

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 14. November 2008*

Dr. Hartmut Hahn, Min. Rat a. D.:

**„Die Rechtsfolgen von EuGH-Entscheidungen –
Begrenzung der Rückwirkung?“**

*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Einführung.....	2
A. Die gemeinschaftsrechtliche Ausgangslage	3
I. „Rückwirkung“ von EuGH-Urteilen.....	3
II. Die Funktion des nationalen (deutschen) Verfahrensrechts	4
III. Der gemeinschaftsrechtliche Rechtsrahmen für das deutsche Verfahrensrecht.....	5
B. Anwendung der praktischen Erkenntnisse auf den Ausgangsfall	6
I. Vorüberlegung zum Äquivalenzprinzip.....	6
II. Prüfung der wichtigsten Korrektornormen der Abgabenordnung	6
1. Vorgehen bei zukünftigen Voranmeldungen	6
2. Noch nicht bestandskräftige Festsetzungen, § 164 AO.....	7
3. Noch nicht bestandskräftige Festsetzungen, § 165 AO.....	8
4. Antrag gem. § 172 AO	8
5. Bestandskräftige Festsetzungen	8
6. § 174 AO	9
7. § 175 AO	9
8. Unerträgliche Verwaltungsakte.....	9
9. Der letzte Rat.....	9
III. Das Effektivitätsprinzip im Zusammenhang mit den Korrektornormen.....	10
Diskussion	11
Literaturhinweise.....	13

Wie *Prof. Seer* einleitend darstellt ist das Thema hochaktuell, weil das Bundesfinanzministerium überlegt, die Rechtsfolgen von Gerichtsentscheidungen zu begrenzen. Dabei stellen nicht die Entscheidungen des BVerfG den Ausgangspunkt für diese Überlegungen dar, sondern die Entscheidungen des EuGH.

Einführung

Herr Dr. Hahn weist darauf hin, dass das Thema sowohl einen praktischen als auch einen akademisch/dogmatischen Aspekt aufweise. Zur Verdeutlichung des praktischen Bezuges führt er folgendes Beispiel an. Zu einem Steuerberater kommt ein neuer Mandant. Dieser berichtet dem Steuerberater, dass er in seinem Betrieb seit dessen Bestehen im Jahr 1985, auch Leistungen bestimmter Art erbringe, die er umsatzsteuerlich stets dem Normalsatz unterworfen habe. Nunmehr habe aber der EuGH entschieden, dass Leistungen der betreffenden Art dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Sämtliche Umsatzsteuerbescheide und -voranmeldungen seit 1985 hat der Mandant gesammelt. Der jüngste Bescheid ist die Voranmeldung für November 2008. Der Mandant war schon selbst bei seinem Finanzamt gewesen. Bei der USt-Stelle hat man ihm gesagt, das EuGH-Urteil sei noch nicht bekannt. Man werde es aber dann, wenn es im BStBl. veröffentlicht sei, beachten. Man warte also einen entsprechen-

den Erlass ab. Auf die Äußerung des Mandanten, er werde in seiner nächsten Voranmeldung die entsprechenden Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz anmelden, sagt der Beamte, dies sei Steuerhinterziehung. Der Mandant fordert nun von dem Steuerberater, er solle ihm sein Geld zurückholen.

A. Die gemeinschaftsrechtliche Ausgangslage

I. „Rückwirkung“ von EuGH-Urteilen

Die Rückwirkung von Gesetzen ist für uns eine Selbstverständlichkeit. Dass Gesetze Rückwirkung haben können, liegt daran, dass sie der Rechtsordnung etwas hinzufügen, was bisher in ihr nicht enthalten war: Etwas wird verboten, was bislang erlaubt war, es wird etwas geboten, was bislang nicht gefordert wurde. Gesetze sind also im Regelfall konstitutiv. Im Gegensatz dazu sind Urteile gerade nicht konstitutiv, weil die klassische Vorstellung die ist, dass der Richter das Recht findet. *Herr Dr. Hahn* vergleicht das Gesetz mit einer Truhe, in der die Lösungen bereits liegen und in die der Richter hineingreift und die – hoffentlich richtige – herausgreift. Auf der Grundlage dieser klassischen Sicht kann die Rückwirkungsproblematik bei Urteilen überhaupt nicht bestehen. Sie sind deklaratorisch. Diese Auffassung wird auch von der Rechtsprechung geteilt. Jedoch ist diese Meinung nicht unumstritten. Es wird auch vertreten, dass beim Rechtsfindungsprozess stets ein schöpferisches Element vorhanden ist und man nur das schöpfen kann, was vorher noch nicht vorhanden war. Unter diesem Sichtwinkel kann dann natürlich auch ein Urteil Rückwirkung haben. *Herr Dr. Hahn* weist darauf hin, dass sich aber auch der EuGH – geprägt vom französischen Recht – auf den klassischen Standpunkt stellt und ebenfalls der Ansicht ist, dass seine Urteile deklaratorisch sind.

Nach der Darstellung dieser theoretischen Grundlagen, stellt *Herrn Dr. Hahn* die Frage nach der praktischen Bedeutung des Umstands, dass die (Auslegungs-) Urteile des EuGH deklaratorisch sind. Die Bedeutung liegt darin, dass sie den Inhalt einer Norm aussprechen, wie diese ihn seit jeher hatte. Als signifikantes Beispiel aus der neuesten EuGH-Rechtsprechung führt *Herr Dr. Hahn* den Erwägungsgrund 35 in der Rechtssache *Kempter ./.* HZA Hamburg-Jonas vom 12.2.2008¹ an, wo es heißt:

„ ... dass durch die Auslegung einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts, die der Gerichtshof in Ausübung seiner Befugnisse aus Art. 234 EG vornimmt, erforderli-

¹ EuGH, Urt. v. 12.2.2008, Rs. C-2/06, *Kempter ./.* HZA Hamburg-Jonas, JZ 2008, 464.

chenfalls erläutert und verdeutlicht wird, in welchem Sinne und mit welcher Bedeutung diese Bestimmung seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist oder gewesen wäre. Eine Vorabentscheidung ist, mit anderen Worten, nicht konstitutiv, sondern rein deklaratorischer Natur und wirkt daher grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der ausgelegten Vorschrift zurück.“

Dies bedeutet, dass das vom EuGH im Vorabentscheidungsverfahren festgestellte Auslegungsergebnis vom Tage des Inkrafttretens Inhalt des Rechtsakts gewesen ist. Wenn Dinge bisher anders gesehen wurden, dann bedeutet dies nur, dass man heute eine bessere Erkenntnis des Rechts hat, nicht aber eine Änderung des Rechts selbst. Den EuGH-Urteilen kommt *ex tunc*-Wirkung zu. Damit sei der Wunsch des Mandanten aus dem einleitenden Beispielfall so abwegig nicht.

Herr Dr. Hahn verdeutlicht anhand eines Beispiels aus dem französischen Steuerrecht, welche Konsequenzen diese Auffassung haben kann. In Frankreich spielen Rechtsverkehrssteuern eine erhebliche Rolle. Zu diesen Rechtsverkehrssteuern gehören auch Tatbestände, die der (in Deutschland abgeschafften) Kapitalverkehrsteuer entsprechen. Einer dieser Tatbestände erwies sich als mit der Kapitalverkehrsteuer-Richtlinie nicht vereinbar. Die Steuer war zu erstatten. In diesem Bereich kannte das französische Recht keine Bestandskraft. Die gezahlten Steuern mussten also bis zur Verjährungsgrenze zurückgezahlt werden. Zudem kennt das französische Verfahrensrecht keinen eigenen Erstattungsanspruch, wie ihn die AO in Form von § 37 hat. Nach allgemeinen Grundsätzen ist dann auf das Zivilrecht zurückzugreifen. Der französische Code civil hielt für rechtsgrundlos geleistete Zahlungen eine Regelung vergleichbar mit der Regelung des § 812 BGB bereit, nach der Ansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung in dreißig Jahren verjähren. Die Rückwirkung von Urteilen hat somit u. U. starke fiskalische Auswirkungen. *Herr Dr. Hahn* weist aber darauf hin, dass auch rechtspolitische Überlegungen eine Rolle spielen, wenn man etwa in großem Umfang Veranlagungen wieder aufrollt, die längst erledigt sind und die damit geendet haben, dass der Steuerpflichtige keine Einwände hatte.

II. Die Funktion des nationalen (deutschen) Verfahrensrechts

Im weiteren Verlauf seines Vortrags wendet sich *Herr Dr. Hahn* der Frage zu, welche Rolle das nationale deutsche Verfahrensrecht im Zusammenhang mit der Rückwirkung der EuGH-Urteile spielt. Er stellt heraus, dass das Gemeinschaftsrecht Anwendungsvorrang hat und entgegenstehendes nationales Recht nicht angewendet werden darf. Konsequenz dessen sei, dass

die Steuerbescheide, die auf die gemeinschaftsrechtswidrige Norm gestützt waren, ohne rechtliche Grundlage ergangen sind. Sie sind somit rechtswidrig. Für den Beispielfall sind die Verwaltungsakte von der ersten Umsatzsteuervoranmeldung aus 1985 bis heute rechtswidrig. Die Steuerzahlungen sind ohne rechtlichen Grund geleistet worden. Wie Zahlungen, die ohne rechtlichen Grund geleistet wurden, zu behandeln sind, ergibt sich aus § 37 Abs. 2 AO. Hiernach hat der Leistungsempfänger einen Erstattungsanspruch. Nach hM kann ein Erstattungsbescheid im Sinne von § 37 Abs. 2 AO aber erst dann ergehen, wenn zuvor ein Steuerbescheid aufgehoben worden ist. Theoretische Grundlage ist die formelle Rechtsgrundtheorie, nach der der rechtliche Grund der Verwaltungsakt, also die Steuerfestsetzung ist. Damit kann ein Steuerbescheid, der unter Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht zustande gekommen ist, zwar dem Grunde nach aufgehoben werden und ein Erstattungsanspruch entstehen, dies jedoch nur unter den Voraussetzungen, die generell für die Änderungen von Steuerbescheiden gelten. Diese sind z. B. die §§ 172 ff. AO. Wenn die Festsetzungsverjährung eingetreten ist, geht auch das nicht mehr. Der formellen Rechtsgrundtheorie steht die materielle Rechtsgrundtheorie entgegen, nach der der Grund der Steuerschuld stets das Gesetz ist.

III. Der gemeinschaftsrechtliche Rechtsrahmen für das deutsche Verfahrensrecht

Des Weiteren stellt *Herr Dr. Hahn* die Frage, ob die Schranken, die vom nationalen Recht ausgehen, wirksam sind, d. h. ob sie nicht ihrerseits gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen. Er macht einen kurzen Exkurs zur sog. Emmott'schen Fristenhemmung. Hier hatte sich der EuGH in der Rechtssache Emmott² in der Richtung geäußert, dass unter gewissen Voraussetzungen durch Fristen des nationalen Rechts die Durchsetzung von Gemeinschaftsrecht nicht gehemmt werden könne. Entspräche dies immer noch der geltenden Auffassung hätte das Vortragsthema nie so gewählt werden dürfen. Diese Rechtsprechung gehört aber zur Rechtsgeschichte und ist keine ständige Rechtsprechung des EuGH. *Herr Dr. Hahn* weist zur Beantwortung der Frage, ob das deutsche Verfahrensrecht seinerseits mit dem Gemeinschaftsrecht kompatibel sei, auf ein wesentliches Strukturmerkmal der EG hin, nämlich den Grundsatz der institutionellen und verfahrensrechtlichen Autonomie der Mitgliedstaaten. Es ergeben sich anders als im nationalen materiellen Steuerrecht keine Schranken aus den Grundfreiheiten. Dennoch gilt der Grundsatz der institutionellen und verfahrensrechtlichen Autonomie der Mitgliedstaaten nicht unbeschränkt. Der EuGH hat die Schranken in zwei Grundsätzen formuliert, dem Äquivalenzprinzip und dem Effektivitätsprinzip. Dabei hat das Äquivalenzprinzip

² Rs. C-208/90, Slg. 1991 I-4269.

folgenden Inhalt: Die verfahrensrechtlichen Regelungen, die auf im Gemeinschaftsrecht begründete Ansprüche angewandt werden, dürfen nicht ungünstiger gestaltet sein als diejenigen, die für die entsprechenden Ansprüche gelten, die im nationalen Recht begründet sind. Der Inhalt des Effektivitätsprinzips ist folgender: Die verfahrensrechtlichen Regelungen, die auf im Gemeinschaftsrecht begründete Ansprüche angewandt werden, dürfen die Ausübung dieser Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren.

B. Anwendung der praktischen Erkenntnisse auf den Ausgangsfall

Im zweiten Teil seines Vortrags wendet sich *Herr Dr. Hahn* schwerpunktmäßig dem Eingangsfall und der Prüfung, welche der Korrektornormen der Abgabenordnung für den Mandanten hier zum Erfolg führen könnten, zu.

I. Vorüberlegung zum Äquivalenzprinzip

Herr Dr. Hahn stellt heraus, dass das Äquivalenzprinzip durch die Korrektornormen der Abgabenordnung nicht verletzt sei. Dies liegt daran, dass keine der aus der Abgabenordnung zu betrachtenden Normen danach unterscheidet, ob es um einen Anspruch geht, der im Gemeinschaftsrecht begründet ist, oder um einen, der im nationalen Recht begründet ist. *Herr Dr. Hahn* greift vorweg, dass keine der im Folgenden von im diskutierten Normen anhand ausdrücklich formulierter Tatbestandsmerkmale diskriminiert. Auch das Vorliegen einer sog. verdeckten Diskriminierung sei hier nicht erkennbar. Eine verdeckte Diskriminierung ist dann gegeben, wenn eine tatbestandliche Anknüpfung an die Nationalität zwar nicht vorliegt, die Norm aber ihrem Inhalt nach so beschaffen ist, dass ihre Wirkungen diskriminierend sind.

II. Prüfung der wichtigsten Korrektornormen der Abgabenordnung

1. Vorgehen bei zukünftigen Voranmeldungen

Für die Voranmeldungen, die in den nächsten Monaten abgegeben werden müssen, würde *Herr Dr. Hahn* dem Mandanten den folgenden Rat geben:

- Der Mandant soll ab sofort nur noch mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert werden und auch nur noch solche Anmeldungen hereingeben.

- Die Anwendbarkeit des durch das Urteil geklärten Gemeinschaftsrechts hängt nicht von Weisungen der Oberbehörden und nicht von Veröffentlichungen im BStBl. ab.
- Von einer Hinterziehung kann natürlich schon deshalb keine Rede sein, weil insoweit keine Steuer entstanden ist.

2. Noch nicht bestandskräftige Festsetzungen, § 164 AO

Herr Dr. Hahn sieht hinsichtlich der Voranmeldungen des laufenden Jahres, bei denen es sich gem. § 168 S. 1 AO um Vorbehaltsfestsetzungen i. S. d. § 164 AO handelt, folgende Handlungsmöglichkeiten:

- Die Anmeldung wirkt wie ein Steuerbescheid; gegen ihn wäre der Einspruch möglich.
- Man kann die Anmeldung durch Hereingabe einer entsprechend berichtigten Anmeldung korrigieren.
- Man kann gem. § 164 Abs. 2 S. 2 eine Änderung beantragen.

Er stellt allerdings klar, dass dies mit Problemen verbunden sein könne. Hinsichtlich der Hereingabe der berichtigten Erklärung sei die Rechtsfolge nicht die gleiche wie bei der Hereingabe einer ersten Voranmeldung. Da die berichtigte Erklärung hier zu einer niedrigeren Steuer führen würde, müsste die Finanzbehörde nach § 168 S. 2 AO zustimmen. Letzteres ist Voraussetzung dafür, dass die berichtigte Anmeldung wie eine Festsetzung wirkt. Hier hat *Herr Dr. Hahn* erst einmal keine Bedenken, weil das Äquivalenzprinzip nicht verletzt sei. Es könne allerdings sein, dass der Beamte in der Umsatzsteuerstelle die Zustimmung eben erst dann erteilen wird, wenn das Urteil im BStBl. steht oder wenn ein entsprechender Erlass vorliegt, und dass er dies abwartet. Entscheidend sei in diesen Zusammenhängen, ob es sich um eine Ermessensentscheidung handele. Wäre das zu bejahen, müsse der Beamte den ihm vom Gesetz eingeräumten Spielraum zu Gunsten des Gemeinschaftsrechts nutzen. Nun handelt es sich hier nach Auffassung von *Herrn Dr. Hahn* nicht um eine Ermessensentscheidung, weil die Anmeldung rechtlich richtig oder falsch sein kann, anders sei es dann, wenn Anlass zu Sachverhaltsermittlungen bestünde, was aber nicht der Fall sei. Der Beamte will nur nicht entscheiden. Dagegen gäbe es nur die allgemeinen Rechtsbehelfe. Gemeinschaftsrechtlich sei das nicht relevant. Auch bei der Änderung nach § 164 AO behandle das Gesetz gemeinschaftsrechtlich begründete Ansprüche nicht schlechter als nationale und macht auch deren Umsetzung nicht praktisch unmöglich.

3. Noch nicht bestandskräftige Festsetzungen, § 165 AO

Der Mandant verfügt zudem über zwei USt-Bescheide, die einen Vorläufigkeitsvermerk i. S. d. § 165 AO enthalten. Hier stellt *Herr Dr. Hahn* heraus, dass es sich um gemeinschaftsrechtlich irrelevante Fälle handele. Der Vorläufigkeitsvermerk würde nur dann weiterhelfen, wenn er sich auf die vom EuGH hier entschiedene Rechtsfrage beziehen würde. Der Bescheid wäre dann ohne weiteres zu ändern. Ist dies nicht der Fall, was hier unterstellt wird, dann verbleibt es bei der Bestandskraft dieser Bescheide.

4. Antrag gem. § 172 AO

Herr Dr. Hahn verdeutlicht, dass auch § 172 AO nicht einschlägig ist. Nach Abs. 1 S. 1 lit. a darf ein Bescheid dann aufgehoben werden, wenn damit „einem Antrag der Sache nach entsprochen wird.“ Wenn der Steuerpflichtige eine Änderung zu seinen Gunsten erstreben möchte, muss der Antrag zusätzlich vor Ablauf der Einspruchsfrist gestellt werden, was hier zum Hindernis für den Mandanten wird. Auch Abs. 1 S. 1 lit. d ist hier nicht einschlägig, weil kein anderes Gesetz im Sinne dieser Norm erkennbar sei, das die Änderung des Bescheides zulassen könnte.

5. Bestandskräftige Festsetzungen

Im Weiteren beschäftigt sich *Herr Dr. Hahn* mit im Anschluss an einen Betriebsprüfungsbericht ergangene berichtigte Bescheide. Hier könnte insbesondere § 173 Abs. 2 AO einschlägig sein. Danach kann ein Bescheid, der aufgrund einer BP ergangen ist, auch dann nicht mehr geändert werden, wenn neue Tatsachen bekannt werden. Es handelt sich hier also um eine Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 173 AO. Fraglich ist allerdings, ob hier eine neue Tatsache i. S. d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vorliegt. Für den Beispielsfall käme nur das EuGH-Urteil als neue Tatsache in Betracht. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit einer Norm gilt aber nicht als Tatsache und *Herr Dr. Hahn* stellt klar, dass keine Gründe erkennbar seien, dies für Auslegungsurteile des EuGH anders zu sehen. § 293 ZPO, wonach Ausländerrecht eine Tatsache ist, greift für Europarecht nicht. Im Ergebnis ist das Urteil des EuGH keine Tatsache und die in ihm verkörperte Rechtserkenntnis ebenfalls nicht. Auch die Regel des § 173 AO führt also nicht zu einer Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide des Mandanten.

6. § 174 AO

Die Änderungsmöglichkeiten des § 174 AO möchte *Herr Dr. Hahn* pauschal abhandeln. Alle setzen als Grundkonstellation voraus, dass zwei Bescheide miteinander in irgendeiner Weise kollidieren. Daraus entstehende Widersprüche will die Korrekturmöglichkeit beseitigen. Die Grundstruktur des Änderungstatbestands liege damit hier nicht vor.

7. § 175 AO

Herr Dr. Hahn stellt heraus, dass eine Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO ebenfalls nicht in Betracht komme, weil hier kein Ereignis mit Rückwirkung vorliegt. Denn nach absolut h. M. umfasst der Begriff „Ereignis“ nur Geschehnisse, die einen Sachverhalt verändern. Gerichtsurteile könnten das zwar sein, wenn es sich um gestaltende Urteile handele. Änderungen von Rechtsnormen seien indessen keine Ereignisse, auch nicht, wenn sie sich Rückwirkung beilegen, und auch nicht, wenn sie Normen für nichtig erklären. Das gleiche gelte auch für die Auslegungsurteile des EuGH. Sie ändern keinen Sachverhalt.

8. Unerträgliche Verwaltungsakte

Dem Mandanten kann auch nicht damit geholfen werden, dass die Durchbrechung der Bestandskraft einer Norm in extremis möglich sein soll, wenn der Verwaltungsakt „schlechthin unerträglich“ ist. *Herr Dr. Hahn* weist darauf hin, dass er sich sicher sei, dass die Festsetzung und Entrichtung von Steuern nach Maßgabe einer allgemein praktizierten Rechtsansicht, der auch der Steuerpflichtige nicht entgegengetreten ist, nicht als „schlechthin unerträglich“ anzusehen sei. Wenn der Steuerpflichtige also seit 1985 im Einklang mit der Rechtsordnung falsch veranlagt worden ist, dann sei das nicht „schlechthin unerträglich“.

9. Der letzte Rat

Bei dem letzten möglichen Rat, der dem Mandanten gegeben werden könnte, greift *Herr Dr. Hahn* auf § 79 Abs. 2 S. 1 und 2 BVerfGG zurück. Nach S. 1 gilt die auf einer verfassungswidrigen Norm beruhende Verwaltungsentscheidung zwar weiterhin, aus ihr darf nach S. 2 aber nicht mehr vollstreckt werden. Wenn der Steuerpflichtige also USt-Rückstände haben

sollte, käme dies hier in Betracht. Bezogen auf die zukünftigen USt-Voranmeldungen sei es möglich, die fraglichen Umsätze in voller Höhe anzumelden und dann nur die tatsächlich, nach Rechtslage nach dem EuGH-Urteil, geschuldete Höhe zu zahlen. Wegen der Differenz käme es dann zur Vollstreckung, die nun nach § 72 Abs. 2 S. 2 BVerfGG nicht möglich sei. Der Referent weist aber darauf hin, dass dieser Rat eher akademischer Natur und aus vielerlei Gründen nicht praktikabel sei.

III. Das Effektivitätsprinzip im Zusammenhang mit den Korrektornormen

Die Prüfung des Effektivitätsprinzips ist wesentlich komplizierter als die des Äquivalenzprinzips. Zu beachten sind hier die Rechtsprinzipien, in diesem Fall insbesondere das Prinzip der Rechtssicherheit. Aus ihm wird hergeleitet, dass die Institute der Bestandskraft, Rechtskraft und der Verjährung in den Rechtsordnungen des Gemeinschaftsrechts grundsätzlich unbedenklich sind.

Durchbrechungen des Effektivitätsprinzips sind zwar möglich, diese sind aber an strenge Voraussetzungen geknüpft, wie einer der leading cases, die Rechtssache Kühne & Heitz zeigen. Der EuGH hat hier vier Voraussetzungen formuliert, die erfüllt sein müssen, damit die Bestandskraft eines Gerichtsurteils von Gemeinschaftsrechts wegen durchbrochen werden kann:

- die Behörde muss nach nationalem Recht zur Rücknahme des Verwaltungsaktes befugt sein,
- die Entscheidung muss durch ein Urteil des nationalen Gerichts der letzten Instanz bestandskräftig geworden sein,
- das Urteil muss ausweislich eines nach seinem Erlass ergangenen Urteils des EuGH auf einer unrichtigen Auslegung des Gemeinschaftsrechts beruhen und unter Missachtung der Vorlagepflicht ergangen sein,
- der Steuerpflichtige muss sich unmittelbar nach Kenntniserlangung von dem EuGH-Urteil an die Verwaltungsbehörde wenden.

Hinsichtlich des vierten Erfordernisses wurde in der Rechtssache „Kempfer“ entschieden, dass der Betroffene sich innerhalb einer angemessenen Frist an die Verwaltungsbehörde wenden müsse. Dabei sei es Aufgabe des nationalen Rechts, die Angemessenheit zu konkretisieren. Hieraus wurde wiederum abgeleitet, dass Fristen zur Einlegung von Rechtsbehelfen und Rechtsmitteln oder Fristen zur Geltendmachung von Ansprüchen grundsätzlich zulässig sind und nicht gegen das Effektivitätsprinzip verstoßen. Sie müssen nur angemessen sein. Auch

wenn die deutschen Rechtsbehelfsfristen kurz sind, ist die Frist von einem Monat als angemessen angesehen worden. Im Ergebnis kann der Mandant hinsichtlich der bestandskräftigen Bescheide keine Änderungen erreichen.

Herr Dr. Hahn kommt zu dem Endergebnis, dass die Regeln der AO über die Bestandskraft von Steuerbescheiden dem Gemeinschaftsrecht nicht widersprechen.

Diskussion

Prof. Seer leitet die Diskussion mit der Aussage ein, dass es ein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip sei, wenn der Gesetzgeber eine Rückwirkungsbeschränkung auf die Entscheidungen des EuGH begrenzen würde. Er stellt dann aber die Frage, wie es zu beurteilen sei, wenn die Begrenzung auf Entscheidungen des EuGH und des BVerfG erfolgen würde.

Herr Dr. Hahn meint, dass dann eine indirekte Diskriminierung vorliegen könnte, weil das BVerfG in seinen Entscheidungen kaum etwas für nichtig erklärt.

Prof. Seer führt an, dass das Ministerium sichergehen könnte, indem es dann auf die obersten Bundesgerichte und den EuGH abstellen würde, so dass keine indirekte Diskriminierung vorliegen würde.

Prof. Seer weist dann darauf hin, dass die Gesetzgebung der großen Koalition sehr stark fiskalisch geprägt sei, was sich z. B. an den Regelungen zur Funktionsverlagerung zeige. Am liebsten sei es der Bundesregierung wohl, wenn sie nur eine Beschränkung für die zur Erstattung führenden Fälle regeln würde.

Herr Dr. Hahn führt daraufhin an, dass wir den BFH „im Griff hätten“. Das Problem läge beim BVerfG. Hier müsste soweit eingewirkt werden, dass es zukünftig klar entscheidet, ob eine Regelung nichtig ist oder nicht. *Prof. Seer* und *Herr Dr. Hahn* sind sich einig, dass das, was im gemeinschaftsrechtlichen Verfahren zugemutet wird, auch auf nationaler Ebene zugemutet werden kann.

Prof. Seer stellt dann die Frage, in welchem Umfang in die Grundfreiheiten eingegriffen werden darf. *Herr Dr. Hahn* stellt klar, dass das nationale Verfahrensrecht nicht von den Grundfreiheiten beeinflusst wird. Als Beispiel führt er an, dass Deutschland mit den Betriebsprüfungsperioden weit hinter anderen Ländern liege. *Prof. Seer* ist dagegen der Ansicht, dass auch das nationale Verfahrensrecht ein Mindestmaß an Schutz der Grundfreiheiten gewähren

müsse. Wenn der EuGH feststelle, dass ein nationales Gesetz eine Grundfreiheit beschränkt und der Verstoß verfahrensrechtlich nicht beseitigt werden könne, dann sei dies auch eine Verletzung der Grundfreiheiten. *Herr Krumm* merkt an, dass dies nicht nur ein Problem der Grundfreiheiten sei, sondern bei der Herleitung des Effektivitätsprinzips noch allgemeiner anzusetzen sei. Der Anwendungsvorrang müsse auch auf der Ebene der Verwaltung ankommen.

Prof. Seer kommt dann auf die Rechtssache „Manninen“ zu sprechen. Danach war klar, dass das KSt-Anrechnungsverfahren gemeinschaftswidrig war und auch ausländische KSt hätte angerechnet werden müssen. Es könne nun nicht sein, dass aufgrund des Fehlens einer Anordnung im BStBl. unverändert weiter verfahren wird und abgewartet wird, bis eine Entscheidung über das deutsche Anrechnungsverfahren getroffen wird. Bei einem solchen Vorgehen handele es sich um eine materielle Rechtsverletzung. *Herr Dr. Hahn* sagt, dass es sich bei „Manninen“ um einen Evidenzfall gehandelt habe. Ein großer Teil der Fragen sei aber vorher schwierig zu beantworten.

Prof. Seer stellt heraus, dass es häufig Fälle gibt, in denen der Staat den Vorbehalt der Nachprüfung „hängen lassen“ möchte. Wenn der Bürger Vorteile aus einer EuGH-Entscheidung erlangen kann, möchte der Staat dies nicht anerkennen. Dies sei inkonsequent. Es sollte keine Sonderregelung geschaffen werden, die § 164 AO dahingehend aushöhlt, soweit es fiskalisch von Nutzen ist. Er fordert eine Änderung der Struktur der Abgabenordnung. So müsse es z. B. eine beschleunigte Außenprüfung geben. Eine Einschränkung der Rückwirkung sei ein Kurieren der Symptome. *Herr Dr. Hahn* konstruiert den Fall, dass Deutschland erkennt, dass es vor dem EuGH verlieren wird und daraufhin den Vorbehalt der Nachprüfung auflöse. *Prof. Seer* hält dieses Vorgehen für zulässig, weil es einen „Fürsorgestaat“ nicht gebe. Einem (eventuell auch steuerlich beratenen) Steuerpflichtigen müssten die anhängigen Verfahren bekannt sein. *Herr Nowak* weist darauf hin, dass die Finanzverwaltung die von der jeweiligen Entscheidung betroffenen Fälle gar nicht alle erkennen werde.

Rechtsfolgebegrenzung durch den EuGH selbst

Prof. Seer stellt die Frage, ob der EuGH auch ex nunc Betrachtungen machen solle. *Herr Dr. Hahn* antwortet darauf hin, dass die Rechtsprechung des EuGH nicht berechenbar sei, Sicherheit aber nötig sei. Die Sichtweise des EuGH sei restriktiv. Es reiche aus Sicht des Gesetzgebers nicht aus, den EuGH zu instruieren, weil er eben nicht berechenbar sei. Der EuGH könne

begrenzen, er könne aber keine gesetzgeberischen Aktionen ersetzen. Nach Ansicht von *Prof. Seer* könne man sich Rechtsfolgebegrenzungen durch den EuGH nur in Ausnahmefällen vorstellen. Er stellt klar, dass er kein Freund von Rechtsfolgebegrenzungen durch das Gericht selbst sei. Nach Auffassung von *Herrn Krumm* will der EuGH mit seinen Urteilen die Nationalstaaten auch zu europarechtskonformen Verhalten für die Zukunft anhalten. Er diszipliniere somit die Nationalstaaten zu einem sorgsamem Umgang mit dem Gemeinschaftsrecht.

Prof. Seer stellt heraus, dass das BVerfG sich zu sehr in einer staatstragenden Funktion sehe und als ein Organ verstehe, das in einem gesamtbündischen Interesse Rücksicht nehmen müsse. Zurzeit würden selbst kleine Fälle fiskalisch entschieden. Im Gegensatz dazu stehe der EuGH über den Haushalten der Mitgliedstaaten und treffe von daher freiere Entscheidungen. Abschließend fordert *Herr Dr. Hahn*, bezogen auf seinen Beispielfall, hinsichtlich der gezahlten und kassierten USt eine gesetzgeberische Lösung.

Literaturhinweise

Hahn, Hartmut: § 8a KStG und gemeinschaftsrechtlicher Erstattungsanspruch – zugleich ein Beitrag zur Dogmatik des § 37 Abs. 2 AO im Kontext des Europarechts – , in: DStZ 2003, S. 489-497;

Ludwigs, Markus: Die Arcor-Entscheidung des EuGH: Ein Beitrag zur Stärkung der mitgliedstaatlichen Verfahrensautonomie, in: NVwZ 2007, S. 549-551;

Seer, Roman: Rechtsprechung des EuGH: Rechtsfolgen- oder Grundfreiheitsbeschränkung?, in: Lüdicke, Jürgen (Hrsg.): Europarecht – Ende der nationalen Steuersouveränität?, Köln 2006