

Protokoll zum
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 06. November 2009*

Dr. Jan de Weerth

Rechtsanwalt/StB/Fachanwalt für Steuerrecht

Deutsche Bank AG

**„Bestandskraft von deutschen Steuerbescheiden und
Europäisches Gemeinschaftsrecht“**

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

Einführung.....	2
1. Bestandskraft bei Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Grundlagen oder EU-Richtlinien	2
1.1 Umsetzung durch den BFH.....	3
1.2 Verfassungsrechtliche Kontrolle durch das BVerfG.....	3
1.3 Durchbrechung der Bestandskraft durch Staatshaftung.....	4
2. Bestandskraft bei Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot.....	5
2.1 Vorgaben des EuGH.....	6
2.2 Umsetzung durch den BFH.....	7
2.3 Verfassungsrechtliche Kontrolle durch das BVerfG.....	7
3. Zwischenergebnis.....	8
4. Kritik.....	9
4.1 Kritik an der Rechtsprechung des EuGH.....	9
4.2 Kritik an der nationalen Rechtsprechung.....	11
Literaturhinweise.....	13

Einführung

Deutsche Steuerbescheide können gegen europäisches Gemeinschaftsrecht verstoßen. Dies kann zum einen darin begründet sein, dass eine nationale Besteuerungsnorm gegen gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheiten verstößt, was der EuGH meist erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung rückwirkend feststellt. Zum anderen kann eine Nichtbeachtung der Beihilfebestimmungen des EGV zu einem Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht führen. *Herr Dr. de Weerth* weist darauf hin, dass sich dem Steuerpflichtigen in beiden Fällen die Frage stelle, ob trotz eines bestandskräftigen Steuerbescheids, bei welchem eine Änderung nach §§ 172 ff. AO ausgeschlossen ist, eine Änderung des Bescheids möglich ist.

1. Bestandskraft bei Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Grundlagen oder EU-Richtlinien

Zu Beginn seines Vortrags geht *Herr Dr. de Weerth* auf die Bestandskraft eines Steuerbescheides bei Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Grundfreiheiten oder EU-Richtlinien ein. Nach ständiger Rechtsprechung komme EuGH-Urteilen regelmäßig Rückwirkung zu, wobei sich das Verfahren zur Umsetzung der Rechtsprechung für die Vergangenheit im Kern nach nationalem Recht richtet. Zudem seien das Äquivalenz- und das Adäquanzprinzip zu beachten. *Herr Dr. de Weerth* verweist hierzu insbesondere auf die EuGH-Urteile Rs. C-392/04 und C-422/04 (i-21 Germany und Arcor) und Rs. C-2/06 (Kempter). Er stellt heraus, dass

seines Erachtens die deutschen Vorschriften über die Bestandskraft von Steuerbescheiden gemeinschaftskonform seien und im Ergebnis in Deutschland also kein Erstattungsanspruch bei bestandskräftiger Veranlagung bestehe. Des Weiteren verweist *Herr Dr. de Weerth* in diesem Zusammenhang auf den Vortrag von Herrn Dr. Hahn beim Bochumer Steuerseminar Nr. 86 v. 14.11.2008 und das hierzu erstellte Protokoll.

1.1 Umsetzung durch den BFH

In seinem Urteil vom 29.5.2008 – V R 45/06 hat der BFH festgehalten, dass sich aus der neueren EuGH-Rechtsprechung nicht ergebe, dass die Bestandskraft von Steuerbescheiden zu durchbrechen sei, wenn der Steuerpflichtige gegen eine zurückgewiesene Einspruchsentscheidung keine Klage erhoben und den Rechtsweg damit nicht ausgeschöpft habe. Demnach sei es nach Auffassung von *Herr Dr. de Weerth* gemeinschaftsrechtlich nicht geboten, § 130 AO analog auf Steuerbescheide anzuwenden.

1.2 Verfassungsrechtliche Kontrolle durch das BVerfG

Im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Kontrolle durch das BVerfG verweist *Herr Dr. de Weerth* auf das „Maastricht-Urteil“ und das „Lissabon-Urteil“ des BVerfG. Danach sind eine verfassungsrechtliche Prüfung des Gemeinschaftsrechts und deren Auslegung durch den EuGH nur eingeschränkt möglich. Grundsätzlich würden Grundrechtsverletzungen praktisch nicht mehr geprüft. Da der EuGH „gesetzlicher Richter“ ist, prüfe das BVerfG in der Regel nur verfahrensrechtlich, ob das nationale Gericht ggf. unzulässigerweise die Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens unterlassen hat. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG könne bezogen auf die Bestandskraft gemeinschaftsrechtswidriger Verwaltungsakte nur eine willkürlich unterlassene Vorlage zur Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens einen Entzug des gesetzlichen Richters i. S. v. Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG darstellen, wobei die Rechtsprechung der Fachinstanzen regelmäßig nicht willkürlich sei (vgl. BVerfG v. 4.9.2008 – 2 BvR 1321/07, DStR 2009, 60). Hat also z. B. der BFH eine Vorlage zum EuGH abgelehnt, wird der Vorwand, es habe der gesetzliche Richter gefehlt, vom BVerfG regelmäßig nicht akzeptiert. Auch wenn das BVerfG jüngst hinsichtlich eines Auslieferungsersuchens eines Subventionsbetrügers eine materielle Prüfung, ob diesem Ersuchen nachzukommen sei, durchgeführt hat, seien für das Steuerrecht nach Auffassung von *Herr Dr. de Weerth* hier wohl auch zukünftig keine anderen Entscheidungen zu erwarten.

1.3 Durchbrechung der Bestandskraft durch Staatshaftung

Herr Dr. de Weerth führt dann an, dass die Staatshaftung Regelungen der AO zur Bestandskraft faktisch „aushebeln“ könne, denn Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht können zu einem Staatshaftungsanspruch führen. Voraussetzungen hierfür sind, dass die betroffene Norm dem Einzelnen Rechte verleiht, dass der Verstoß des nationalen Gesetzgebers „hinreichend qualifiziert“ ist und es muss eine Kausalität des Schaden gegeben sein. Da sich die europarechtliche Staatshaftung gegen den Staat als solchen richtet, hat der EuGH nicht nur bei legislativem Unrecht, sondern auch bei judikativem Unrecht eine Haftung bejaht (EuGH v. 30.9.2003, Rs. C-224/01, Köbler, Rn. 30). Die Umsetzung der Staatshaftung erfolgt in Deutschland unmittelbar über § 839 BGB. Als Problemfelder der gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftung nennt *Herr Dr. de Weerth* den Rechtsmittelvorrang des § 839 Abs. 3 BGB, nach dem die Nichteinlegung eines möglichen Rechtsmittels zum Haftungsausschluss führt, die Verjährungsfrist und den Verjährungsbeginn. In der Entscheidung „Danske Slagterier“ v. 24.3.2009 (Rs. C-445/06) hat der EuGH den in § 839 Abs. 3 BGB kodifizierten Vorrang des Primärrechtsschutzes weitgehend als gemeinschaftsrechtskonform angesehen und auch eine kurze Verjährungsfrist von nur 3 Jahren wurde akzeptiert. Zum Verjährungsbeginn hat das Gericht keine Aussage getroffen. In einer jüngeren Entscheidung v. 16.7.2009 hat der EuGH dann entschieden, dass der Verjährungsbeginn weit nach hinten gezogen werden muss, wenn nicht klar geregelt ist, wann die Verjährung beginnt. Somit müsse nach Ansicht von *Herrn Dr. de Weerth* der späteste angenommene Verjährungsbeginn der richtige sein. Als Ergebnis lasse sich festhalten, dass der Staatshaftungsanspruch auf Grundlage der derzeitigen Rechtsprechung des EuGH praktisch bedeutungslos sei.

Herr Prof. Seer bildet zur Verdeutlichung einen Beispielfall. Angenommen der deutsche Gesetzgeber halte eine Regelung aufrecht, die aber den Anforderungen der Grundfreiheiten nicht entspricht und es sei zudem Bestandskraft gegeben. Außerdem mache der Kläger geltend, dass er durch den Staat geschädigt wurde. Hier stelle sich die Frage, wer Akteur ist. Dies sei nach Ansicht von *Herrn Dr. de Weerth* der Gesetzgeber und damit der Staat. *Herr Prof. Seer* fragt daraufhin, was man dem Gesetzgeber dann vorwerfe, die aktive Einführung der Regelung in das Gesetz oder eine Verletzung der verfassungsrechtlichen Beobachtungspflicht? Hier müsse abgeklärt werden, ab wann es sich dem Gesetzgeber aufdrängen musste, dass die Norm verfassungswidrig ist. *Herr Dr. de Weerth* gibt zu bedenken, dass der Rechtsmittelvorrang gelte und der Fall deshalb anders gebildet werden müsse. Wenn z. B. der BFH dem EuGH nicht vorgelegt hat und ein hinreichend qualifizierter Verstoß vorliegt, habe man drei Jahre Zeit, um den Bund zu verklagen. Beginn der Frist sei hier das Urteil als scha-

densauflösendes Ereignis. Bis jetzt sei die oberinstanzliche Rechtsprechung der einzig relevante Fall, weil sonst der Rechtsmittelvorrang greife. Aus dem *Publikum* wird angeführt, dass in einem Fall, in dem ein Urteil bestehen bleibt, das auf „schlechtes“ Recht zurückgreife und dieses Recht durch das Urteil „schlecht“ angewandt wurde, der Staat hafte. *Herr Prof. Seer* konstruiert den Fall, dass der BFH Gemeinschaftsrecht evident verletzt und das BVerfG eine Verfassungsbeschwerde verwirft, weil in seinen Augen kein evidenter Verstoß vorliege. Bei dieser Konstellation könnte der EuGH die Entscheidung des BVerfG revidieren und das „kooperative Miteinander“ käme zu einem „Showdown“. Nach Ansicht von *Herrn Dr. de Weerth* würden die Gerichte dies natürlich vermeiden. Aufgrund der Vehemenz mit der das BVerfG Beschwerden unter Hinweis auf den gesetzlichen Richter verwirft, steige jedoch für das BVerfG die Wahrscheinlichkeit, dass es dennoch so weit kommt.

2. Bestandskraft bei Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot

Im weiteren Verlauf seines Vortrags geht *Herr Dr. de Weerth* auf die Bestandskraft eines deutschen Steuerbescheids bei einem Verstoß gegen das in Art. 87 ff. EGV kodifizierte Beihilfeverbot ein. Er weist darauf hin, dass der Beihilfebegriff vom EuGH weit verstanden werde. Aus EU-steuerlicher Sicht seien regional oder sektoral unterschiedliche Steuerregelungen regelmäßig eine Beihilfe. Ein Beispiel für regionale Steuerregelungen sei in Deutschland insbesondere das BerlinFG. Als es im FörderGG aufging, stellte die wesentliche Umgestaltung eine Beihilfe dar. Deutschland habe oft angeführt, dass alle Beihilfen durch die Teilung Deutschlands bedingt seien, was von der EU-Kommission nicht so pauschal akzeptiert werde. Dies habe VW bei den für ein ostdeutsches Werk gewährten Subventionen erstmals schmerzhaft erfahren müssen. Als bekanntes Beispiel aus dem Ausland seien die „Dublin Docks“ in Irland zu nennen. Nach Auffassung von *Herrn Dr. de Weerth* müsse man sich, wenn gegen Steueroasen vorgegangen werden soll, auch fragen, warum in Irland in manchen Regionen ein stark reduzierter Steuersatz gelte. Zudem stelle sich bei der deutschen GewSt die Frage, ob hier, weil sie in den Gemeinden in unterschiedlicher Höhe anfällt, nicht auch eine Beihilfe zu sehen sei. In diesem Zusammenhang sei das Urteil Rs. C-428-434/06, UGT Rioja zu nennen. Hier habe der EuGH klar festgehalten, dass keine Beihilfe vorliegt, wenn eine regionale Steuer von einer regionalen autonomen Behörde festgesetzt wird und das Steueraufkommen bei dieser Behörde verbleibt. Da im Moment die GewSt im lokalen Bereich verbleibt und von einer lokalen autonomen Behörde erhoben wird, liege keine Beihilfe vor.

2.1 Vorgaben des EuGH

Folgend macht *Herr Dr. de Weerth* deutlich, dass der EuGH es nur sehr selten zulasse, dass sich ein Beihilfebegünstigter auf Vertrauensschutz berufen kann, um eine Rückforderung der erhaltenen Beihilfe zu vermeiden. Im EuGH-Urteil v. 28.11.2008, T-254/00 Hotel Cipriani u. a. heißt es in Rn. 392 nämlich: „Zur Verletzung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes ist daran zu erinnern, dass nach der Rechtsprechung der durch eine rechtswidrige Beihilfe Begünstigte nicht auf die Ordnungsmäßigkeit der Gewährung dieser Beihilfe vertrauen darf. Die fragliche Beihilferegelung war nicht angemeldet worden, weshalb das Risiko einer Rückforderung der Beihilfen vorhersehbar war. Der Umstand, dass die Rückforderung im Rahmen des nationalen Verfahrens zur Durchführung der Entscheidung der Kommission erfolgt, ist unerheblich.“ Demzufolge ist nach Ansicht des EuGH – insbesondere wenn eine Beihilfe nicht angemeldet worden war – das Risiko einer Rückforderung vorhersehbar und der Begünstigte darf in die Ordnungsmäßigkeit der Beihilfe nur dann vertrauen, wenn sie unter Einhaltung des gemeinschaftsrechtlichen Verfahrens gewährt wurde. Demnach müsse ein sorgfältiger Wirtschaftsteilnehmer regelmäßig in der Lage sein, sich zu vergewissern, dass dieses Verfahren eingehalten wurde. *Herr Dr. de Weerth* verweist darauf, dass bei einer direkten Subvention der Zuwendungsbescheid zurückzunehmen sei, bei einer steuerlichen Vergünstigung diese aber in die Bemessungsgrundlage einfließe und sich dann im Steuerbescheid bündelt. Auch wenn dieser nach §§ 172 ff. AO Bestandskraft erlangt hat, sei dem EuGH diese Bestandskraft nichts wert. Eine dogmatische Begründung für die unterschiedliche Rechtsprechung zur Bestandskraft bei Beihilfe- und sonstigen Sachverhalten fehle. Von der Entwicklung sei die unterschiedliche Behandlung verständlich, weil ansonsten ein Nationalstaat eine Beihilferückforderung grundlos verzögern und sich dann auf die Bestandskraft des Bescheides berufen könne bevor Maßnahmen ergriffen werden. Im Bereich von Einzelfallsubventionen sei dies noch verständlich, weil hier der Beihilfecharakter und die Auswirkungen einer etwaigen Rückforderung materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich für alle Beteiligten evident seien. Im Bereich von gesetzlich angeordneten Subventionen des Steuerrechts sei dies aber nicht der Fall. Im Steuerrecht sei es selbst für Fachkundige manchmal schwierig, den Beihilfecharakter einer Norm zu erkennen und nachzuvollziehen, ob das gemeinschaftsrechtliche Notifizierungsverfahren ordnungsgemäß durchgeführt wurde. Im Ergebnis könne dies hier dazu führen, dass der Beihilfebegünstigte die Klagefrist gegen die Kommissionsentscheidung versäumt.

2.2 Umsetzung durch den BFH

Herr Dr. de Weerth geht dann auf die Umsetzung durch den BFH ein. Bis jetzt sei in zwei Verfahren über die Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung (BFH v. 30.1.2009 a) VII B 180/08 und b) VII B 181/08) entschieden worden, dass das Rückgängigmachen einer gemeinschaftsrechtswidrigen Beihilfegewährung durch eine steuerliche Norm aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls geboten sei. Selbst die Annahme einer damit verbundenen echten Rückwirkung sei gerechtfertigt und wäre nicht zu beanstanden. Der BFH folge dem EuGH hier auch bei der Annahme eines regelmäßig fehlenden Vertrauensschutzes. *Herr Dr. de Weerth* weist darauf hin, dass es hierzu noch Hauptsacheverfahren gebe, die dann den aktuellen Stand aus Sicht des BFH klar machen könnten. Es wird deutlich, dass der EuGH annimmt, dass ein sorgfältig arbeitender Bürger sich hätte informieren müssen. *Herr Prof. Seer* veranschaulicht dies, indem er anführt, dass ein Bürger damit den Beihilfebegriff kennen und das EG-Amtsblatt im „negativen“ durch schauen müsse. Damit bestehe für den Steuerpflichtigen also ein Risiko. Es stelle sich dann die Frage, ob nicht der nationale Gesetzgeber verantwortlich sei und den Beihilfecharakter einer Norm erkennen müsse. Könne man nicht einen Schadensersatzanspruch gegen den einzelnen Staat wegen Verletzung der Fürsorge- und Beobachtungspflicht geltend machen? *Herr Dr. de Weerth* antwortet, dass dies tendenziell vom BGH schon akzeptiert sei¹, aber aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht bedenklich sei. Wenn die Grundaussage des BVerfG zur Akzeptanz der EuGH-Rechtsprechung richtig verstanden wurde, dann habe man aus verfassungsrechtlicher Sicht hier keine Chance.

2.3 Verfassungsrechtliche Kontrolle durch das BVerfG

In seinem Urteil vom 17.2.2000 – 2 BvR 1210/98 „Alcan“ hat das BVerfG in der Nichtberücksichtigung der Jahresfrist nach § 48 IV 1 VerwVfG eine Frage der Auslegung des nationalen Rechts gesehen. *Herr Dr. de Weerth* hält dies angesichts des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts für nicht zu beanstanden. In einer späteren Entscheidung vom 3.7.2001 – 1 BvR 382/01 zur Rückforderung von Investitionszulagen hat das Gericht entschieden, dass Vertrauensschutz gegenüber der Rückforderung einer bereits gewährten nationalen Beihilfe versagt, weil es dem Betroffenen möglich gewesen wäre, die formelle Gemeinschaftswidrigkeit zu erkennen. *Herr Dr. de Weerth* weist zudem auf einen Vorlagebeschluss des FG Sachsen-Anhalt v. 20.12.2007 (1 K 290/01, EFG 2008, 1220) hin. Hiernach sei eine Gesetzesänderung,

¹ Vgl. BGH v. 6.11.2008 – III ZR 279/07, BeckRS 2008, 24603.

die nachträglich in bereits tatsächlich verwirklichte Sachverhalte eingreift, unzulässig (echte Rückwirkung). Diese Ansicht sei aber streitig, was auch im Beschluss erwähnt werde. Nach Auffassung von *Herrn Dr. de Weerth* habe das Finanzgericht hier allerdings den Vorrang des Europarechts übersehen. Aus dem Publikum wird angemerkt, dass das FG die europarechtliche Rechtsprechung wohl kannte, aber sich dazu nicht äußern wollte. Auch der BDI ginge in seiner Stellungnahme zu dem Beschluss nicht auf Europarecht ein. *Herr Dr. de Weerth* weist dann noch auf zwei Verfahren hin. Hier ging es um Schiffsbeihilfen, die auch für Flugzeuge galten. Das die Flugszeugsbeihilfen betreffende Verfahren ging vor den EuGH, während das die Schiffsbeihilfen betreffende Verfahren fast zeitgleich vom BVerfG entschieden wurde, der Vertrauensschutz gewährte und den europarechtlichen Hintergrund wohl völlig ausgeblendet habe.

3. Zwischenergebnis

Herr Dr. de Weerth hält im Folgenden seine bisherigen Ausführungen in einem Zwischenergebnis fest. Die Rechtsprechung des EuGH hält er für widersprüchlich, weil sich bei einem Verstoß gegen die Grundfreiheiten bzw. Richtlinien die Bestandskraft nach nationalem Recht richte und bei einem Verstoß gegen Beihilfebestimmungen gar keine Bestandskraft gewährt werde, insbesondere nicht nach nationalem Recht. Die Rechtsprechung in Deutschland übernehme bislang kritiklos die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Er gibt zudem zu bedenken, dass auch nicht klar sei, mit welchem Zinssatz eine Rückforderung zu verzinsen sei. Es sei z. B. denkbar, dass sich eine deutsche Gesetzesnorm nach fünf Jahren als gemeinschaftsrechtswidrig erweist und das Finanzamt die AO für anwendbar erklärt. Unterstellt man, dass der Steuerpflichtige mit der Rückforderung und Rückzahlung der gewährten Beihilfe einverstanden ist, stelle sich nun die Frage nach der Verzinsung. Gibt es hier national eine völlige Freiheit oder muss der Marktzinssatz angesetzt werden? Er vermutet, dass der EuGH wohl dann auf den Marktzins abstellen werde, wenn der Zinssatz der AO aufgrund der wirtschaftlichen Lage ein „billiger“ Zins ist. *Herr Prof. Seer* merkt an, dass man sich bei den Grundfreiheiten und bei Beihilfen demselben Ziel nähere und fragt, ob die unterschiedliche Wertung nicht widersprüchlich sei. *Herr Dr. Weckerle* gibt darauf hin zu bedenken, dass die Zielrichtung eine andere sei. Bei der Beihilfe soll die anonyme Masse begünstigt werden und bei den Grundfreiheiten ist der einzelne betroffen. Auch *Herr Dr. Krumm* sieht hier keinen Wertungswiderspruch, weil den Einzelnen eine Rechtsmittelobliegenheit träfe. *Herr Dr. de*

Weerth weist darauf hin, dass die Kommission sehr schnell erfahre, wo Beihilfen gewährt werden und als „Herrin des Verfahrens“ ein Verfahren einleiten könne. Für den Steuerpflichtigen sei dagegen hier alles intransparent, weil die Kommission lange Zeit nicht zu agieren brauche. *Herr Prof. Seer* bildet daraufhin folgenden Fall: Ein Unternehmen nimmt eine nationale Vorschrift, z. B. für eine Sonderabschreibung in Anspruch und erst nach ein paar Jahren thematisiert die Kommission diese Vorschrift und stuft sie als Beihilfe ein. Es stelle sich bei einer derartigen Konstellation doch die Frage, ob der investierende EU-Bürger nicht auch zu schützen sei. *Herr Dr. de Weerth* antwortet, dass dies ein ganz wesentlicher Aspekt sei, vor allem vor dem Hintergrund des Rechtsstaatsprinzips. *Herr Prof. Seer* hält es für problematisch, dass der Bürger alles antizipieren soll, wenn in kleinteiligen Einzelnormen etwas Beihilfecharakter hat.

Im weiteren Verlauf geht *Herr Dr. de Weerth* auf die Begründung des EuGH, wieso Beihilfen unterschiedlich zu behandeln seien, ein. Nach Auffassung des EuGH seien Beihilfen ein „besonderer Sachverhalt“, wie aus der Entscheidung Rs. C-2/08, Fallimento Olimpiclub, hervorgeht. Dort heißt es: „(Beihilfe-Sachverhalt) ... ganz besonderen Sachverhalt, in dem einige Grundsätze der Verteilung der Kompetenzen zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft auf dem Gebiet staatlicher Beihilfen in Frage standen, wobei ausschließlich die Kommission für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Gemeinsamen Markt zuständig ist. Die vorliegende Rechtssache wirft keine solchen Kompetenzverteilungsfragen auf.“ Nach Meinung von *Herrn Dr. de Weerth* sei diese Begründung aber nicht überzeugend. Schließlich müsse man sich fragen, womit man die Durchbrechung der Bestandskraft im nationalen Recht überhaupt rechtfertigen könne. Die Durchbrechung der Bestandskraft sei stets eine Annexkompetenz bzw. „implied powers“.

4. Kritik

4.1 Kritik an der Rechtsprechung des EuGH

An der Rechtsprechung des EuGH sei zu kritisieren, dass die aufgezeigte widersprüchliche Rechtsprechung zur Bestandskraft bei Beihilfe- und sonstigen Sachverhalten ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz darstelle, der Gleichbehandlungsgrundsatz aber Gemeinschaftsgrundrecht sei. *Herr Dr. de Weerth* führt zwei mögliche Lösungen für diesen Wertungswiderspruch an. Die gemeinschaftsrechtlich erforderliche Gleichbehandlung könne

zum einen durch einen konsequenten Verweis auf die nationalen Regelungen betreffend Bestandskraft und Verjährung erreicht werden, so wie dies der EuGH tendenziell in der Rs. C-445/06, *Danske Slagterier* anspricht. Zum anderen könne der Vorrang des Gemeinschaftsrechts als Annex-Sachverhalt im sonstigen Verfahrensrecht Beachtung finden, so dass sich Bestandskraft und Verjährung immer nach Gemeinschaftsrecht richten, so habe der EuGH tendenziell in Rs. C-35/05, *Reemtsma*, entschieden. Die zweite Möglichkeit hätte zur Folge, dass es entweder gar keine Bestandskraft und Verjährung und zwar zugunsten wie zulasten des Bürgers gebe oder dass eine einheitliche Regelung für alle EU-Mitgliedstaaten aus den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten abgeleitet würde. Hier gebe es verschiedene andere Bereiche des Gemeinschaftsrechts, in denen man letztere Option für ein richtiges Ergebnis hält. Wenn sich die Bestandskraft nach nationalem Recht richten soll, entstehe ein Wertungswiderspruch, wenn sich, wie vom EuGH in Rs. C-383 – 385/06 (*Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening*) entschieden, die Rückzahlung unmittelbar auf Grund des Gemeinschaftsrechts gewährter Beihilfen nach nationalem Recht richten soll. In der Entscheidung heißt es:

- „Rechtsstreitigkeiten über die Wiedereinziehung von zu Unrecht aufgrund des Gemeinschaftsrechts geleisteten Zahlungen sind in Ermangelung gemeinschaftlicher Vorschriften nach ihrem nationalen Recht zu entscheiden, jedoch unter Beachtung der durch das Gemeinschaftsrecht gezogenen Grenzen ...“ und
- „... die Anwendung des nationalen Rechts (darf) nicht die Anwendung und die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts beeinträchtigen. Das wäre vor allem dann der Fall, wenn sie die Wiedereinziehung von zu Unrecht geleisteten Zahlungen praktisch unmöglich machen würde (vgl. Urteil *Deutsche Milchkontor u. a.*, Randnrn. 21 und 22). Daraus ergibt sich, dass es Sache des nationalen Gerichts ist, grundsätzlich sein nationales Recht anzuwenden ...“

Herr Dr. de Weerth verweist dann auf das EuGH-Urteil C-35/05 (*Reemtsma*), nach dem sich tendenziell die Bestandskraft nach Gemeinschaftsrecht richten soll. Bemerkenswert sei an diesem Urteil, dass der EuGH hier einen Anspruch gegenüber dem Staat zulässt, obwohl der Vertragspartner ausgefallen war. Der EuGH urteilt hier wie folgt: „... Für den Fall, dass die Erstattung der Mehrwertsteuer unmöglich oder übermäßig erschwert wird (*hier: Insolvenz des Vertragspartners!*), müssen die Mitgliedstaaten jedoch, damit der Grundsatz der Effektivität gewahrt wird, die erforderlichen Mittel vorsehen, die es dem Dienstleistungsempfänger ermöglichen, die zu Unrecht in Rechnung gestellte Steuer erstattet zu bekommen.“

4.2 Kritik an der nationalen Rechtsprechung

An der nationalen Rechtsprechung kritisiert *Herr Dr. de Weerth*, dass gemeinschaftsrechtliche Widersprüche und verfassungsrechtliche Probleme nicht erkannt wurden. Um diese gemeinschaftsrechtlichen Widersprüche zu lösen, sollte ein nationales Gericht ein Vorabentscheidungsverfahren veranlassen.

Wenn der EuGH seine bisherige Rechtsprechung beibehält, stelle sich die Frage, ob Gemeinschaftsrecht Vorrang vor nationalen Regelungen, die Steuersubventionen beinhalten, habe. Die Akzeptanz des Vorrangs von Gemeinschaftsrecht erschiene hier deshalb problematisch, weil im Steuerrecht die gemeinschaftsrechtliche Beihilfe durch eine in einem Gesetz enthaltene Steuerrechtsnorm vergeben wird. Diese Steuernorm wurde im Rahmen eines demokratischen Prozesses erlassen und ist nun für alle Steuerpflichtigen und ohne Entscheidungsspielraum für die Verwaltung gültig. Aus dem Urteil zum sog. „Vertrag von Lissabon“ des BVerfG v. 30.6.2009 (2 BvE 2/08 u. a.) werde deutlich, dass das Gemeinschaftsrecht auch im Steuerrecht und Subventionsrecht Vorrang habe. Hieraus folge aber keine Rückwirkung der Aufhebung des nationalen Gesetzes, weil das Gesetz aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nie wirksam war. Eine Lösung der Ungleichbehandlung sei zu erreichen, indem sich die Bestandskraft und Verjährung immer nach Gemeinschaftsrecht richte und in der Folge aus einer isolierten, den Vertrauensschutz nicht beachtenden Betrachtung, keine Bestandskraft existiere. *Herr Prof. Seer* stellt die Frage, ob ein Gesetz, das nie wirksam war einen hinreichenden Vertrauensschutz erlangen könne. Heißt das Gesetz ist „nicht anwendbar“, dass es keinen Vertrauensschutz gibt? Im *Publikum* wird gefragt, was passiert, wenn das Gesetz doch angewendet wird. *Herr Prof. Seer* weist darauf hin, dass nach nationalem Recht, selbst wenn das Gesetz nichtig ist, der Steuerbescheid eventuell trotzdem wirksam sein könne. *Herr Dr. de Weerth* ergänzt, dass das BVerfG das Demokratieprinzip nicht als verletzt ansehen dürfte und den Vorrang des Gemeinschaftsrechts akzeptieren wird.

Herr Dr. de Weerth geht dann auf ein Sonderproblem nämlich den Vertrauensschutz bei gemeinschaftsrechtswidrigen Steuersubventionen ein. Das Grundproblem sei hier das keiner die Beihilfevorschriften im Steuerrecht kennt oder sie beachtet. Ein Zusatzproblem bildeten informelle Absprachen und Abstimmungen. Zudem sei es teilweise schwierig, eine Genehmigung im Amtsblatt zu finden. Problematisch sei zudem, wenn ein Gesetz ohne EU-Vorbehalt erlassen wird. Bei Gesetzen mit ausdrücklichem EU-Vorbehalt, sollte dagegen klar sein, dass kein Vertrauensschutz zu gewähren ist. Bei erkannter potenzieller Beihilfe-Relevanz reagiere der Gesetzgeber teilweise mit diesen Gesetzen mit ausdrücklichem EU-Vorbehalt, mit BMF-Schreiben und mit der Verkündung seitens des BMF über angebliche, informelle Abstimmun-

gen mit der Kommission, so jüngst beim REIT-G. Das Problem sei hier aber die Transparenz und die Publizität. Dies müsse in den Vertrauensschutz einfließen. Es stelle sich dann die Frage, wann es Vertrauensschutz bei gemeinschaftswidrigen Steuergesetzen, die eine Subvention enthalten, gebe. Nach Gemeinschaftsrecht sei die Gewährung von Vertrauensschutz nicht möglich. Nach nationalem Recht sei die Gewährung von Vertrauensschutz nur möglich, wenn kein Vorrang des Gemeinschaftsrechts besteht. Damit sei der Vertrauensschutz auch nach nationalem Recht extrem eingeschränkt. *Herr Dr. de Weerth* verweist in diesem Zusammenhang auf ein neues BFH-Urteil v. 25.8.2009. Hier hatte der Steuerpflichtige geltend gemacht, dass er Vertrauen in die Gemeinschaftswidrigkeit eines Gesetzes gehabt hätte. Diese Art von Vertrauen habe der BFH richtigerweise für nicht schützenswert erklärt. Als Lösungsansätze für das Problem der Gewährung von Vertrauensschutz bei gemeinschaftswidrigen Steuersubventionen fordert *Herr Dr. de Weerth* zum einen einen erweiterten nationalen Vertrauensschutz für die Vergangenheit. Zum anderen sei Vertrauensschutz bei einem Gesetz ohne EU-Vorbehalt und zu einem Zeitpunkt vor Erlass eines BMF-Schreibens, in dem auf einen möglichen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht hingewiesen wurde, zu gewähren. Des Weiteren sei insbesondere auch bei angeblichen Abstimmungen mit der EU Vertrauensschutz zu gewähren. Dagegen sollte bei Existenz eines ausdrücklichen EU-Vorbehalts in einem nationalen Gesetz kein Vertrauensschutz gewährt werden. *Herr Dr. de Weerth* weist aber darauf hin, dass in den JStG häufig kein Hinweis darauf zu finden sei, dass eine Norm einen EU-Vorbehalt habe. Er würde zudem einen eher abstrakten Vertrauensschutz begrüßen. *Herr Prof. Seer* stimmt dem zu, weil er einen konkreten Vertrauensschutz für etwas problematisch hält. Er stelle sich zudem die Frage, ob nicht legislatorisches Unrecht herrsche, für das der Gesetzgeber haften müsste. Schließlich müssten die Personen, die nicht wissen könnten, dass eine Regelung als Beihilfe einzustufen ist, geschützt werden. Der Vertrauensschutzgedanke sei gemeinschaftsrechtlich zu schützen. Es stelle sich die Frage, ob der EuGH beim Vertrauensschutz ein gemeinschaftsrechtliches Verfahrensrecht schaffen kann. *Herr Dr. de Weerth* antwortet, dass Implied-Powers oder eine Annex-Kompetenz ein erster Ansatz wären, dass dies aber auch bei den Grundfreiheiten gelten müsse. Nach Auffassung von *Herrn Prof. Seer* müsste eine Verlautbarung des Staates entscheidend sein. Solange der Staat jemanden in eine Vergünstigung „locke“, müsste der Vertrauensschutz gewährt werden. Auch Schadensersatzforderungen gegen den Staat seien denkbar. *Herr Dr. de Weerth* erwidert, dass Staatshaftung wegen legislatorischem Unrecht schwierig sein könnte. Wenn man dem Gedankengang des EuGH folgen würde, könne man nach Auffassung von *Herrn Prof. Seer* den Staatshaftungsanspruch aufgrund legislatorischen Unrechts nicht beiseite schieben. *Herr Dr. Krumm* gibt

hier mögliche Probleme bei der Schadenswertermittlung zu bedenken. *Herr Prof. Seer* weist darauf hin, dass hier ein echter Schaden entstanden sein kann, weil jemand eine Disposition in dem Vertrauen getätigt hat, dass es nicht zu einer Rückzahlungsforderung kommt. Dabei müsse die Höhe des Schadens nicht nur der Höhe der Beihilfe entsprechen, schließlich habe der Unternehmer ein Investment getätigt, was er sonst vielleicht nicht getätigt hätte. Man denke etwa an eine völlig überdimensionale Maschine, die er nur wegen der Steuervergünstigungen angeschafft hat und in die er nie investiert hätte, wenn er gewusst hätte, dass eine Rückzahlungsforderung besteht. Hier müssten u. U. Folgeschäden geltend gemacht werden können. *Herr Dr. de Weerth* führt an, dass der BGH diesen Gedankengang bei Bürgern schon einmal gehabt habe. Zur Lösung des angesprochenen Problems kommt aus dem Publikum der Vorschlag, sich kompensatorische Maßnahmen auszudenken, weil ein Eingriff in die Wettbewerbsfähigkeit ja erhalten bleibe. Es wäre z. B. denkbar, dass der Staat in die Kasse der Gemeinschaft einzahlt und der Bürger das subventionierte Gut behalten darf. So stelle sich zurzeit für die Stadt Köln die Frage, wie mit den Messehallen umgegangen werden soll, bei deren Bau es Verstöße gegen die Ausschreibungsregeln gegeben habe. Eine kompensatorische Strafe wäre hier das Beste. Der generalpräventive Gedanke bliebe so erhalten. Auch *Herr Dr. de Weerth* hält ein Zwangsgeld gegen den Staat für richtig. Den Vorschlag aus dem *Publikum*, Gesetze immer mit EU-Vorbehalt zu versehen, weist *Herr Prof. Seer* ab, weil Begünstigungen dann wohl nicht mehr angenommen würden. Auch nach Auffassung von *Herr Dr. de Weerth* ist dieser Vorschlag aufgrund fehlender Rechtssicherheit abzulehnen. Hier würde ansonsten ein Wettbewerbsnachteil für Deutschland entstehen.

Literaturhinweise

Seer, Roman/Müller, Jörg Peter : Begrenzung der Wirkungen seiner Richtersprüche durch den EuGH, in: IWB 2008, F. 11, Gr. 2, S. 851-864

Seer, Roman/Müller, Jörg Peter : Begrenzung der Rechtsfolgen von EuGH-Richtersprüchen durch den nationalen Gesetzgeber, in: IWB 2008, F. 11, Gr. 2, S. 865-878

Weerth, de Jan: Rückwirkende EuGH-Urteile und Bestandskraft von Steuerbescheiden, in: DStR 2008, S. 1669-1672

Weerth, de Jan: Deutsche Gewerbesteuer und europäisches Beihilferecht – Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 11.9.2008, C-428 – 434/06, UGT Rioja u. a., in: IStR 2008, S. 732-734