und sonstige Stellen der Union (a). Außerdem besteht zwischen Art. 41 der Charta und dem Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte ein Unterschied (b), was ihren genauen Anwendungsbereich und Inhalt angeht.

⁴⁹ Im Gegensatz zum Urteil vom 17. Juli 2014, YS u. a. (C-141/12 und C-372/12, EU:C:2014:2081, Rn. 68), wo der Gerichtshof betonte, dass die Frage ausschließlich in Bezug auf Art. 41 der Charta gestellt worden war.

⁵⁰ Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 83). Im vorliegenden Fall sind zwar verwaltungsrechtliche Säumniszuschläge festgesetzt worden, im Vorabentscheidungsersuchen oder in den Stellungnahmen der Beteiligten findet sich indes kein Hinweis darauf, dass diese Sanktionen strafrechtlichen Charakter hätten.

(a) Recht auf Zugang zu den Akten als Bestandteil des Rechts auf eine gute Verwaltung

77. Nach anfänglichem Zögern⁵¹ hat der Gerichtshof, im Einklang mit dem Wortlaut der Charta, wiederholt entschieden, dass Art. 41 der Charta sich ausschließlich an die Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union richtet⁵².

78. Diese Auslegung ist nicht auf einhellige Zustimmung gestoßen. Es wird eine gegenteilige Ansicht vertreten, wonach diese Auslegung der allgemeinen Regelung des Anwendungsbereichs nach Art. 51 Abs. 1 der Charta zu widersprechen scheine. Sie nehme das Handeln der Mitgliedstaaten selbst dann aus, wenn dieses im Rahmen der Durchführung des Unionsrechts erfolge⁵³.

79. Ich kann einen solchen Widerspruch aus mindestens vier Gründen zugeständenermaßen nicht erkennen.

80. Erstens ist der Wortlaut sehr eindeutig. Der erste Absatz von Art. 41 der Charta beschränkt seine Anwendbarkeit für den gesamten Artikel klar auf die „Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union“. Es müsste meines Erachtens außerordentlich gewichtige Argumente dafür geben, eine eindeutige Aussage des Primärrechts, die zudem erst vor recht kurzer Zeit normiert worden ist, im Wege der Rechtsprechung umzugestalten.

81. Zweitens gibt Art. 41 der Charta durch die ausdrückliche Definition der Adressaten der Bestimmung über das Recht auf eine gute Verwaltung dem Willen des (Verfassungs-)Gesetzgebers Ausdruck, spezielle Bestimmungen vorzusehen, die für die Union im Rahmen ihres Handelns durch ihre *unmittelbare Verwaltung* gelten. Was die Anwendbarkeit dieser speziellen Bestimmung der Charta angeht, beinhaltet Art. 41 im Wesentlichen seine eigene *lex specialis* zur allgemeinen Definition des Anwendungsbereichs der Charta durch ihren Art. 51 Abs. 1. In dieser Konstruktion sehe ich nichts Widersprüchliches oder Inkohärentes: Es ist in der Tat durchaus nicht ungewöhnlich, dass ein Rechtsakt seinen eigenen (persönlichen oder sachlichen) Anwendungsbereich in verschiedenen Formen definiert. Es kann eine übergreifende Bestimmung zur Anwendbarkeit geben, die allgemein Anwendung findet, soweit nicht etwas anderes bestimmt ist. Gleichzeitig kann es durchaus eine oder mehrere spezielle Bestimmung(en) geben, die ihren eigenen Anwendungsbereich definieren, indem sie beispielsweise vorsehen, dass Abschnitt X oder Titel Y dieses Rechtsakts nur auf bestimmte Personengruppen oder nur in bestimmten Fällen Anwendung findet.

82. In diesem Licht betrachtet, ist Art. 41 der Charta spezieller Ausdruck eines autonomen Grundrechts, das Einzelne nur dann schützt, wenn sie mit der *unmittelbaren Verwaltung* der Union in Kontakt kommen, die die Verträge als „eine offene, effiziente und unabhängige europäische Verwaltung“ charakterisieren⁵⁴.

51 Vgl. Urteil vom 22. November 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, Rn. 81 bis 84), wo der Gerichtshof feststellte, dass der Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte in Art. 41 der Charta verankert und, „wie sich bereits aus [seinem] Wortlaut ergibt, allgemein anwendbar ist“.

52 Vgl. Urteile vom 21. Dezember 2011, Cicala (C-482/10, EU:C:2011:868, Rn. 28), vom 17. Juli 2014, YS u. a. (C-141/12 und C-372/12, EU:C:2014:2081, Rn. 67), vom 5. November 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, Rn. 44), vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 83), und vom 9. März 2017, Doux (C-141/15, EU:C:2017:188, Rn. 60).

53 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Wathelet in der Rechtssache Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2032, Nr. 47), wo er ausführt: „Mir erschiene es weder kohärent noch im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs ..., wenn der Wortlaut von Art. 41 der Charta in dieser Weise eine Ausnahme von der in Art. 51 der Charta vorgesehenen Regel einführen könnte, die es den Mitgliedstaaten erlauben würde, einen Artikel der Charta auch dann nicht anzuwenden, wenn sie Unionsrecht durchführen. Ich bekunde daher meine klare Präferenz dafür, dass Art. 41 der Charta für die Mitgliedstaaten gilt, wenn sie das Unionsrecht durchführen. ...“ Vgl. zu dieser Diskussion auch die Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi in den Rechtssachen Bensada Benallal (C-161/15, EU:C:2016:3, Nrn. 28 bis 32) und M (C-560/14, EU:C:2016:320, Nr. 27) sowie des Generalanwalts Bot in der Rechtssache N. (C-604/12, EU:C:2013:714, Nr. 36).

54 Art. 298 Abs. 1 AEUV.

83. Drittens ist die Systematik anzuführen. Die Beschränkung der „Adressaten“, die verpflichtet sind, Art. 41 der Charta zu beachten und zu erfüllen, steht im Einklang mit den übergreifenden Grundgedanken der Charta, die in mehreren ihrer in Titel V enthaltenen Bestimmungen speziell die grundlegenden Rechte Einzelner regelt, die in ein unmittelbares Verhältnis zur Verwaltung der Union oder zu politischen Einrichtungen der Union eintreten⁵⁵.

84. Schließlich ist ein allgemeinerer Verfassungsaspekt anzuführen. Vor dem Hintergrund der unverbrüchlichen und gut belegten Entschlossenheit des Verfassungsgesetzgebers, einer möglichen Ausdehnung von Charta-Rechten auf nicht übertragene Zuständigkeitsfelder entgegenzuwirken⁵⁶, kann eine ausdrückliche Beschränkung der Adressaten einiger Bestimmungen der Charta kaum als ungewollte Auslassung oder bloßes Redaktionsversehen des Verfassungsgesetzgebers angesehen werden⁵⁷.

85. Im Ergebnis ist Art. 41 der Charta meines Erachtens eine Bestimmung, die sich speziell an die unmittelbare Verwaltung der Union richtet und einen hohen und autonomen Schutzstandard bieten soll. Art. 41 ist daher in der vorliegenden Rechtssache nicht einschlägig.

(b) Allgemeiner Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte und gute Verwaltung

86. In der Diskussion über den Anwendungsbereich von Art. 41 der Charta setzt sich die allgemeinere Diskussion über das wechselseitige Verhältnis zwischen allgemeinen Grundsätzen und Charta-Rechten fort⁵⁸. Gerade weil Art. 41 der Charta seinen Anwendungsbereich auf die *unmittelbare* Verwaltung der Union bezieht, bleibt sein Verhältnis zu den Grundsätzen der guten Verwaltung und den Verteidigungsrechten ein recht kontroverses Thema⁵⁹.

87. Es ist jedoch eindeutig, dass mehrere der verschiedenen „operativen“ Bestandteile, die Art. 41 Abs. 2 unter die Generalklausel des „Rechts auf eine gute Verwaltung“ fasst, auch konkrete allgemeine Grundsätze des Unionsrechts widerspiegeln⁶⁰. Von besonderer Bedeutung sind insoweit die allgemeinen Grundsätze der Wahrung der Verteidigungsrechte, einschließlich des Rechts auf Anhörung, oder die Begründungspflicht⁶¹.

55 Etwa das Recht auf Zugang zu Dokumenten (Art. 42), das Recht, den Europäischen Bürgerbeauftragten im Fall von Missständen zu befragen (Art. 43), oder das Recht, eine Petition an das Europäische Parlament zu richten (Art. 44). Alle diese Rechte sind wesensgemäß ebenfalls in Bezug auf ihre „Adressaten“ beschränkt.

56 Art. 51 Abs. 2 der Charta und Art. 6 Abs. 1 EUV.

57 Einige Autoren bringen dies ausdrücklich mit Vorbehalten der Mitgliedstaaten in Verbindung: „The intention behind such drafting is to reassure Member States that they will not have to take into account the principle of good administration in purely national administrative procedures, including those involving application of Community law“ [Hinter dieser Formulierung steht die Absicht, den Mitgliedstaaten zu versichern, dass sie den Grundsatz der guten Verwaltung in rein nationalen Verwaltungsverfahren, einschließlich solcher, bei denen das Gemeinschaftsrecht zur Anwendung kommt, nicht werden berücksichtigen müssen], Duthéil de la Rochère, J., „The EU Charter of Fundamental Rights, Not Binding but Influential: the Example of Good Administration“ in Arnull, A., u. a. (Hrsg.), *Continuity and Change in EU Law: Essays in Honour of Sir Francis Jacobs*, Oxford University Press, 2007, S. 157 bis 172, 170. Vgl. auch Kanska, K., „Towards Administrative Human Rights in the EU. Impact of the Charter of Fundamental Rights“, *European Law Journal*, Bd. 10, 2004, S. 296 bis 326, auf S. 310.

58 Vgl. zu dieser Debatte Hofmann, H., und Mihaescu, C., „The relation between the Charter’s Fundamental Rights and the unwritten general principles of EU law: Good administration as the test case“, *European Constitutional Law Review*, Bd. 9, 2013, S. 73 bis 101, auf S. 73.

59 Vgl. allgemein Mihaescu Evans, B. C., *The right to good administration at the crossroads of the various sources of fundamental rights in the EU integrated administrative system*, Bd. 7, Luxembourg Legal Studies, Nomos, 2015. Der Charta zeitlich vorangegangene Rechtsprechung, durch die der *allgemeine Grundsatz* der guten Verwaltung speziell auf nationale Verwaltungsverfahren angewendet wurde, liegt kaum vor. Vgl. Urteil vom 21. Juni 2007, Laub (C-428/05, EU:C:2007:368, Rn. 25).

60 Vgl. z. B. Urteil vom 8. Mai 2014, N. (C-604/12, EU:C:2014:302, Rn. 49 und 50), wo der Gerichtshof feststellte, dass das in Art. 41 der Charta niedergelegte Recht auf eine gute Verwaltung einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts widerspiegelt und dass, „da ... ein Mitgliedstaat Unionsrecht ausführt, ... die aus dem Recht auf eine gute Verwaltung folgenden Anforderungen, insbesondere das Recht jeder Person, dass ihre Angelegenheiten unparteiisch und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden, im Rahmen des von der zuständigen nationalen Behörde durchgeführten Verfahrens auf Zuerkennung des subsidiären Schutzes, wie es im Ausgangsverfahren in Rede steht, anzuwenden [sind]“. Vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 22. November 2012, M. (C-277/11, EU:C:2012:744, Rn. 85 ff.), sowie Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache LS Customs Services (C-46/16, EU:C:2017:247, Nr. 77).

61 Vgl. z. B. Urteile vom 15. Oktober 1987, Heylens u. a. (222/86, EU:C:1987:442, Rn. 15), vom 5. November 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, Rn. 45 ff.), und vom 11. Dezember 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, Rn. 30 bis 34).

88. Ebenso eindeutig ist, dass der Grundsatz des Schutzes der Verteidigungsrechte, der in Bezug auf den Sachverhalt der vorliegenden Rechtssache einschlägig ist, auf die Mitgliedstaaten im Rahmen ihres Handelns im Geltungsbereich des Unionsrechts Anwendung findet, wenn die nationalen Behörden gegenüber dem Betroffenen den Erlass einer beschwerenden Maßnahme beabsichtigen⁶².

89. Andererseits ist zweifelhaft, ob diese allgemeinen Grundsätze, wie die Verteidigungsrechte in der vorliegenden Rechtssache, genau den gleichen Inhalt haben wie Art. 41 der Charta. Zum einen lässt sich aufgrund der ausdrücklichen Beschränkung im Wortlaut von Art. 41 der Charta, wie Generalanwältin Kokott es formuliert, sein Inhalt „nicht ohne weiteres auf mitgliedstaatliche Stellen übertragen, selbst wenn diese [Unions]recht durchführen“⁶³. Auf konzeptioneller Ebene betrachtet, käme dies einer Umgehung der ausdrücklichen Regelung des Art. 41 der Charta gefährlich nahe.

90. Im Licht dieses wichtigen Hinweises ist jede Komponente des Art. 41 sorgfältig und unabhängig zu betrachten. Dies gilt insbesondere für das Recht auf Zugang zu den Akten, das seinen Weg in den Wortlaut von Art. 41 infolge einer Entwicklung der Rechtsprechung gefunden hat, deren eigene Ursprünge auf die Prüfung der Praxis der Unionsorgane auf dem besonderen Gebiet des Wettbewerbsrechts zurückgehen⁶⁴.

91. Kurz, der einschlägige allgemeine Grundsatz ist die Wahrung der Verteidigungsrechte. Sein Inhalt mag sich in Bezug auf die Anwendung des Unionsrechts durch die Mitgliedstaaten von den (speziellen und autonomen) Garantien nach Art. 41 der Charta unterscheiden, die auf die unmittelbare Verwaltung der Union Anwendung finden. Vor dem Hintergrund aller dieser Erwägungen werde ich im folgenden Abschnitt die Anforderungen untersuchen, die sich aus den Verteidigungsrechten in einem Sachverhalt ergeben, wie er dem Ausgangsverfahren zugrunde liegt.

2. Zugang zu den Informationen und Dokumenten, die die Grundlage einer nationalen Entscheidung im Geltungsbereich des Unionsrechts bilden

92. Die Kläger tragen vor, dass das Recht auf Zugang zu den Akten nach Art. 41 Abs. 2 Buchst. b der Charta in Bezug auf Steuerverfahren im nationalen Recht nicht ausdrücklich geregelt sei⁶⁵. Steuerpflichtige übten ihr Recht auf Anhörung daher aus, ohne ordnungsgemäß Zugang zu den sie betreffenden Akten zu haben. Die Kläger erläutern konkret, sie hätten im Verwaltungsverfahren nicht zu allen, in den sie betreffenden Akten enthaltenen Dokumenten Zugang gehabt, insbesondere nicht zu den Dokumenten, die vor dem förmlichen Beginn der Steuerprüfung gesammelt worden seien⁶⁶. Die vor dem Beginn der Steuerprüfung gesammelten Dokumente seien erst in der Phase des gerichtlichen Verfahrens in den Akten enthalten gewesen, und zwar auf Anforderung des vorlegenden Gerichts. Diese Dokumente gehörten nicht zu den Anhängen, die in den ursprünglichen Steuerbescheiden erwähnt seien. Diese Dokumente seien verheimlicht worden, um zu verschleiern, dass eine Steuerprüfung vorgelegen habe, bevor die Steuerprüfung wirksam begonnen habe.

62 Vgl. Urteil vom 22. Oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

63 Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Mellor (C-75/08, EU:C:2009:32, Nr. 25).

64 Vgl. hierzu Urteil vom 7. Januar 2004, Aalborg Portland u. a./Kommission (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P und C-219/00 P, EU:C:2004:6, Rn. 68). Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Léger in der Rechtssache BPB Industries und British Gypsum/Kommission (C-310/93 P, EU:C:1994:408, Nrn. 112 ff.). Allgemein zu einer Erläuterung dieser „Ursprünge“ Nehl, H. P., *Principles of Administrative Procedure in EC Law*, Hart Publishing, Oxford, 1999, S. 45 ff.

65 Sie verweisen auf Art. 9 Abs. 1, Art. 43 Abs. 2 Buchst. j und Art. 107 Abs. 2 und 4 der Steuerverfahrensordnung, die auf den Fall anwendbar seien.

66 Sie behaupten insbesondere, dass ihnen kein Zugang zu verschiedenen Informationen gewährt worden sei, die von Bedeutung hätten sein können. Vom Recht auf Zugang zu den Akten müssten auch solche Informationen umfasst sein, die die Steuerbehörden vor der förmlichen Eröffnung der Steuerprüfung erhalten hätten, wie etwa Anfragen bei Notaren und Banken, Abfragen verschiedener Datenbanken, Kommunikation mit anderen Behörden oder Amtshilfeersuchen an andere Mitgliedstaaten.

93. Die Kläger erläutern ferner, dass es im Rahmen der nationalen Verfahren nicht möglich sei, in der Phase des gerichtlichen Verfahrens – nämlich gemäß den Bestimmungen des nationalen Rechts ab Übersendung der Verwaltungsakten an den Richter – neue Argumente vorzutragen. Insbesondere könne nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs⁶⁷ die Verletzung des Rechts auf Zugang zu den Akten nicht dadurch geheilt werden, dass der Zugang in der Phase des gerichtlichen Verfahrens gewährt werde. In diesem Fall müsse der Betroffene nicht darlegen, dass das Ergebnis des Verwaltungsverfahrens ein anderes gewesen wäre, wenn er Zugang zu den Akten gehabt hätte, sondern nur, dass er in den Verwaltungsakten enthaltene Angaben für seine Verteidigung hätte verwenden können.

94. Die Kommission und die rumänische Regierung stimmen mit dem Vorbringen der Kläger nicht überein. Die Verteidigungsrechte seien in der vorliegenden Rechtssache nicht missachtet worden.

95. Die rumänische Regierung trägt vor, dass die einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts das Recht auf Anhörung vor Erlass einer Entscheidung und das Recht des Steuerpflichtigen, während des gesamten Verfahrens informiert zu werden, gewährleisteten⁶⁸. Nach dem nationalen Recht müsse die Steuerbehörde dem Steuerpflichtigen einen Entwurf des Steuerprüfungsberichts übermitteln, in dem die Feststellungen der Prüfung sowie die steuerlichen Folgen enthalten seien, was dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gebe, seine Ansicht zu äußern. Der endgültige Steuerprüfungsbericht werde dem Steuerpflichtigen mit seinen Anhängen mitgeteilt, die alle relevanten Dokumente enthielten, die die Verwaltung als Grundlage des Steuerbescheids berücksichtigt habe. Ferner habe ein Verstoß gegen diese Erfordernisse die Aufhebung des Steuerverwaltungsakts zur Folge.

96. Die Kommission ist ebenfalls der Ansicht, dass es nicht zu einem Verstoß gegen die Verteidigungsrechte gekommen sei. Die Kläger hätten nicht beantragt, ihnen Zugang zu den sie betreffenden Akten zu gewähren, und auf die Angebote der Steuerbehörden, im Rahmen der gerichtlichen Verfahren Zugang zu den Dokumenten zu gewähren, nicht reagiert. Die Kläger hätten nicht vorgetragen, keine Kenntnis von den Dokumenten gehabt zu haben, die die Grundlage des Steuerbescheids gebildet hätten. Das Recht auf Anhörung sei gewährt, soweit die Entscheidung auf vom Kläger mitgeteilte Angaben gestützt werde, die sich auf ihm bekannte rechtliche und tatsächliche Umstände bezögen. Was ferner den Zugang zu den Akten in der Phase des gerichtlichen Verfahrens angehe, hätten die Kläger nicht dargelegt, dass die Dokumente, zu denen sie keinen Zugang gehabt hätten und auf deren Grundlage die Entscheidung getroffen worden sei, von ihnen zu ihrer Verteidigung hätten angeführt werden können.

97. Dem Vorbringen der Kläger kann meines Erachtens nicht gefolgt werden. Bevor die Gründe hierfür im Einzelnen zu erläutern sind, sind einige wenige Punkte klarzustellen.

(a) Zugang zu was genau?

98. Ein Teil des Problems der vorliegenden Rechtssache, das sich schon auf der Ebene der Zulässigkeit gezeigt hat, ist die markante Unklarheit darüber, zu was genau die Kläger genau Zugang begehren und was ihnen hätte gewährt werden sollen und nicht gewährt wurde. Diese Unklarheit weitete sich in der mündlichen Verhandlung noch weiter aus, wo deutlich wurde, dass verschiedene Beteiligte unter „Zugang zu den Akten“ durchaus verschiedene Dinge verstanden. Was die in der vorliegenden Rechtssache beehrten Informationen genau beinhalten, bleibt somit schwer zu fassen.

99. Bevor mit der Würdigung der Vorlagefrage weiter fortgefahren wird, sollten daher drei Variablen geklärt werden: Zugang zu *was*, *wann* und *wie*.

⁶⁷ Die Kläger haben in ihrem mündlichen und schriftlichen Vortrag wiederholt auf das Urteil vom 25. Oktober 2011, Solvay/Kommission (C-109/10 P, EU:C:2011:686, Rn. 54 bis 57), verwiesen.

⁶⁸ Sie verweist auf die Art. 9, 43 und 107 der Steuerverfahrensordnung, die in den Nrn. 10 bis 12 der vorliegenden Schlussanträge angeführt sind.

100. Das „Was“ verweist auf den Gegenstand des Rechts auf Zugang: Was genau ist unter „Akten“, zu denen Zugang begehrt wird, zu verstehen? Die vollständigen Dokumente, die in einer Verwaltungsakte zu dem gesamten Verfahren enthalten sind, oder nur die konkreten Dokumente in der Akte, die die Grundlage einer Entscheidung bilden? Die vollständige Akte würde vermutlich die vollständige Akte bedeuten, einschließlich aller Angaben, die nicht unmittelbar mit einer erlassenen Entscheidung in Zusammenhang stehen, wie etwa interne Vermerke, Entwürfe, Hilfsberechnungen und sämtliche von Dritten erhaltenen Informationen.

101. Das „Wann“ verweist auf den „Zeitpunkt“ des Zugangs und darauf, dass Informationen und Dokumente möglicherweise zu verschiedenen Zeitpunkten erlangt worden sein können: während der Vorermittlungen, während der förmlichen Untersuchung durch die Verwaltung, die zur Steuerbemessung führt, oder in der späteren Phase der Vollstreckung.

102. Das „Wie“ bezieht sich darauf, in welcher Weise Zugang gewährt wird: Dies könnte auf Antrag der Antragsteller oder nach Aufforderung durch die Steuerbehörde geschehen oder möglicherweise von Amts wegen, was vermutlich bedeuten würde, dass die Steuerbehörde dem Antragsteller die Akten oder Teile davon kopieren und zusenden müsste, ohne dass dies bei ihr konkret beantragt worden wäre.

103. Wenn ich den Vortrag der Kläger, wie er sich nach weiterer Erörterung in der mündlichen Verhandlung darstellt, richtig verstanden habe, begehren sie offenbar automatischen Zugang zu den gesamten Verwaltungsakten zum Steuerbemessungsverfahren, unter Einschluss auch der Phasen der Vorermittlungen, und dass ihnen dieser Zugang zu den Akten von den Behörden von Amts wegen zu gewähren sei, ohne dass sie dies auch nur beantragen müssten.

104. Die Antwort auf diesen Standpunkt ist meines Erachtens ein eindeutiges „Nein“: Der im Unionsrecht bestehende allgemeine Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte gewährleistet ein solches Recht nicht. Was sich nach meinem Verständnis aus den Verteidigungsrechten im Rahmen nationaler Verfahren wie dem vorliegenden ableiten lässt, ist sehr viel begrenzter und differenzierter: Der Einzelne muss auf Antrag Zugang zu den Informationen und Dokumenten haben, die die Grundlage der Verwaltungsentscheidung bilden, die die Verwaltung zu erlassen beabsichtigt.

(b) (Unzulässige) Analogie zum Recht auf Zugang zu den Akten im Wettbewerbsrecht der Union

105. Die Kläger haben sich zur Stützung ihres Vorbringens auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs zum Zugang zu den Akten in Wettbewerbssachen berufen. Erstens gebe es nach dieser Rechtsprechung ein Recht auf Zugang zu den gesamten Akten. Zweitens führe eine Missachtung dieses Rechts zur Aufhebung der Entscheidung, wenn die betroffene Person die Dokumente zu ihrer Verteidigung hätte verwenden können.

106. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs belegt, dass die Frage, ob es im Einzelfall zu einer Verletzung der Verteidigungsrechte gekommen ist, nicht nur anhand der jeweils vorliegenden besonderen Umstände, sondern auch anhand des Inhalts des betreffenden Rechtsakts und der Rechtsvorschriften auf dem betreffenden Gebiet zu beurteilen ist⁶⁹. Dies bedeutet, dass die konkreten Anforderungen, die sich aus dem Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte und den Folgen seiner Verletzung ergeben, in Abhängigkeit von den vorgenannten Aspekten unterschiedlich sein können. In diesem Zusammenhang kommt es nicht darauf an, den Regelungszusammenhang und den Geltungsbereich der Vorschriften des Unionsrechts, in deren Rahmen ein Mitgliedstaat handelt,

⁶⁹ Vgl. z. B. Urteile vom 5. November 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, Rn. 54), und vom 16. Mai 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, Rn. 97 und die dort angeführte Rechtsprechung).

gebührend zu berücksichtigen, denn, sofern diese Bestimmungen keine besonderen Verfahrensgarantien vorsehen (und somit nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Rechtslage vollständig durch das Unionsrecht bestimmt wird), sind die Verteidigungsrechte grundsätzlich durch das nationale Verfahrensrecht zu gewährleisten.

107. In diesem Zusammenhang verkennen die vorgenannten Stellungnahmen der Kläger den grundlegenden inhaltlichen Unterschied zwischen Wettbewerbssachen und anderen allgemeinen nationalen Verfahren, die im Geltungsbereich des Unionsrechts durchgeführt werden, wie etwa dem Mehrwertsteuererhebungsverfahren. Zwei zentrale Unterschiede sind insbesondere hervorzuheben.

108. Erstens ist der Inhalt der Verfahren einfach sehr unterschiedlich. Das Wettbewerbsrecht verhängt Sanktionen eines Inhalts und Maßes, die strafrechtsähnlichen Charakter erreichen⁷⁰. Die Verfahren der vorliegenden Rechtssache betreffen dagegen die Feststellung der Höhe der geschuldeten Steuer⁷¹. Sofern man sich nicht eher peripheren Strömungen der Politikphilosophie anschließt, dürfte der Erhebung von Steuern wohl eher kein strafrechtlicher Inhalt zugemessen werden.

109. Zweitens legt die Rechtsprechung zum Zugang zu den Akten in Verfahren nach dem EU-Wettbewerbsrecht einen autonomen Standard fest, der für das Handeln der Unionsorgane im Kontext des Erlasses von Entscheidungen gilt, mit denen Sanktionen gegen Einzelpersonen verhängt werden. Diese Verfahren und ihre Folgen unterliegen allein und ausschließlich dem Unionsrecht. Somit muss der Schutzstandard nach dem Unionsrecht entsprechend robust und hoch sein, da nur Unionsorgane diese Entscheidungen erlassen und überprüfen können. In diesem konkreten Kontext wurde die besondere Rechtsprechung zum Recht auf Zugang zu den Akten in Wettbewerbssachen entwickelt, parallel zu einer Fortentwicklung der Verwaltungspraxis und der Regelung dieser Frage auf der Unionsebene⁷².

110. Dagegen richten sich in Ermangelung konkreter unionsrechtlicher Verfahrensregelungen die verfahrensbezogenen Bedingungen für die Wahrung der Verteidigungsrechte und die Folgen ihrer Missachtung grundsätzlich nach nationalem Recht⁷³. Natürlich gibt es unionsrechtliche Anforderungen, diese sind jedoch aus den bereits skizzierten Gründen⁷⁴ auf einer anderen Ebene angelegt.

111. Die von den Klägern im vorliegenden Verfahren angeführte Rechtsprechung ist daher auf nationale Verfahren zur Erhebung der Mehrwertsteuer nicht übertragbar.

70 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. Juli 1999, Hüls/Kommission (C-199/92 P, EU:C:1999:358, Rn. 150). Vgl. auch Urteil des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte vom 27. September 2011, A. Menarini Diagnostics S.r.l./Italien (CE:ECHR:2011:0927JUD004350908, Rn. 38 bis 42). Dementsprechend hat der Gerichtshof festgestellt, dass Art. 48 der Charta im Kontext wettbewerbsrechtlicher Verfahren anwendbar ist. Vgl. z. B. Urteil vom 22. November 2012, E.ON Energie/Kommission (C-89/11 P, EU:C:2012:738, Rn. 72 und 73).

71 Siehe oben, Fn. 50.

72 Verordnung (EG) Nr. 1/2003 des Rates vom 16. Dezember 2002 zur Durchführung der in den Artikeln 81 und 82 des Vertrags niedergelegten Wettbewerbsregeln (ABl. 2003, L 1, S. 1).

73 Vgl. z. B. Urteile vom 10. September 2013, G. und R. (C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, Rn. 35), vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 75), und vom 11. Dezember 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, Rn. 41).

74 Oben, Nrn. 62 bis 65 der vorliegenden Schlussanträge.

(c) *Wirksamkeit des Rechts auf Verteidigung*

112. Wo könnten diese Standards dann liegen? Die Grenzen der von den Mitgliedstaaten in dieser Hinsicht ausgeübten Wahlentscheidung ergeben sich aus den bekannten Erfordernissen der Äquivalenz und der Effektivität. Die nationalen Verfahrensregelungen müssen den nach nationalem Recht für vergleichbare Sachverhalte geltenden Regelungen ähnlich sein. Sie dürfen die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Verteidigungsrechte nicht unmöglich machen oder übermäßig erschweren⁷⁵.

113. Meines Erachtens und vorbehaltlich entsprechender Feststellungen durch das nationale Gericht ist nicht dargelegt worden, dass die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden nationalen Verfahrensvorschriften gegen die Erfordernisse der Äquivalenz und Effektivität verstoßen würden.

114. Was das erste Erfordernis angeht, ist festzuhalten, dass die vorliegende Rechtssache allgemeine Steuerverfahrensvorschriften betrifft, die nicht in spezieller Weise für die Mehrwertsteuer gelten. Das Erfordernis der *Äquivalenz* ist somit von vornherein erfüllt.

115. Die Prüfung des Erfordernisses der *Effektivität* ist komplexer. Sie überschneidet sich in der Tat mit der Beurteilung des materiellen Inhalts der Verteidigungsrechte⁷⁶.

116. Erstens ist der Zugang zu den Akten an sich, im Sinne der *vollständigen* Dokumente und Informationen, die sich im Besitz der Verwaltungsbehörden befinden, klar von dem Recht zu unterscheiden, Zugang zu den Dokumenten zu erhalten, auf die die endgültige Verwaltungsentscheidung gestützt wird.

117. Der Zugang zu den Dokumenten und Informationen, die die Grundlage einer Verwaltungsentscheidung bilden, steht in der Tat in engem Zusammenhang mit der wirksamen Wahrung der Verteidigungsrechte als allgemeinem Grundsatz des Unionsrechts, insbesondere mit dem Recht auf Anhörung. Nach diesem Grundsatz „müssen die Adressaten von Entscheidungen, die ihre Interessen spürbar beeinträchtigen, in die Lage versetzt werden, ihren Standpunkt zu den *Elementen, auf die die Verwaltung ihre Entscheidung zu stützen beabsichtigt*, sachdienlich vorzutragen“⁷⁷.

118. Die Bedeutung des Rechts auf Anhörung ist vom Gerichtshof wie folgt erläutert worden: „[D]ie Regel [soll] der zuständigen Behörde erlauben, alle maßgeblichen Gesichtspunkte angemessen zu berücksichtigen. Zur Gewährleistung eines wirksamen Schutzes der betroffenen Person oder des betroffenen Unternehmens soll die Regel diesen insbesondere ermöglichen, einen Fehler zu berichtigen oder individuelle Umstände vorzutragen, die für oder gegen den Erlass oder für oder gegen einen bestimmten Inhalt der Entscheidung sprechen.“⁷⁸

119. Durch einen derart definierten Zugang zu den Informationen oder Dokumenten, die die Grundlage einer Verwaltungsentscheidung bilden, werden das Recht auf Anhörung und somit die Verteidigungsrechte meines Erachtens in geeigneter und wirksamer Weise gewährleistet. Er ermöglicht dem Steuerpflichtigen, seinen Standpunkt zu den wesentlichen Elementen vorzutragen, die die Grundlage der Verwaltungsentscheidung bilden.

75 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, Rn. 38), und vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041, Rn. 75).

76 Vgl. z. B. die Feststellung des Gerichtshofs, dass die Erfordernisse in Bezug auf die Äquivalenz und Effektivität „Ausdruck“ der Verteidigungsrechte sind. Vgl. Urteile vom 5. November 2014, Mukarubega (C-166/13, EU:C:2014:2336, Rn. 52), und vom 11. Dezember 2014, Boudjlida (C-249/13, EU:C:2014:2431, Rn. 42).

77 Vgl. z. B. Urteile vom 18. Dezember 2008, Sopropé (C-349/07, EU:C:2008:746, Rn. 37), und vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 84) – Hervorhebung nur hier.

78 Vgl. z. B. Urteil vom 3. Juli 2014, Kamino International Logistics und Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 und C-130/13, EU:C:2014:2041 Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

120. Ergänzt sei darüber hinaus auch, dass ein solcher rechtzeitiger und angemessener Austausch nicht allein im Interesse des Steuerpflichtigen liegt. Es liegt auch im Interesse der Steuerverwaltung, auf der Grundlage aller einschlägigen Informationen eine richtige Entscheidung zu treffen. Ein derartiger Austausch stellt einen kooperativen Rahmen bereit, der eine flüssige Kommunikation zwischen dem Einzelnen und der Verwaltung ermöglicht.

121. Es gibt somit keinen Anspruch darauf, die vollständigen Akten einzusehen, sondern, Zugang zu den wesentlichen Informationen oder Dokumenten zu haben, die die Grundlage der Verwaltungsentscheidung bilden. Was ferner den sich im Umfang der Informationen niederschlagenden zeitlichen Aspekt angeht, bin ich mit der Kommission der Ansicht, dass die Ermittlungsphase, in der die Informationen gesammelt worden sind, von der kontradiktorischen Phase zu trennen ist⁷⁹. Soweit diese Dokumente nicht die Grundlage einer Entscheidung bilden, sehe ich daher, nach dem Unionsrecht, nicht die Verpflichtung, Zugang zu sämtlichen Dokumenten und Informationen zu gewähren, die in der Ermittlungsphase gesammelt worden sind, selbst wenn die in dieser Vorphase gesammelten Informationen dazu beigetragen haben könnten, den Erlass der beabsichtigten Neubewertung zu veranlassen.

122. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass, wie von der Kommission zu Recht vorgetragen, meines Erachtens keine Anforderung dahin besteht, die einschlägigen Dokumente oder Informationen von Amts wegen zur Verfügung zu stellen. Von Steuerpflichtigen kann erwartet werden, im Rahmen des sie betreffenden Verfahrens mit der gebotenen Sorgfalt zu handeln. Der nationale Verfahrensrahmen muss die Wege vorsehen, die es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, Zugang zu den einschlägigen Informationen zu bekommen, wenn er dies wünscht, d. h. auf Antrag⁸⁰.

123. In der vorliegenden Rechtssache sehen, wie von der Kommission und der rumänischen Regierung vorgetragen, die einschlägigen Bestimmungen des nationalen Rechts offenbar vor, dass der Steuerpflichtige das Recht hat, seinen Standpunkt zu den relevanten Tatsachen und Umständen vor Erlass der Entscheidung vorzutragen (Art. 9 Abs. 1 der Steuerverfahrensordnung). Geregelt ist dort auch das Recht, informiert zu werden, und insbesondere, einen Entwurf des Steuerprüfungsberichts zu erhalten, der die Feststellungen und steuerlichen Folgen beinhaltet (Art. 107 Abs. 2 der Steuerverfahrensordnung).

124. Meines Erachtens und vorbehaltlich entsprechender Feststellungen durch das nationale Gericht dürfte dieser rechtliche Rahmen die Verwirklichung des Rechts auf Anhörung nicht unmöglich machen oder übermäßig erschweren. Wie bereits erwähnt, ist es Sache des nationalen Gerichts, zu klären, ob diese Regelungen im konkreten Fall der Kläger eingehalten wurden und ob die nationale Verwaltungspraxis unter anderen Gesichtspunkten problematisch sein könnte⁸¹.

125. Was schließlich den Vortrag der Kläger zu einer Präklusion neuen Vorbringens in der Phase des gerichtlichen Verfahrens angeht, liegen dem Gerichtshof keine Belege vor, die eine ordnungsgemäße Prüfung dieser Frage erlauben. Diese Frage wird im Vorabentscheidungsersuchen des nationalen Gerichts nicht gestellt. Sie ist von den Klägern im Laufe des vorliegenden Verfahrens angeführt, von der rumänischen Regierung jedoch nachdrücklich bestritten worden. Unter diesen Umständen kann nur daran erinnert werden, dass sich aus dem Recht auf einen wirksamen gerichtlichen Rechtsbehelf

79 Urteil vom 22. Oktober 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, Rn. 40 und 41).

80 Im Einklang mit dieser Ansicht stehen verschiedene Instrumente, wie etwa die Entschließung (77) 31 des Ministerkomitees des Europarats über den Schutz des Einzelnen in Bezug auf Handlungen der Verwaltungsbehörden (Grundsatz II) (Council of Europe Committee of Ministers Resolution [77] 31 on the protection of the individual in relation to the acts of administrative authorities [principle II]) oder die europäische Verwaltungsverfahrensordnung des Europäischen Bürgerbeauftragten (Art. 22).

81 Oben, Nr. 71 der vorliegenden Schlussanträge.

nach Art. 47 der Charta das Erfordernis ergibt, dass die Gerichte, die die Rechtmäßigkeit von das Unionsrecht durchführenden Entscheidungen überprüfen, „prüfen können, ob die Beweise, auf die diese Entscheidung gestützt wird, nicht unter Verletzung der durch das Unionsrecht, insbesondere die Charta, garantierten Rechte erlangt wurden“⁸².

126. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen sollte die Frage des vorlegenden Gerichts meines Erachtens dahin beantwortet werden, dass nach dem allgemeinen Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte ein Einzelner in einem nationalen Mehrwertsteuererhebungsverfahren auf Antrag Zugang zu den Informationen und Dokumenten haben muss, die die Grundlage der Verwaltungsentscheidung bilden, mit der seine mehrwertsteuerlichen Verbindlichkeiten festgestellt werden.

V. Ergebnis

127. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die von der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj, Rumänien) vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Nach dem allgemeinen Grundsatz der Wahrung der Verteidigungsrechte muss ein Einzelner in einem nationalen Mehrwertsteuererhebungsverfahren auf Antrag Zugang zu den Informationen und Dokumenten haben, die die Grundlage der Verwaltungsentscheidung bilden, mit der seine mehrwertsteuerlichen Verbindlichkeiten festgestellt werden.

⁸² Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 87).