

(7) Steuerlich liegt bei einer Weiterveräußerung eigener Anteile ebenso ein Veräußerungsvorgang vor. Die Anwendung des § 8b Abs. 2, 3 KStG auf den die ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigenden Teil des Verkaufspreises ist fraglich. Bei Veräußerung ursprünglich einziehungsbestimmter eigener Anteile liegt auch steuerlich eine Kapitalerhöhung vor. In Höhe der Aufstockung der Kapitalrücklage bei der Weiterveräußerung wird das steuerliche Einlagekonto nicht erhöht, obwohl dies de lege ferenda zu fordern wäre, damit der Bestand des steuerlichen Einlagekontos nicht zu niedrig ausgewiesen wird.

(8) Sowohl für die Auslegung de lege lata als auch für notwendige gesetzgeberische Schritte ist es entschei-

dend, den Doppelcharakter eigener Anteile zu berücksichtigen. Die vor dem BilMoG existierenden handelsrechtlichen Vorschriften und die Verfahrensweise der Finanzverwaltung haben sich an diesem Doppelcharakter orientiert und daher überwiegend zu stimmigen Lösungen sowohl auf Gesellschafts- als auch Gesellschafterebene geführt.<sup>184</sup> Bei Forderungen nach einer korrespondierenden Behandlung des Erwerbs und der Veräußerung eigener Anteile auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene ist zu bedenken, dass eine Differenzierung nach dem Erwerbzweck auf der Gesellschafterseite nicht sachgerecht ist, denn für den Gesellschafter besitzen Anteile an einer Kapitalgesellschaft keinen Doppelcharakter.

184 GLA. *Klingebiel* in Dötsch u.a., § 8b Abs. 1 Rz. 165 (Okt. 2009).

## Abhandlungen

### Umsetzung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs im nationalen Steuerrecht

#### Geltungserhaltende Normreduktion und gesetzgeberische Korrekturpflichten zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und Verfassungsrecht\*

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Universität zu Köln

##### Inhaltsübersicht

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>I. Zur Einwirkung des EuGH auf das nationale Steuerrecht</p> <p>II. Die Eigenarten europäischen Steuer-Richterrechts als Ausgangspunkt für die Entwicklung von Maßstäben für seine Umsetzung</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Nationale Gerichte als Wegbereiter</li> <li>2. Vorgaben des EuGH und Spielräume der Mitgliedstaaten</li> </ol> <p>III. Maßstäbe und Methoden der Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung in nationales Recht</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit gem. Art. 4 Abs. 3 EUV i.d.F von Lissabon (ex Art. 10 EGV)</li> <li>b) Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz</li> <li>c) Gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung, Rechtsfortbildung, Anwendungsvorrang</li> </ol> </li> <li>2. Bedeutung verfassungsrechtlicher Maßstäbe für die Umsetzung von Gemeinschaftsrecht</li> </ol> <p>IV. Finanzverwaltung zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und nationaler Gesetzesbindung</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Umgang mit unklaren Europarechtssagen             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Ausnahme von der Gesetzesbindung nur bei offenkundiger Europarechtswidrigkeit</li> <li>b) Unzulässigkeit „vorausseilenden Gehorsams“ durch Nichtanwendung steuerentlastender Normen bei laufendem Beihilfeverfahren</li> </ol> </li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>2. Unzulässigkeit von Nichtanwendungserlassen in Bezug auf EuGH-Entscheidungen und auf den Anwendungsvorrang gestützte BFH-Entscheidungen</li> </ol> <p>V. Finanzgerichtsbarkeit zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und nationaler Gesetzesbindung</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Nichtanwendung vs. Vorlage an den EuGH</li> <li>2. Anwendung trotz bestehender Zweifel an der Gemeinschaftsrechtskonformität</li> <li>3. Unanwendbarkeit, Teilunanwendbarkeit, normerhaltende Reduktion</li> </ol> <p>VI. Pflicht des Gesetzgebers zur Korrektur gemeinschaftsrechtswidriger Steuergesetze</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Folgerungen aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung für die Beseitigung von Gemeinschaftsrechtsverstößen</li> <li>2. Zum zeitlichen Anwendungsbereich des Korrekturgesetzes             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Ex tunc-Wirkung der EuGH-Judikate</li> <li>b) Grenze Bestandskraft</li> <li>c) Pflicht zu echt rückwirkender Gesetzgebung</li> </ol> </li> <li>3. Pflicht zur Berücksichtigung der Weiterentwicklung der EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf die Wiedereröffnung gesetzgeberischer Spielräume?</li> </ol> <p>VII. Verhalten in laufenden Vertragsverletzungsverfahren</p> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

#### I. Zur Einwirkung des EuGH auf das nationale Steuerrecht

Als der EuGH 1986 mit der Rechtssache *avoir fiscal* sein erstes Urteil zu den direkten Steuern fällte<sup>1</sup>, ließ sich die Dynamik dieser Rechtsprechung kaum vorhersehen. Mittlerweile hat der Gerichtshof weite Bereiche der grenzüberschreitenden Besteuerung europarechtlich ausgeleuchtet. Dabei geht es angesichts der bisher eher bescheidenen Harmonisierungserfolge auf dem Gebiet der direkten Steuern in erster Linie um den Einfluss des unmittelbar geltenden Primärrechts, namentlich der Grundfreiheiten, auf die nationalen Steuerrechtsordnungen.

Eine deutlich andere Entwicklung hat die Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der indirekten Steuern genommen. Hier hat die Einschaltung des ge-

meinschaftsrechtlichen Richters nicht nur eine sehr viel längere Tradition<sup>2</sup>, sondern auch eine – jedenfalls zum Teil – andere Funktion. Mit Verabschiedung der 1. Mehrwertsteuerrichtlinie im Jahr 1967<sup>3</sup> entstand die Notwendigkeit, für eine einheitliche Anwendung des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrechts zu sorgen. Während es im Bereich der nicht harmonisierten direkten Steuern um die unmittelbare Wirkung der Grundfreiheiten geht, ist der EuGH im harmonisierten Umsatzsteuerrecht daher vor allem mit der Auslegung des Richtlinienrechts und der Kontrolle seiner Umsetzung beschäftigt. Dagegen haben weder die Grundfreiheiten noch die Grundrechte der Europäischen Menschenrechtskonvention in der umsatzsteuerrechtlichen Rechtsprechung bisher eine nennenswerte Bedeutung<sup>4</sup>, obwohl zu den Aufgaben des EuGH gehört, nicht nur Konflikte zwischen nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht, sondern auch zwi-

\* Dem Beitrag liegt ein am 15.10.2010 auf dem Stuttgarter Steuerkongress gehaltener Vortrag zugrunde.

<sup>1</sup> EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83 – *avoir fiscal*, EuGHE 1986, 273.

<sup>2</sup> Die ersten Entscheidungen des EuGH zum Umsatzsteuerrecht stammen aus den frühen 1960er Jahren, also noch vor Erlass der 1. Mehrwertsteuer-Richtlinie.

<sup>3</sup> Vom 11.4.1967, ABl. EG 1967 Nr. L 71, 1301.

<sup>4</sup> Siehe die diesbezügliche Kritik von P. Hoffstätter, *Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze* (§ 4 Nr. 8 bis § 28 UStG), Frankfurt 2009, S. 30 ff.; J. Englisch, *Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht*, in Schön/Beck, *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, Heidelberg/London/New York 2009, S. 39 (84).

schen Sekundär- und Primärrecht aufzudecken<sup>5</sup>. Ist die Rolle des EuGH im Bereich der direkten Steuern dem Verfassungsgericht vergleichbar, nimmt der Gerichtshof im Umsatzsteuerrecht eine eher fachgerichtliche Funktion als „letztinstanzliches europäisches Steuergericht“<sup>6</sup> wahr.

Während sich zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dieser und jener Norm eine geradezu überbordende Literatur herausgebildet hat, jedes EuGH-Urteil von einer Flut von Urteilsvorhersagen und -anmerkungen begleitet wird, war die Frage, wie das heißersehnte EuGH-Judikat dann schließlich in nationales Steuerrecht umzusetzen ist, bis vor Kurzem erstaunlich wenig reflektiert. Nur ganz vereinzelt finden sich Beiträge, die sich systematisch mit den aus dem gemeinschaftsrechtlichen Anwendungsvorrang resultierenden Methodenfragen für das Steuerrecht beschäftigen<sup>7</sup>. Dieses Defizit gibt Anlass zu einer Auseinandersetzung mit den sich aus methodischer Sicht ergebenden Fragen der Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH.

## II. Die Eigenarten europäischen Steuer-Richterrechts als Ausgangspunkt für die Entwicklung von Maßstäben für seine Umsetzung

### 1. Nationale Gerichte als Wegbereiter

Ein Teil der Umsetzungsprobleme resultiert aus den Eigenarten europäischen Richterrechts, das naturgemäß einem sich erst allmählich verdichtenden Flickenteppich gleicht. Die Antworten auf Fragen des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten im Steuerrecht<sup>8</sup> oder der Rechtfertigung steuerrechtlicher Ungleichbehandlungen werden zwar immer weiter verfeinert, sind aber keineswegs gefestigt. Der Gerichtshof ist auf die „richtigen“ Vorlagen aus den Mitgliedstaaten angewiesen. Bis die Vorgaben soweit präzisiert worden sind, dass sie verlässliche und differenzierte Anleitung für die Ausgestaltung der nationalen Steuerrechtsordnungen geben, können Jahre vergehen. Auch werden nicht alle Linien weiterverfolgt. So

hat der Gerichtshof den Argumentationsstrang der Kohärenz<sup>9</sup> nicht konsequent weitergeführt<sup>10</sup>, sondern stattdessen die steuerrechtsspezifischen Rechtfertigungsgründe der Vermeidung des doppelten Verlustabzugs (allgemeiner: Vermeidung einer Doppelberücksichtigung) und der Wahrung der Ausgewogenheit der Verteilung der Besteuerungsrechte eingeführt<sup>11</sup>, die sich allerdings durchaus als Ausprägungen des Kohärenzprinzips verstehen lassen. Auch der Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsvermeidung gewinnt erst allmählich an Konturen<sup>12</sup>, nachdem erste Entscheidungen die mitgliedstaatliche Kompetenz zur Sicherung des nationalen Besteuerungssubstrats recht holzschnittartig beschnitten hatten<sup>13</sup>.

Das Gros der Entscheidungen des EuGH geht auf Vorabentscheidungsersuchen der mitgliedstaatlichen Gerichte zurück<sup>14</sup>, ein sehr viel geringerer Anteil auf Vertragsverletzungsverfahren gem. Art. 256 AEUV (ex Art. 226 EGV). Damit ist die Rechtsprechung des EuGH nicht nur von der Vorlagebereitschaft der nationalen Gerichte, sondern auch von den Zufälligkeiten der den Vorabentscheidungsersuchen zugrunde liegenden Anlassverfahren abhängig. Die EU-Kommission verfügt als institutionell berufene Wächterin der Umsetzung der Verträge (Art. 17 Abs. 1 EUV = ex Art. 211 EGV) mit dem Vertragsverletzungsverfahren zwar über ein Instrument, *systematisch* zur Klärung noch offener Fragen beizutragen. Auch hat sich die EU-Kommission in ihrer Mitteilung aus dem Jahr 2002<sup>15</sup> auf die Fahnen geschrieben, die Durchsetzung der EuGH-Rechtsprechung gegenüber Parallelregelungen anderer Mitgliedstaaten durch Vertragsverletzungsverfahren zu effektuieren<sup>16</sup>. Doch sind einem solchen Vorgehen schon aus rein tatsächlichen Gründen endlicher Kapazität Grenzen gesetzt. Dass es in der Vergangenheit nur vereinzelt zu EuGH-Entscheidungen nach Art. 256 AEUV (ex 226 EGV) gekommen ist, liegt allerdings wohl auch daran, dass die Mitgliedstaaten – wie etwa Deutschland im Fall von § 6 AStG oder § 15 AStG – vielfach bereits im Rahmen des in Art. 256 Abs. 1 AEUV (ex Art. 226 Abs. 1 EGV) vorgesehenen Vorverfahrens einlenken.

kehrsfreiheit und zur Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit in Drittstaatsverhältnissen vgl. *W. Schön*, JbFfSt 2008/2009, 68.

9 EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90 – Bachmann, EuGHE 1992, I-249, Rz. 21; v. 28.1.1992 – Rs. C-300/90 – Kommission/Belgien, EuGHE 1992, I-305, Rz. 16.

10 Neuerdings taucht die Argumentationsfigur allerdings wieder auf, vgl. EuGH v. 23.10.2008 – Rs. C-157/07 – Krankenhaus Ruhesitz Wannsee, EuGHE 2008, I-8061, Rz. 42 a.E.

11 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837, Rz. 46.

12 Insbesondere durch EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – Test Claimants in the Thin Cap Group litigation, EuGHE 2007, I-2107.

13 Zur Gesellschafterfremdfinanzierung: EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179.

14 Mit sehr unterschiedlicher Länderverteilung, s. Jahresbericht 2009 des EuGH, S. 108 (allerdings nicht auf Steuerrecht beschränkt).

15 Mitteilung der Kommission zur besseren Kontrolle der Anwendung des Gemeinschaftsrechts KOM(2002) 725 endg.

16 Kritisch gegenüber der Vorgehensweise der Kommission *W. Mitschke*, IStR 2010, 466 (468).

Es bleibt die Feststellung einer gewissen Zufälligkeit der vom Gerichtshof entschiedenen Fragen und gelegentlicher Inkonsistenzen, die freilich nicht über das hinausgehen, was auch das Fallrecht anderer (höchstgerichtlicher) Gerichte auszeichnet. Die Umsetzung wird allerdings dadurch erschwert, dass auch grundlegende dogmatische Neuerungen zum Teil nur sehr knapp hergeleitet und Weiterentwicklungen und Widersprüche mit früheren Entscheidungen nicht offen thematisiert werden<sup>17</sup>. Je weniger der EuGH seine Entscheidungen begründet, desto schwieriger ist es, zu erkennen, was das Europarecht von den Mitgliedstaaten fordert.

### 2. Vorgaben des EuGH und Spielräume der Mitgliedstaaten

Deutlich werden die sich bei der Umsetzung des Gemeinschaftsrechts in nationales Recht ergebenden Methodenprobleme, wenn man sich Aufgabe und Kompetenz des EuGH vor Augen hält. Art. 19 Abs. 1 Satz 2 EUV (ex Art. 220 Abs. 1 EGV) weist dem Europäischen Gerichtshof die Aufgabe zu, die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge (EUV und AEUV) zu sichern. Im Interesse der Rechtseinheit in Europa hat der Gerichtshof ein Auslegungsmonopol bezüglich des Europarechts. Dieses ist jedoch deutlich zu unterscheiden vom Verwerfungsmonopol des BVerfG; ein Unterschied, der nicht nur terminologischer Natur ist. Der EuGH ist *beschränkt* auf die Auslegung und Anwendung des Europarechts. Auch wenn diesbezügliche Anträge in Schriftsätzen und sogar Vorlagefragen der Gerichte manchmal unpräzise formuliert werden, überprüft der EuGH im Vorabentscheidungsersuchen des Art. 267 AEUV (ex Art. 234 EGV) nicht, ob eine bestimmte nationale Vorschrift gegen Europarecht verstößt, geschweige denn, dass er die nationale Vorschrift verwerfen oder Anleitungen zu ihrer Korrektur geben würde, sondern Gegenstand der Entscheidung ist *allein* die Auslegung von EUV und AEUV. Tenoriert wird, dass der EG-Vertrag (zukünftig Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV) in einer Weise auszulegen ist, dass er Normen eines bestimmten Inhalts ausschließt, nicht aber wie die Norm aussehen müsste, damit sie den Anforderungen der Grundfreiheiten genügt.

Die Offenheit der Tenorierungen schlägt sich zum Beispiel nieder im Ringen um die Definition „finaler“ Verluste<sup>18</sup> im Anschluss an die Rechtssachen *Marks & Spencer*<sup>19</sup> und *Lidl Belgium*<sup>20</sup>. In der Rechtssache *Glaxo Wellcome*<sup>21</sup> zum früheren § 50c EStG hat der EuGH die Beurteilung, ob die nationale

17 *W. Mitschke*, IStR 2010, 466 (467 ff.) führt dies – wohl nicht ganz zu Unrecht – auch auf die fehlende Fachkompetenz des EuGH in Steuerrechtsfragen zurück.

18 Vgl. BFH v. 17.7.2008 – I R 84/04, BStBl. II 2009, 630; v. 9.6.2010 – I R 107/09, DStR 2010, 1611.

19 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – Marks & Spencer, EuGHE 2005, I-10837, Rz. 55.

20 EuGH v. 15.5.2008 – Rs. C-414/06 – Lidl Belgium, EuGHE 2008, I-3601, Rz. 47.

21 EuGH v. 17.9.2009 – Rs. C-182/08 – Glaxo Wellcome, eurlex.europa.eu, Rz. 102.

22 Vgl. hierzu Schlussurteil des BFH in der Rechtssache *Glaxo Wellcome* v. 3.2.2010 – I R 21/06, BFH/NV 2010, 1184.

23 *W. Cremer* in *Calliess/Ruffert*, Kommentar zu EUV und EGV, 3. Aufl., München 2007, Art. 226 EG Rz. 37.

Vorschrift eine solche verhältnismäßiger Missbrauchsvermeidung ist, gleich ganz an den BFH zurück verwiesen<sup>22</sup>.

Auch im Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV (ex Art. 226 EGV) stellt das Gericht lediglich die Vertragsverletzung fest, ohne die nationale Vorschrift, soweit sie die Vertragsverletzung verursacht hat, für nichtig zu erklären<sup>23</sup>.

Da der EuGH die nationale Vorschrift weder ganz noch teilweise verwirft, ist es Aufgabe der Mitgliedstaaten, aus der in Luxemburg vorgenommenen Auslegung des Gemeinschaftsrechts die richtigen Schlüsse für das nationale Recht zu ziehen<sup>24</sup>. Sie sind zum Handeln verpflichtet<sup>25</sup>, ohne dass die Antworten eindeutig vorgegeben sind<sup>26</sup>. Rechtsunsicherheit entsteht vor allem, wenn der EuGH den Typus der Vorschriften, die sich als mit der Auslegung des Gemeinschaftsrechts unvereinbar erweisen, nur sehr allgemein definiert. In diesem Fall müssen die Mitgliedstaaten, allen voran das vorliegende Gericht im Anlassfall, den Tenor unter Zuhilfenahme der Begründung der EuGH-Entscheidung eventuell unter Rückgriff auf die Schlussanträge auslegen. Vielfach gibt es dabei eine ganze Reihe unterschiedlicher gemeinschaftsrechtskonformer Lösungen<sup>27</sup>. Insofern bestehen Parallelen zu den Unvereinbarkeitsausprüchen des BVerfG, die dem Gesetzgeber ebenfalls Spielräume belassen.

## III. Maßstäbe und Methoden der Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung in nationales Recht

### 1. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

#### a) Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit gem. Art. 4 Abs. 3 EUV i.d.F. von Lissabon (ex Art. 10 EGV)

Grundlage der Umsetzung der Rechtsprechung des EuGH in nationales Recht ist jenseits der unmittelbaren Rechtskraftwirkung im Anlassverfahren<sup>28</sup> das in Art. 4 Abs. 3 Satz 2 EUV (ex Art. 10 EGV) normierte Gebot loyalen Zusammenarbeit. Danach obliegt es den Mitgliedstaaten, zur Erfüllung der Verpflichtungen, die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergeben, „alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art“ zu ergreifen.

Die Loyalität gegenüber der Gemeinschaft würde eigentlich erfordern, dass die Mitgliedstaaten von sich aus aktiv werden und die nationalen Rechtsordnungen an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts anpassen. Dabei geht es nicht nur um die Umsetzung von Richtlinien<sup>29</sup>.

24 Ähnlich *S. Homburg*, IStR 2010, 246 (249).

25 EuGH v. 4.4.1974 – Rs. 167/73, Kommission/Frankreich, EuGHE 1974, 359 Rz. 45/47.

26 Zu den Spielräumen der nationalen Gesetzgeber *Kokott/Henze*, BB 2007, 913 (918); zur Frage, inwieweit der EuGH die Grenzen seiner Kompetenz wahrzt z.B. *W. Dänzer-Vanotti* in FS U. *Everling*, Baden-Baden 1995, 205 ff.

27 *M. Lang*, SWI 2009, 216 (217).

28 Inter partes Wirkung, vgl. EuGH v. 24.6.1969 – Rs. 29/68 – Milch-/Fett und Eierkontor, EuGHE 1969, 165 (178).

29 Die Pflicht zur Umsetzung von Richtlinien folgt unmittelbar aus Art. 288 Unterabs. 3, 291 Abs. 1 AEUV; Art. 4 Abs. 3 EUV regelt lediglich die Art und Weise der Umsetzung; *W. Kahl*, in *Calliess/Ruffert*, Kommentar zu EUV und EGV, 3. Aufl., München 2007, Art. 10 EGV Rz. 24.

5 Zum unbedingten Vorrang des primären Gemeinschaftsrechts z.B. *Lüdicke/Hummel*, IStR 2006, 694 (695 ff.).

6 *W. Birkenfeld*, StuW 1998, 55 (73); vgl. auch *F. Vanistendael*, Europäischer Gerichtshof und seine Rolle als oberster Richter in steuerrechtlichen Streitigkeiten in FS *Flick*, Köln 1997, S. 1021 ff.

7 *D. Gosch*, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtliche Anforderungen, DStR 2007, 1553 ff.; *D. Gosch*, Entwicklung und Rezeption der Rechtsprechung des EuGH aus der Sicht des BFH, Ubg 2009, 73 ff.; *A. Rust*, Rechtsfolgen EG-rechtswidriger Normen, IStR 2009, 382 ff.; *T. Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189; *M. Lang*, Die Verdrängung nationalen Rechts durch Gemeinschaftsrecht: In dubio pro fisco?, SWI 2009, 216; *M. Lang*, Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts in FS *J. Lang*, Köln 2010, S. 1003 ff.; am Rande auch bereits *H. Jochum*, Zur Fortsetzung der Rechtssache *Marks & Spencer*: Gestattet das europäische Gemeinschaftsrecht eine „geltungserhaltende Reduktion des nationalen Steuerrechts“?, IStR 2006, 621.

8 Z.B. zum Verhältnis von Niederlassungs- und Kapitalver-

Vielmehr ist die gesamte Rechtsordnung auf Konflikte mit dem unmittelbar geltenden Gemeinschaftsrecht zu durchforsten. Aus Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) folgt sowohl die Pflicht zur gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung<sup>30</sup> und gemeinschaftsrechtskonformen Rechtsfortbildung<sup>31</sup> als auch zur Vornahme entsprechender Gesetzesänderungen.

Nach der acte claire-Doktrin<sup>32</sup> ist, soweit die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben eindeutig sind, keine weitere Vermittlung erforderlich. Die Mitgliedstaaten werden aufgrund des Anwendungsvorrangs unmittelbar gebunden, ohne dass es einer gerichtlichen Aufforderung bedürfte. Insbesondere müssen die Mitgliedstaaten auch gegen andere Mitgliedstaaten gerichtete Verfahren zur Kenntnis nehmen, soweit sie in ihren nationalen (Steuer)Rechtsordnungen über ähnliche Regelungen verfügen. Den die Vertragspflichten konkretisierenden Urteilen des EuGH kommt erga omnes-Wirkung zu<sup>33</sup>.

#### b) Äquivalenz- und Effektivitätsgrundsatz

Dabei sind die Mitgliedstaaten in der Reaktion auf die Vorgaben des EuGH nicht frei, sondern durch Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) verpflichtet, dem Gemeinschaftsrecht in den nationalen Rechtsordnungen *uningeschränkte* Wirkung zu verschaffen<sup>34</sup>. Europarechtliche Maßstäbe für die Umsetzung sind der Äquivalenzgrundsatz und der Effektivitätsgrundsatz<sup>35</sup>, die die Art und Weise der Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts betreffen. Nach dem Effektivitätsgrundsatz (effet utile) darf die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden. Der Äquivalenzgrundsatz zwingt die Mitgliedstaaten zur Schaffung gleichwertiger Verfahren für Inlandssachverhalte und EU-Auslandssachverhalte.

Beide Grundsätze wirken sich insbesondere auf die Ausgestaltung des die materielle Gleichstellung flankierenden Steuerverfahrensrechts aus. Zwar liegt die Ausgestaltung des Besteuerungsverfahrens weiterhin in der Kompetenz der Mitgliedstaaten<sup>36</sup>. Indes darf die

Gleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalten nicht dadurch unmöglich gemacht werden, dass dem einen Auslandssachverhalt verwirklichenden Steuerpflichtigen zur Vermeidung von Nachteilen Nachweise abverlangt werden, die er faktisch nicht erbringen kann. So leicht sich diese Forderung aufstellen lässt, so schwierig ist ihre Umsetzung. Dies liegt zum einen an der (notwendigerweise) starken Formalisierung des Besteuerungsverfahrens als Massenverfahren, zum anderen an der fehlenden Harmonisierung weiter Bereiche des Steuerrechts. Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie<sup>37</sup> enthalten zwar Instrumente, mit denen im Einzelfall die Sachaufklärung durch grenzüberschreitende Amtsermittlung erleichtert werden kann, führen indes nicht zu einer Harmonisierung der nationalen Verfahrensordnungen. Sie sind zudem im steuerlichen Massenverfahren aufgrund ihrer Schwerfälligkeit nur begrenzt alltagstauglich.

Dies erkennt neuerdings auch der Gerichtshof. So lassen sich in der Rechtssache *Cadbury Schweppes* zur britischen Hinzurechnungsbesteuerung Tendenzen zu einer europarechtlich zu duldenen Beweislastumkehr erkennen<sup>38</sup>. Auch in der Rechtssache *Persche* zum Abzug von an ausländische Körperschaften erbrachten Spenden hat es der Gerichtshof für zulässig erachtet, dem Steuerpflichtigen, der in den Genuss eines Steuervorteils kommen möchte, die zum Nachweis der Voraussetzungen notwendigen Belege abzuverlangen<sup>39</sup>. Welche konkreten Anforderungen die Mitgliedstaaten an diese Nachweise stellen dürfen und wie weit die Beweislastumkehr im Auslandssachverhalt gehen darf, ist indes noch weitgehend ungeklärt. *Joachim Englisch* fordert zutreffend, dass Mitwirkungspflichten und Ermittlung von Amts wegen dergestalt zu einem Ausgleich gebracht werden müssen, dass zwar zunächst dem grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen eine Beweismittelbeschaffungspflicht auferlegt werden darf, auch wenn dies mit zusätzlichem Aufwand verbunden ist<sup>40</sup>. Allerdings dürfen diese Anforderungen nicht zu einer Überforderung des Steuerpflichtigen führen und müssen gege-

benenfalls durch Aufklärungsmaßnahmen der mitgliedstaatlichen Finanzbehörden unterstützt werden.

Verletzt sein dürfte der Effektivitätsgrundsatz, wenn die Gleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalt von Umständen abhängig gemacht wird, auf die der Steuerpflichtige keinen Einfluss nehmen kann<sup>41</sup>.

So sieht § 15 AStG – einem Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission<sup>42</sup> zuvorkommend – nunmehr in Abs. 6 die Möglichkeit vor, der Hinzurechnung des Einkommens der in einem EU/EWR-Staat ansässigen Familienstiftung zu entgegen, indem der Steuerpflichtige den Nachweis der Vermögensstrennung führt. Doch dies allein reichte dem deutschen Gesetzgeber nicht. Der Nachweis wird nur dann akzeptiert, wenn sich der betreffende Staat vertraglich zur Erteilung von Auskünften an den deutschen Fiskus verpflichtet hat und diese auch tatsächlich erteilt (§ 15 Abs. 6 Nr. 2 AStG)<sup>43</sup>. Fehlt es hieran, greift die Hinzurechnung ein, auch wenn die Vermögensstrennung zur Überzeugung der Finanzbehörde nachgewiesen wurde. Auf die Voraussetzungen der Nr. 2 hat der Steuerpflichtige indes keinen Einfluss. Er kann lediglich Staaten, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, von vornherein als Sitz für seine Familienstiftung meiden.

Hängt die Rechtsdurchsetzung im Inlandssachverhalt von behördlichen Bescheinigungen ab, ergibt sich die zusätzliche Schwierigkeit, wie diese für den Auslandssachverhalt beigebracht werden können. Amtliche Bescheinigungen oder die Ausübung staatlicher Aufsicht durch ausländische Behörden sind grundsätzlich als gleichwertig anzuerkennen<sup>44</sup>. Dies muss für die gesamte EU gelten. Differenzierungen – etwa Vertrauen auf in Österreich oder Dänemark ausgestellte Bescheinigungen, nicht hingegen in Griechenland oder Bulgarien – würden zu einer unzulässigen Differenzierung der durch die Mitgliedschaft in der EU als gleichwertig zu betrachtenden Mitgliedstaaten führen<sup>45</sup>, zumal gegenüber allen Mitgliedstaaten mit der Amtshilfe-RL zumindest die theoretische Möglichkeit der Verifikation besteht. Dabei wird es dem Steuerpflichtigen bei Verwirklichung grenzüberschreitender Sachverhalte in der Regel nicht möglich sein, *identische* Be-

scheinigungen vorzulegen, da diese im Zweifel in der anderen Rechtsordnung unbekannt sind<sup>46</sup>. Die Finanzbehörde muss in diesen Fällen den Nachweis der steuererheblichen Tatsachen auf andere Weise zulassen.

Dagegen ist Deutschland bei der Umsetzung nicht verpflichtet, den steuerlichen Status, z.B. Anerkennung als gemeinnützig, Einordnung als Körperschaftsteuerpflichtiges Rechtssubjekt, den der andere Staat verliehen hat, zu übernehmen, da dies einem weitgehenden Verlust der nationalen Steuerhoheit gleich käme<sup>47</sup> und zudem unter dem Aspekt einer etwaigen Inländerdiskriminierung<sup>48</sup> gleichheitsrechtliche Probleme aufwirft<sup>49</sup>. Es kann also immer nur darum gehen, nachzuweisen, dass eine ausländische Körperschaft im Ausland z.B. die in § 1 KStG aufgestellten Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerpflicht *nach deutschem Recht* oder die in §§ 51ff. AO normierten Anforderungen an die Steuervergünstigung *in Deutschland* ansässiger Körperschaften erfüllt.

Zur Klärung, welche konkreten Anforderungen sich aus dem Effektivitätsgrundsatz ergeben, wird die Rechtssache *Meilicke II* beitragen<sup>50</sup>. Das FG Köln hat, nachdem der EuGH in der Rechtssache *Meilicke I*<sup>51</sup> Deutschland zur Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer verpflichtet hat, in seiner Vorlage vom 14.5.2009<sup>52</sup> u.a. die Frage aufgeworfen, ob die ausländische Körperschaftsteuer auch dann anzurechnen ist, wenn eine Körperschaftsteuerbescheinigung, wie sie § 44 KStG a.F. vorsah, nicht beigebracht werden kann, ferner, ob der Gesetzgeber durch die Nichtanwendungsgesetzgebung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO<sup>53</sup> gegen den effet utile verstoßen hat<sup>54</sup>. Die Finanzverwaltung hatte auf der Vorlage einer Steuerbescheinigung nach § 44 KStG a.F. bestanden. Eine solche konnte jedoch vom Steuerpflichtigen bezüglich der Dividenden aus den Niederlanden naturgemäß nicht erbracht werden, da im klassischen Körperschaftsteuersystem der Niederlande kein Bedarf und dementsprechend

41 J. Hey, IStR 2009, 181 (185 f.).

42 Pressemitteilung IP/07/1151 v. 23.7.2007.

43 Der EuGH stellt dagegen stets nur auf die Existenz der Amtshilferichtlinie ab, nicht auf deren tatsächliche Funktionstüchtigkeit, vgl. EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95 – Futura Singer, EuGHE 1997, I-2471, Rz. 41; v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98 – Vestergaard, EuGHE 1999, I-7641, Rz. 26, 28.

44 Hierzu BFH v. 20.12.2006 – I R 94/02, BFH/NV 2007, 805 (807 f.) in Folge der Rechtssache Stauffer (EuGH v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04 – Centro di Musicologia Walter Stauffer, EuGHE 2006, I-8203) hinsichtlich der formellen Anforderungen der Anerkennung einer im EU-Ausland ansässigen Körperschaft als gemeinnützig; ähnlich Schulz/Müller, IStR 2007, 220. Reimer/Ribbrock, IStR 2006, 679, halten diese Frage allerdings europarechtlich noch nicht für hinreichend geklärt.

45 Gebot der Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten, vgl. EuGH v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 – Meilicke, EuGHE 2007, I-1835, Rz. 37.

46 J. Englisch, IStR 2009, 37 (41).

47 So auch Reimer/Ribbrock, IStR 2006, 679.

48 Verfassungsgerichtlicher bisher allerdings erst ansatzweise geklärt, vgl. Kammerbeschluss des BVerfG v. 5.12.2005 – 1 BvR 1730/02, DVBl. 2006, 244, dazu F. Rieger, DÖV 2006, 685 ff.; eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG; ablehnend BFH v. 15.7.2005 – I R 21/04, BStBl. II 2005, 716 (717).

49 D. Gosch, DStR 2007, 1553 (1557).

50 Siehe das Vorabentscheidungsersuchen v. 14.5.2009 – 2 K 2241/02 (Az. des EuGH: Rs. C-262/09), EFG 2009, 1491 mit Anm. N. Bozza-Bodden, EFG 2009, 1502 ff.; vgl. die ähnliche Fragestellung in der Vorlage des UFS Linz in der Rechtssache Haribo (Rs. C-436/08), ABl. EU 2009 Nr. C 19, 11.

51 EuGH v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 – Meilicke, EuGHE 2007, I-1835.

52 Auf Vorlage des FG Köln v. 14.5.2009 – 2 K 2241/02, EFG 2009, 1491.

53 Eingefügt durch EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz vom 9.12.2004, BGBl. I 2004, 3310, um auszuschließen, dass die Vorlage einer Körperschaftsteuer weiterhin als rückwirkendes Ereignis gilt und auf diese Weise die Folgen der Meilicke I-Entscheidung (EuGH v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04, EuGHE 2007, I-1835) auf offene Veranlagungen zu begrenzen.

54 Vgl. hierzu EuGH v. 29.6.1988 – Rs. 240/87 – Deville, EuGHE 1988, 3513. Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung des EuGH wird § 175 Abs. 2 Satz 2 AO m.E. zutreffend als „Gemeinschaftsrechtswidriges Maßnahmegesetz“ (D. Gosch, DStR 2004, 1988 [1992]) eingeordnet; ebenso M. Loose in Tipke/Kruse, AO-/FGO-Kommentar, § 175 AO Rz. 49; Ritzer/Stangl, DStR 2004, 2176 (2178); R. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 21 Rz. 441.

30 Als Konsequenz aus der Zugehörigkeit zur Gemeinschaft vgl. EuGH v. 8.2.1973 – Rs. 30/72, EuGHE 1973, 161, Rz. 11.

31 W. Kahl in Calliess/Ruffert, Kommentar zu EUV und EGV, 3. Aufl., München 2007, Art. 10 EGV Rz. 59, allerdings nur praeter legem, nicht contra legem.

32 Grundlegend EuGH v. 6.10.1982 – Rs. 283/81 C.I.L.E.I.T., EuGHE 1982, 3415; dazu speziell für das Steuerrecht W. Meilicke, BB 1992, 969 f.; W. Schön, DSJG Bd. 19 (1996), 167 (194 ff.); ferner unten IV.1.a.

33 Frenz/Kühl, DStZ 2009, 432 (433 f.); D. Gosch, Ubg 2009, 73 (77). Teilweise wird dagegen von einer erga omnes-Wirkung des Urteils ausgegangen, ohne dass sich hierdurch im Ergebnis am Umfang der Bindungswirkung etwas ändert, vgl. K.-D. Borchardt, in Lenz/Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Kommentar, 4. Aufl., Köln 2006, Art. 234 Rz. 61.

34 Z.B. EuGH v. 4.3.2004 – Rs. C-344/01, EuGHE 2004, I-2801, Rz. 79.

35 Vgl. EuGH v. 16.12.1976 – Rs. 33/76 – Rewe, EuGHE 1976, 1989, Leitsatz 2; v. 9.2.1999 – Rs. C-343/96, EuGHE 1999, I-579; v. 16.5.2000 – Rs. C-78/98, EuGHE 2000, I-3201; v. 6.12.2001 – Rs. C-472/99 – Clean Car Autoservice GmbH, EuGHE 2001, I-9687, Rz. 28; v. 13.3.2007 – Rs. C-432/05 – Unibet, EuGHE 2007, I-2271, Rz. 43; v. 7.6.2007 – Rs. C-222/

05 – Van der Weerd u.a., EuGHE 2007, I-4233, Rz. 28; v. 12.2.2008 C-2/06 – Kempter, EuGHE 2008, I-411, Rz. 57.

36 Und zwar nach dem Grundsatz der Verfahrenautonomie auch, soweit es um die Durchsetzung harmonisierten Steuerrechts geht, vgl. EuGH v. 7.1.2004 – Rs. C-201/02 – Wells, EuGHE 2004, I-723, Rz. 67; v. 28.6.2007 – Rs. C-1/06 – Bonn Fleisch Ex-und Import, EuGHE 2007, I-5609, Rz. 41.

37 Richtlinie 77/799/EWG über die Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABl. EG Nr. L 73 336 v. 27.12.1977, 15 und Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen, ABl. EG Nr. L 73 v. 19.3.1976, 18.

38 EuGH v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04 – Cadbury Schweppes, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 62.

39 EuGH v. 27.9.2009 – Rs. 318/07 – Persche, EuGHE 2009, I-359, Rz. 53 f.; ferner st.Rspr., auch EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-300/90 – Kommission/Belgien, EuGHE 1992, I-305, Rz. 11 ff.; EuGH v. 25.10.2007 – Rs. C.464/05 – Geurts, EuGHE 2007, I-9325, Rz. 28.

40 J. Englisch, IStR 2009, 37 (41 f.).

auch keine Pflicht zur Aufzeichnung der auf einer Ausschüttung lastenden Körperschaftsteuer besteht<sup>55</sup>.

Das neuerliche Verfahren wirft die Frage auf, ob die nochmalige Vorlage hätte verhindert werden können, wenn der EuGH bereits in *Meilicke I* dazu Stellung genommen hätte, wie die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern zu bewerkstelligen ist<sup>56</sup>. Auch wenn dies aus der Sicht der betroffenen Steuerpflichtigen zu einer schnelleren und damit effektiveren Rechtsdurchsetzung geführt hätte, so läge hierin m.E. ein unzulässiger Eingriff in die mitgliedstaatliche Kompetenz. Mangels europarechtlicher Vorgaben auf Sekundärrechtsebene ist die Ausgestaltung der nationalen (Steuer)Verwaltungsverfahren Sache der Mitgliedstaaten. Auch wären derartige, die nationale Steuerrechtsordnung eines Mitgliedstaates betreffenden Vorschläge mit dem Charakter des Vorabentscheidungsersuchens als Verfahren zur *Auslegung des Gemeinschaftsrechts* nicht vereinbar. Schließlich dürfte der Gerichtshof kaum über die fachliche Kompetenz und hinreichende Sachkenntnis der nationalen Verfahrensrechtsordnungen verfügen, um umsetzbare Vorschläge für die Ausgestaltung des Nachweisverfahrens zu machen. Der Fehler ist nicht beim EuGH zu suchen, sondern bei den Mitgliedstaaten, wenn diese die Vorgaben des Gerichtshofs – ob absichtlich oder nur aus Unachtsamkeit – unterlaufen, indem sie die Inanspruchnahme einer grundfreiheitenkonformen Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer faktisch unmöglich machen.

Dabei wird nicht verkannt, dass der EuGH in seinem Bestreben, Hemmnisse grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit trotz fehlender Harmonisierung zu reduzieren, zum Teil mit einer gewissen Blauäugigkeit zu Werk geht. Anders als etwa im Gesellschaftsrecht<sup>57</sup>, verweigert der Gerichtshof den Mitgliedstaaten die Berufung auf die fehlende Harmonisierung des Rechts der direkten Steuern auch dann, wenn ohne selbige eine 1:1-Einbeziehung des Auslandssachverhalts in die günstigere Inlandsregelung faktisch nicht möglich ist<sup>58</sup>. Das durch Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000<sup>59</sup> abgeschaffte Körperschaftsteuer-Anrech-

nungsverfahren hätte nur dann identisch im Auslandssachverhalt zur Anwendung gebracht werden können, wenn der andere Staat seinen Körperschaften eine den §§ 27ff. KStG a.F. entsprechende Gliederungsrechnung abverlangt hätte. Doch selbst Staaten wie Italien oder Finnland, die in der Vergangenheit ebenfalls ein Vollarrechnungsverfahren praktizierten, variierten in der Technik. Die Folge liegt auf der Hand: Es kommt zu einer Vergrößerung, indem sowohl im Inland- als auch im Auslandssachverhalt auf eine punktgenaue Berücksichtigung der Vorbelastung auf Körperschaftsebene verzichtet wird. Ergebnis ist unser heutiges Teileinkünfteverfahren.

### c) Gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung, Rechtsfortbildung, Anwendungsvorrang

Verhältnismäßig wenig methodische Schwierigkeiten<sup>60</sup> wirft die Umsetzung der Vorgaben des Gemeinschaftsrechts auf, soweit das Europarecht als Auslegungsmaßstab des nationalen Rechts fungiert, sei es als richtlinienkonforme Auslegung<sup>61</sup> zur Vermeidung von Widersprüchen zwischen dem sekundären Gemeinschaftsrecht und seiner nationalen Umsetzung oder als vertragskonforme, unmittelbar auf die Grundfreiheiten gestützte Auslegung. Die gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung weist deutliche Parallelen zur verfassungskonformen Auslegung auf<sup>62</sup>.

Schwieriger wird es, wenn die Wortlautgrenze erreicht ist. Zwar kann dem Gemeinschaftsrecht auch im Wege der *Rechtsfortbildung* (Analogieschluss, teleologische Reduktion) zur Geltung verholfen werden, freilich nur innerhalb der Grenzen, die der Rechtsfortbildung nach nationalem Methodenverständnis gesetzt sind<sup>63</sup>. Die Zulässigkeit (belastender) Analogien im Steuerrecht<sup>64</sup> wird gemeinschaftsrechtlich nicht erweitert<sup>65</sup>.

Darüber hinaus verdrängt unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht nach ständiger Rechtsprechung des EuGH<sup>66</sup> nationales Recht via Anwendungsvorrang<sup>67</sup>. Der Anwendungsvorrang hat (zwar) nur relativen Charakter. In Bereichen, in denen es nicht zu einem Konflikt mit dem Gemeinschaftsrecht kommt, bleibt

nicht erfüllt sind. In diesem Fall ist das nationale Recht so auszulegen, dass es möglichst nahe an die nicht umgesetzte Richtlinie herankommt.

55 Zu den Schwierigkeiten der Nachweisführung *Engel/Hammerschmidt*, IStR 2005, 405 (409 f.); *N. Bozza-Bodden*, EFG 2009, 1502 (deutsches Körperschaftsteueranrechnungsverfahren als in sich geschlossenes System).

56 Nach *N. Bozza-Bodden*, EFG 2009, 1502, war die Antwort des EuGH in der Rechtssache *Meilicke I* durch die Formulierung der Vorlagefrage bedingt, die auf das „Ob“ der Vereinbarkeit der Begrenzung der Anrechnung auf die inländische Tarifbelastung beschränkt war.

57 EuGH v. 10.3.1988 – Rs. 81/87 – Daily Mail, EuGHE 1988, 5483, Rz. 22 ff.; v. 16.12.2008 – Rs. C-210/06 – Cartesio, EuGHE 2008, I-9641, Rz. 109.

58 Vgl. EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02 – Manninen, EuGHE 2004, I-7477, Rz. 50 ff.

59 BGBl. I 2000, 1433.

60 Zu den diesbezüglich weiterhin bestehenden Methodenfragen: *W. Schön*, DStJG Bd. 19 (1996), 167 (180 ff.); *M. Auzer*, NJW 2007, 1106.

61 Die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung erstreckt sich nach EuGH v. 4.7.2006 – Rs. C-212/04, Konstantinos Adeneler, EuGHE 2006, I-6057, nach Ablauf der Umsetzungsfrist auch auf nicht umgesetzte Richtlinien, selbst wenn die Voraussetzungen unmittelbarer Anwendung

62 *M. Auzer*, NJW 2007, 1106; *B. Wegener* in *Calliess/Ruffert*, Kommentar zu EUV und EGV, 3. Aufl., München 2007, Art. 220 EG Rz. 32; anders *M. Lang* in *FS J. Lang*, Köln 2010, S. 1004: „Spielart der systematischen Interpretation“.

63 Ebenso *W. Schön*, DStJG Bd. 19 (1996), 167 (188); *M. Nettesheim*, AöR 1994, 261 (282 ff.).

64 Zu deren Reichweite *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 5 Rz. 53 ff.

65 Allerdings tritt das Problem jedenfalls im Hinblick auf die Verwirklichung der Grundfreiheiten nicht in voller Schärfe auf, da es hier regelmäßig um Rechtsfortbildung *zugunsten* des grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen geht.

66 Vgl. insb. EuGH v. 12.7.1994 – Rs. 6/64 – Costa, EuGHE 1964, 1251 (1270); v. 9.3.1978 – Rs. 106/77 – Simmenthal II, EuGHE 1978, 629, Rz. 17 f., 21 f.; akzeptiert vom BVerfG, vgl. BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223; v. 9.6.1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 (175).

67 Als richterrechtlicher Akt der Selbstintronisierung des EuGH nicht unbedenklich vgl. *D. Gosch*, DStR 2007, 1553 (1558).

die Gültigkeit des nationalen Rechts unberührt, nur im gemeinschaftsrechtlich relevanten Bereich wird es partiell unanwendbar. Auf diese Weise lassen sich jedoch sowohl Wortlaut-, als auch Analogiegrenzen überwinden. Im Ergebnis wirkt sich die feinsinnige Unterscheidung zwischen zulässiger Rechtsfortbildung praeter legem und unzulässiger Rechtsfortbildung contra legem daher im Bereich des unmittelbar geltenden Gemeinschaftsrechts kaum aus<sup>68</sup>. Zwar begründet das Gemeinschaftsrecht keine Pflicht zur Rechtsfortbildung gegen Wortlaut und Willen des nationalen Gesetzgebers<sup>69</sup>, wohl aber zwingt der Anwendungsvorrang die nationalen Verwaltungsbehörden und Gerichte dazu, gemeinschaftsrechtswidriges nationales Recht unangewendet zu lassen. Relevant ist die Unterscheidung zwischen möglicher gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung, zulässiger Rechtsfortbildung und Anwendungsvorrang jedoch für die Frage, inwieweit – zur Wahrung des verfassungsrechtlichen Gesetzesvorbehalts – der Gesetzgeber einschreiten und die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit, jedenfalls für die Zukunft, eventuell auch mit Wirkung für die Vergangenheit, beseitigen muss<sup>70</sup>.

Sauber eingehalten werden muss die Unterscheidung zwischen zulässiger Rechtsfortbildung und Besteuerung contra legem zudem bei der Anwendung nationaler Vorschriften, die EG-Richtlinien umsetzen, also insbesondere im Bereich des harmonisierten Umsatzsteuerrechts. Dort kann die Notwendigkeit entstehen, *zu Lasten* des Steuerpflichtigen über den Wortlaut des nationalen Gesetzes hinauszugehen, wenn die Richtlinie in einer für den Steuerpflichtigen günstigen Weise inkorrekt umgesetzt wurde. In diesem Fall wird der Steuerpflichtige aber durch die verfassungsrechtliche Wortlaut- und Analogiegrenze effektiv geschützt, da sich der Eingriff nicht unmittelbar auf die Richtlinie stützen lässt<sup>71</sup>.

## 2. Bedeutung verfassungsrechtlicher Maßstäbe für die Umsetzung von Gemeinschaftsrecht

Auch wenn das Gemeinschaftsrecht (Primär- und Sekundärrecht) normhierarchisch über dem nationalen

Recht, und zwar auch über dem nationalen Verfassungsrecht steht<sup>72</sup>, wird das Verfassungsrecht bei der Umsetzung des Gemeinschaftsrechts nicht außer Kraft gesetzt. Steuerrechtlicher Gesetzesvorbehalt, Rückwirkungsverbote, das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und freiheitsrechtliche Besteuerungsschranken sind auch dann zu berücksichtigen, wenn der Gesetzgeber die nationale Steuerrechtsordnung an die Vorgaben des EuGH anpasst<sup>73</sup>. Im Einzelnen besteht hier freilich noch erheblicher Diskussionsbedarf. So wird erst in jüngster Zeit die Bedeutung der grundgesetzlichen Grundrechtsgarantien und ihr Verhältnis zu den Gemeinschaftsgrundrechten im harmonisierten Umsatzsteuerrecht hinterfragt<sup>74</sup>. Die verfassungsrechtliche Bewertung der umgekehrten Diskriminierung ist nach wie vor nicht abschließend geklärt<sup>75</sup>. Ebenso offen ist, ob der Gesetzgeber Durchbrechungen des Nettoprinzip – wie etwa durch § 4h EStG oder § 8b Abs. 3 und 5 KStG – mit der Notwendigkeit der Herstellung eines gemeinschaftsrechtskonformen Zustandes rechtfertigen kann<sup>76</sup>.

Ich werde mich im Folgenden auf das Spannungsverhältnis zwischen Rechtsstaatsprinzip und Anwendungsvorrang beschränken. Schwer auflösbare Konflikte mit dem Gewaltenteilungsgrundsatz<sup>77</sup> sowie den Geboten der Tatbestandsmäßigkeit und Rechtssicherheit der Besteuerung treten vor allem in der Interimszeit zwischen dem Ergehen von Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs und einem Einschreiten des Steuergesetzgebers auf. Finanzgerichtsbarkeit und Finanzverwaltung trifft die Pflicht zu einer sofortigen Reaktion, da sich Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) an alle drei Gewalten richtet. Sie können nicht abwarten, bis der Gesetzgeber die gemeinschaftsrechtswidrige Gesetzeslage bereinigt<sup>78</sup>. Bleibt der Gesetzgeber dauerhaft untätig, werden aus übergangsweise erlassenen Verwaltungsanweisungen zur Umsetzung der EuGH-Judikatur Dauerlösungen.

Prinzipiell wird der Konflikt zwischen der Gesetzesbindung der Finanzverwaltung und Finanzgerichtsbarkeit zugunsten des gemeinschaftsrechtlichen Anwendungsvorrangs entschieden<sup>79</sup>. Der verfassungsrechtliche Gesetzesvorbehalt des Art. 20 Abs. 3 GG

68 Ähnlich im Bereich des sekundären Richtlinienrechts, soweit es um eine Abweichung von der nationalen Umsetzung *zugunsten* des Steuerpflichtigen geht, vgl. *W. Schön*, DStJG Bd. 19 (1996), 167 (190).

69 EuGH v. 23.2.1999 – Rs. C-63/97 – BMW, EuGHE 1999, I-905, Rz. 22 ff.

70 Zur Bedeutung dieser Unterscheidung auch *T. Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2009, 189 ff.

71 Unmittelbare Richtlinienwirkung nur zugunsten des Betroffenen, st.Rspr. vgl. z.B. EuGH v. 26.2.1986 – Rs. 152/84 – Marshall II, EuGHE 1986, 723, Rz. 48.

72 St. Rspr. seit EuGH v. 12.7.1994 – Rs. 6/64 – Costa, EuGHE 1964 1251.

73 *M. Lang* in *FS J. Lang*, Köln 2010, S. 1011.

74 Grundlegend hierzu *Zorn/Twardosz*, Gemeinschaftsgrundrechte und Verfassungsgrundrechte im Steuerrecht, DStR 2007, 2185 ff.; *J. Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht, in *Schön/Beck*, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, Heidelberg/London/New York 2009, 39 ff.; allgemeiner schon zuvor zu den Grundrechten der EMRK *G. Laule*, Die Europäische Menschenrechtskonvention und das deutsche Steuerrecht, EuGRZ

1996, 357.

75 Vgl. dazu z.B. *M. Albers*, JZ 2008, 708 ff.

76 *J. Michaelis*, Die territoriale Zuordnung von Beteiligungsaufwand im Europäischen Unternehmensteuerrecht, Frankfurt/M. 2006, S. 83 ff.; und ansatzweise *D. Gosch*, DStR 2007, 1553 (1558 f.), der allerdings vorrangig auf den gemeinschaftsfeindlichen Geist eines derartigen Vorgehens abhebt. *A. Rust*, IStR 2009, 382 (384 FN 17) und *Zorn/Twardosz*, DStR 2007, 2185 (2190 ff.), behandeln nur die umgekehrte Frage, ob sich die Mitgliedstaaten zur Rechtfertigung von Diskriminierungen und Beschränkungen auf ihre Grundrechtsbindung berufen können.

77 Zu dessen besonderer, insbesondere historisch begründeter Bedeutung für die Besteuerung vgl. z.B. *H.-J. Papier*, Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip, Berlin 1973; *J. Brinkmann*, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Köln 1982, S. 28 ff.

78 *M. Lang* in *FS J. Lang*, Köln 2010, S. 1005.

79 *W. Kahl*, *Calliess/Ruffert*, Kommentar zu EUV und EGV, 3. Aufl., München 2007, Art. 10 EG Rz. 60.

wird durch Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG überlagert. Das unmittelbar geltende Gemeinschaftsrecht ist genauso „Gesetz und Recht“ wie das nationale Steuergesetz und geht diesem normhierarchisch vor. Die nationale Gesetzesbindung von Judikative und Exekutive kann dem Anwendungsvorrang folglich nicht entgegengehalten werden. Dies führt zu dem auf den ersten Blick irritierenden Ergebnis, dass geltendes Gesetzesrecht, wenn es offenkundig gemeinschaftsrechtswidrig ist, unangewendet bleiben muss.

Die einfach klingende Regel lässt freilich offen, wie weit der Anwendungsvorrang geht (IV. und V.). Nicht beantwortet ist ferner, wer nach der nationalen Verfassungsrechtsordnung zur Beseitigung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit tätig werden muss (VI.1.). Eng verknüpft sind Fragen nach dem verfassungsrechtlichen Rahmen für den zeitlichen Anwendungsbereich (VI.2.) etwaiger Korrekturmaßnahmen.

#### IV. Finanzverwaltung zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang nationaler Gesetzesbindung

##### 1. Umgang mit unklaren Europarechtssagen

###### a) Ausnahme von der Gesetzesbindung nur bei offenkundiger Europarechtswidrigkeit

Schon die Finanzverwaltung ist nicht nur zur gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung verpflichtet, sondern – stößt diese an die Wortlautgrenzen – auch zur Außerachtlassung gemeinschaftsrechtswidriger Normen des geltenden nationalen Steuerrechts<sup>80</sup>. Dies ist insofern problematisch, als die Verwaltung anders als die nationale Gerichtsbarkeit keine Möglichkeit hat, bei Zweifeln über den Inhalt des Gemeinschaftsrechts den EuGH anzurufen<sup>81</sup>, und gleichzeitig mit den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts am wenigsten vertraut ist. Hieraus kann schnell eine Überforderung der Finanzbehörden resultieren.

In der Gemengelage von nationaler Gesetzesbindung und gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang dürfen steuergesetzliche Normen aber nur dann außerachtgelassen werden, wenn ihre Europarechtswidrigkeit zweifelsfrei feststeht. Auch der gemeinschaftsrechtliche Anwendungsvorrang verpflichtet nach der sog. *acte claire*-Doktrin<sup>82</sup> nur bei offenkundiger Gemeinschaftsrechtswidrigkeit zur Nichtanwendung.

Freilich stellt sich dann die Frage, wann die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit offenkundig ist<sup>83</sup>. Dies wird man grundsätzlich nur in Fällen bejahen können, in denen eine Norm Gegenstand eines Vorabentschei-

dungersuchens gewesen ist. Hat der EuGH eine nationale Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht für unvereinbar erklärt, so muss diese Vorgabe von jeder Behörde beachtet werden, und zwar unabhängig davon, ob das Bundesfinanzministerium ein diesbezügliches Schreiben veröffentlicht hat<sup>84</sup>. Zwar kommt es dann maßgeblich darauf an, wie alert der einzelne Finanzbeamte gegenüber der EuGH-Rechtsprechung ist, dennoch kann, auch wenn eine einheitliche Handhabung durch Verwaltungsvorschrift wünschenswert ist, die Gefahr eines Verstoßes gegen das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit nicht entgegengehalten werden. Schließlich hat es die nationale Finanzverwaltung in der Hand, durch den zeitnahen Erlass von Verwaltungsvorschriften für eine einheitliche Umsetzung zu sorgen.

In allen anderen Fällen wird der einzelne Finanzbeamte das geltende Recht dagegen auch bei Zweifeln bezüglich seiner Europarechtskonformität zunächst weiter anwenden dürfen und – im Hinblick auf § 85 AO – auch anwenden müssen. Es besteht die Vermutung, dass das geltende Gesetzesrecht in Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht steht<sup>85</sup>. Dies gilt m.E. auch dann, wenn der EuGH eine ähnliche<sup>86</sup> Norm eines anderen Mitgliedstaates in einem Parallelverfahren beanstandet hat. In diesem Fall ist es Aufgabe der Gerichte, durch Vorabentscheidungsersuchen für weitere Klärung zu sorgen, bzw. des Gesetzgebers aus der Parallelentscheidung die richtigen Schlüsse für das nationale Steuerrecht zu ziehen.

Um dennoch auch in diesen Fällen die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten, muss die Finanzverwaltung jedoch von der Möglichkeit der vorläufigen Steuerfestsetzung gem. § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO Gebrauch machen. Das in § 165 Abs. 1 Satz 1 AO eröffnete Ermessen reduziert sich europarechtlich auf Null, spätestens wenn eine Vorschrift Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens beim Europäischen Gerichtshof ist. Die Finanzverwaltung sollte zudem bereits zuvor, das heißt, wenn ein Verfahren, in dem es um die Vereinbarkeit einer steuerrechtlichen Eingriffsnorm mit dem Gemeinschaftsrecht geht, beim BFH anhängig ist, die betroffenen Steuerfestsetzungen für vorläufig erklären. Ein Vorläufigkeitsvermerk kommt darüber hinaus auch dann in Betracht, wenn beim EuGH ein Verfahren zu einer ausländischen Parallelvorschrift anhängig ist<sup>87</sup>.

Zwar nimmt der BFH in verfassungsrechtlichen Musterverfahren an, dass weiterhin ein Ermessensspielraum der Finanzbehörde bestehe<sup>88</sup> und die Finanzbehörde zu einer eigenständigen Einschätzung der Erfolgsaussichten berechtigt sei. Bei der Beurteilung der

Erfolgsaussichten von EuGH-Verfahren ist indes zum einen die – jedenfalls in der Vergangenheit – bemerkenswert hohe Beanstandungsquote zu beachten, zum anderen haben Vorabentscheidungsersuchen den Filter der allein vorlageberechtigten Gerichte durchlaufen. Darüber hinaus verlangt der EuGH stets – wenn auch begrenzt durch die Bestandskraft (s. dazu unten VI.2.b) – eine rückwirkende Beseitigung der Konfliktlage. Schließlich ist im Rahmen der Ermessensentscheidung auch der Loyalitätspflicht des Art. 4 Abs. 3 EUV (ex. Art. 10 EGV) Rechnung zu tragen. Der Vorläufigkeitsvermerk ist „unschädlich“, soweit sich später herausstellt, dass die Norm doch mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, unterstützt aber – im Fall der Feststellung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit – die effektive Verwirklichung des Gemeinschaftsrechts.

###### b) Unzulässigkeit „vorausseilenden Gehorsams“ durch Nichtanwendung steuerentlastender Normen bei laufendem Beihilfverfahren

Spiegelbildlich stellt sich das Problem dar, wenn die Finanzverwaltung mit Hinweis auf eine mögliche Europarechtswidrigkeit qua Nichtanwendungsschreiben geltende Gesetze „außer Kraft setzt“, solange die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung nicht abschließend geklärt ist. Ein solches Vorgehen ist mangels einer *acte claire*-Situation nicht vom Anwendungsvorrang gedeckt, sondern verstößt gegen § 85 AO.

Als rechtswidrig ist unter diesem Aspekt das Nichtanwendungsschreiben des BMF vom 30.4.2010 zu § 8c Abs. 1 a KStG<sup>89</sup> einzuordnen, mit dem die Anwendung der Sanierungsklausel aufgrund des von der EU-Kommission eingeleiteten Beihilfverfahrens ausgesetzt wurde.

§ 8c Abs. 1 a KStG dreht eine systemwidrige Einschränkung des objektiven Nettoprinzips partiell zurück. Es handelt sich damit gerade nicht um eine subventive Ausnahme von der Regelbelastung, sondern um die Wiederherstellung derselben<sup>90</sup>. Bei steuersystematisch richtiger Einordnung erfüllt die Vorschrift nicht den Tatbestand der Beihilfe i.S.v. Art. 107 AEUV (ex Art. 87 EGV). Dass die EU-Kommission in dem vom deutschen Steuergesetzgeber zu verantwortenden Durcheinander der Verlustverrechnungsbestimmungen die Orientierung verloren und ein förmliches Prüfverfahren gem. Art. 108 AEUV eingeleitet hat<sup>91</sup>, heißt nicht, dass die Vorschrift im Ergebnis tatsächlich beanstandet werden wird<sup>92</sup>.

Zwar geht der Steuerpflichtige, der sich bei laufendem Beihilfverfahren auf eine Steuervergünstigung ver-

lässt, das Risiko ein, den Vorteil verzinst zurückzahlen zu müssen. Gemeinschaftsrechtswidrige nationale Beihilfen sind, selbst wenn die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit nicht erkennbar war, nach Auffassung des EuGH stets zurückzuerstatten<sup>93</sup>. Hierauf kann und sollte die Finanzverwaltung hinweisen. Es ist aber falsch verstandene Fürsorge, wenn die Finanzverwaltung geltende Gesetze vorbeugend gar nicht mehr zur Anwendung bringt.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht im Hinblick auf die Sperrwirkung des Beihilfverfahrens. Nach h.M. soll zwar nicht nur das Hauptsacheverfahren, sondern bereits das Vorprüfverfahren in entsprechender Anwendung von Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV (ex Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EGV) Sperrwirkung entfalten<sup>94</sup>. Demnach ist die Gewährung einer Beihilfe während eines laufenden Vorprüfverfahrens genauso wie bei unterlassener Notifizierung stets gemeinschaftsrechtswidrig, und zwar unabhängig davon, ob die Kommission später die Vereinbarkeit der Beihilfe mit dem gemeinsamen Markt bejaht.

Meiner Ansicht nach bedarf es jedoch einer Einschränkung der Sperrwirkung, soweit streitig ist, ob eine steuerliche Entlastungsnorm überhaupt den Tatbestand der Beihilfe i.S.v. Art. 107 EGV (ex Art. 87 EGV) erfüllt<sup>95</sup>. Erst wenn die EU-Kommission endgültig oder – nach Anfechtung der Kommissionsentscheidung durch den betroffenen Mitgliedstaat – der EuGH die steuerliche Entlastungsnorm als mit dem Vertrag unvereinbare Beihilfe einordnet, darf die entsprechende Vorschrift nicht mehr angewendet werden; in der Vergangenheit gewährte Vorteile sind rückabzuwickeln. Es bedarf aber keiner sofortigen Aussetzung der Normanwendung, sobald die EU-Kommission ein Prüfverfahren einleitet. Die Sperrwirkung des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV (ex Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EGV) dient der Absicherung der präventiven Beihilfeaufsicht. Die Mitgliedstaaten müssen Beihilfen vorab notifizieren. Handelt es sich aber bei einer steuerlichen Entlastungsnorm gar nicht um eine Beihilfe, besteht keine Notifizierungspflicht. Eine Pflicht zur Vorabgenehmigung jedweder steuerlichen Entlastungsnorm würde einen weitgehenden Eingriff in die Souveränität der nationalen Steuergesetzgeber darstellen und ist vom Regelungszweck der Art. 87 f. EGV nicht gedeckt.

Damit kann die Finanzverwaltung ein laufendes Beihilfverfahren nicht ohne weiteres zum Anlass nehmen, geltendes Gesetzesrecht nicht mehr anzuwenden, sondern nur dann, wenn bezüglich des Beihilfe-

80 Dabei geht es entgegen der gängigen Begrifflichkeit von der „Verwerfungskompetenz der Verwaltung“ nicht um eine Verwerfung des Gesetzesrechts, sondern schlicht um seine Nichtanwendung; zutr. Kritik von A. Funke, DÖV 2007, 733 (738).

81 Vgl. A.-L. Chané in B. Schöbener, Junge Rechtswissenschaft: Völker- und Europarecht, Frankfurt a. M. 2009, 309 (354 f.); ferner grundlegend R. Hutka, Gemeinschaftsrechtsbezogene Prüfungs- und Verwerfungskompetenz der deutschen Verwaltung gegenüber Rechtsnormen nach europäischem Gemeinschaftsrecht und nach deutschem Recht, Würzburg 1997, S. 123 ff.

82 FN 32.

83 Zu diesem praktischen Problem und seinen Konsequenzen auch R. Seer in Tipke/Kruse, EuRS Tz. 3.

84 Wie hier A.-L. Chané in B. Schöbener, Junge Rechtswissenschaft: Völker- und Europarecht, Frankfurt a. M. 2009, 309 (359); dagegen für eine Konzentration auf die jeweilige Verwaltungsspitze R. Hutka (FN 81), S. 263.

85 In diesem Sinne auch W. Birkenfeld, StuW 1998, 55 (67).

86 Den Fall der *identischen* Norm eines anderen Mitgliedstaates wird es kaum einmal geben.

87 Ebenso R. Seer in Tipke/Kruse, EuRS Tz. 4.

88 BFH v. 11.9.2007 – VI B 5/07, BFH/NV 2007, 2328 f.

89 BMF v. 30.4.2010 – IV C 2 - S 2745 a/08/10005, BStBl. I 2010, 482.

90 Ebenso Breuninger/Ernst, GmbHR 2010, 561 (568).

91 Staatliche Beihilfe 7/2010, EU-Kommission v. 24.2.2010, EuZW 2010, 242.

92 Meiner Ansicht nach lässt sich die Kommissions-Entscheidung C2/2009 zur Sonderregel in § 8c KStG i.d.F. des Mo-RaKG v. 12.8.2008 (BGBl. I 2008, 1672) nicht ohne weiteres auf die Sanierungsklausel übertragen, wie hier K.-D. Driën, Ubg 2010, 543 (547); a.A. Cloer/Vogel, IWB 2010, 439 (443 ff.).

93 EuGH v. 20.9.1990 – Rs. 5/89 – BUG-Alutechnik, EuGHE 1990, I-3437 (3441); vgl. auch BVerfG v. 17.2.2000 – 2 BvR 1210/98, NJW 2000, 2015 (Alcan); Pflicht zur Durchset-

zung des Gemeinschaftsrechts.

94 Durchführungsverbot gem. Art. 3 Beihilfenverfahrensordnung (Verordnung [EG] Nr. 659/1999 des Rates vom 22.3.1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags, ABl. 1999 Nr. L 83, 1), vgl. W. Cremer, in Calliess/Ruffert, Kommentar zu EUV und EGV, 3. Aufl., München 2007, Art. 88 EGV Rz. 11.

95 So steht auch das Rückforderungsgebot des Art. 11 Abs. 2 der Beihilfenverfahrensordnung unter der Voraussetzung, dass hinsichtlich des Beihilfecharakters der betreffenden Maßnahme nach geltender Praxis keinerlei Zweifel besteht. Zur Einordnung steuerlicher Normen als Beihilfe vgl. S. Rode, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, Hamburg 2006, S. 73–126.

charakters der betroffenen Maßnahme keinerlei Zweifel besteht (vgl. auch Art. 11 Abs. 2 Beihilfenverfahrensordnung)<sup>96</sup>. Dementsprechend hat die Kommission in dem § 8c Abs. 1 a KStG betreffenden Schreiben bisher auch lediglich darauf hingewiesen, dass rechtswidrige Beihilfen von den Empfängern zurückgefordert werden können, ohne eine explizite Anwendungssperre zu verhängen<sup>97</sup>.

Bei Unklarheiten bezüglich des Beihilfecharakters einer Vorschrift ist es alleinige Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, wie auf das Beihilfeverfahren zu reagieren ist. Er kann die Vorschrift in jedem Stadium des Verfahrens aufheben bzw. ihre Anwendung (vorübergehend) aussetzen, ebenso wie er auf seinem Standpunkt beharren kann, so dass die EU-Kommission im Wege des Vertragsverletzungsverfahrens gem. Art. 108 Abs. 2 Unterabs. 2 AEUV (ex. Art. 88 EGV) den EuGH anrufen muss. Alternativ kann der betroffene Mitgliedstaat gegen eine die Beihilfequalität bejahende Entscheidung der EU-Kommission gem. Art. 263 Abs. 2 AEUV (ex Art. 230 Abs. 2 EGV) Klage erheben. Um etwaige Schwierigkeiten einer späteren Rückabwicklung zu vermeiden, kann der Gesetzgeber aber auch bereits bei Normierung einer steuerlichen Entlastungsnorm die Anwendung von einer Genehmigung durch die EU-Kommission abhängig machen<sup>98</sup>.

## 2. Unzulässigkeit von Nichtanwendungserlassen in Bezug auf EuGH-Entscheidungen und auf den Anwendungsvorrang gestützte BFH-Entscheidungen

Einen klaren Verstoß gegen Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) stellen *Nichtanwendungserlasse* zu EuGH-Entscheidungen dar. Aufgrund des Auslegungsmonopols des EuGH kann sich die Finanzverwaltung nicht auf den Standpunkt stellen, dieser habe das Gemeinschaftsrecht fehlerhaft ausgelegt. Sie hat - dies ist ein wesentlicher Unterschied zur Zulässigkeit von Nichtanwendungserlassen gegen *Fehlurteile* des BFH<sup>99</sup> - die Auslegung zu akzeptieren.

An dieser Beurteilung ändert sich auch dann nichts, wenn sich der Nichtanwendungserlass nicht formal

gegen die Vorabentscheidung selbst, sondern gegen das diese umsetzende BFH-Urteil richtet<sup>100</sup>.

Ein solches Vorgehen hat die Finanzverwaltung in der Rechtssache *Lidl Belgium*<sup>101</sup> gewählt<sup>102</sup> mit der Begründung, dass aufgrund des Umstandes der vom BFH zur Sachverhaltsaufklärung vorgenommenen Zurückweisung an das Finanzgericht keine weitergehenden Schlüsse über den Anlassfall hinaus gezogen werden könnten<sup>103</sup>. Zwar ist dem BMF zuzugestehen, dass der BFH offen gelassen hat, unter welchen Voraussetzungen von definitiven, und damit in Deutschland zu berücksichtigenden Auslandsverlusten auszugehen ist<sup>104</sup>. Auch hinsichtlich der Rechtsfolge - Berücksichtigung im Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung (sog. „phasengleiche Verlustberücksichtigung“) oder erst wenn die Verluste definitiv werden - bestanden zum damaligen Zeitpunkt noch Zweifel<sup>105</sup>. Dies berechtigt jedoch nicht dazu, die Nichtanwendung zu verfügen<sup>106</sup>, sondern hätte das BMF im Interesse der effektiven Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts erst recht dazu veranlassen müssen, eigene Grundsätze zur Umsetzung der Rechtssache *Lidl Belgium* aufzustellen und zu veröffentlichen, um den Steuerpflichtigen Orientierung zu geben.

Differenzierter sind Nichtanwendungserlasse der Finanzverwaltung<sup>107</sup> zu sehen, die sich gegen Urteile des BFH richten, mit denen dieser „aus eigener Kraft“ auf der Grundlage der *acte claire*-Doktrin die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer nationalen Vorschrift feststellt und diese unangewendet lässt<sup>108</sup>. Derartige Nichtanwendungserlasse sind im Hinblick auf Art. 4 Abs. 3 EUV (ex. Art. 10 EGV) gemeinschaftsrechtswidrig, wenn sie sich mittelbar gegen eine seitens des EuGH - möglicherweise auch nur in einem Parallelverfahren zum Recht eines anderen Mitgliedstaates - bereits geklärte Frage der Auslegung des Gemeinschaftsrechts richten. In diesem Fall kann sich die Finanzverwaltung nicht darauf zurückziehen, sie wahre die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Die Finanzverwaltung ist ebenso wenig wie der nationale Gesetzgeber berechtigt, die zugrunde liegende Rechtsprechung des EuGH in Frage zu stellen. Etwas anderes gilt hingegen, wenn geltend gemacht wird, es handle sich insofern um ein Fehlurteil, als der BFH fälschlich-

cherweise davon ausgegangen ist, es liege eine *acte claire*-Situation bzw. ein Präzedenzfall vor<sup>109</sup>. Ist die Finanzverwaltung der *begründeten* Auffassung, die Frage sei europarechtlich noch nicht hinreichend geklärt, kann und sollte sie mittels des Nichtanwendungserlasses eine Vorlage erzwingen<sup>110</sup>.

## V. Finanzgerichtsbarkeit zwischen gemeinschaftsrechtlichem Anwendungsvorrang und nationaler Gesetzesbindung

### 1. Nichtanwendung vs. Vorlage an den EuGH

Zwar sind die Gerichte ebenfalls mit dem Problem konfrontiert, durch Art. 20 Abs. 3 GG sowohl an das geltende nationale Gesetz als auch i.V.m. Art. 23 Abs. 1 GG an das höherrangige Gemeinschaftsrecht gebunden zu sein. Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) schließt aus, dass dabei stets der Befolgung des nationalen Rechts der Vorrang eingeräumt wird. Im Unterschied zur Finanzverwaltung können aber gem. Art. 267 Abs. 2 AEUV (ex Art. 234 Abs. 2 EGV) bereits unterinstanzliche Gerichte den EuGH anrufen, um bestehende Zweifel zu beseitigen.

Lediglich in Eilverfahren nach § 69 FGO stellt sich die Situation ähnlich dar, da einerseits bereits hier aufgrund Art. 4 Abs. 3 EUV eine Prüfpflicht besteht, andererseits die Vorlage auf das Hauptsacheverfahren beschränkt ist<sup>111</sup>. Die Vorläufigkeit der Aussetzungsentscheidung dürfte die eigenverantwortliche Auflösung des Normenkonfliktes zugunsten des Europarechts durch Aussetzung der Vollziehung allerdings erleichtern. Bei Zweifeln an der Gemeinschaftsrechtskonformität der dem Steuerbescheid zugrunde liegenden Normen ist grundsätzlich von einer Aussetzungspflicht auszugehen<sup>112</sup>.

Trotz der Möglichkeit der Anrufung des EuGH darf und muss die Finanzgerichtsbarkeit nach der *acte claire*-Doktrin in Fällen geklärter Vorgaben des Gemeinschaftsrechts entgegenstehendes nationales Recht von sich aus unangewendet lassen. Zwar ist der EuGH hinsichtlich der Zulässigkeit von Vorabentscheidungsersuchen großzügig und beantwortet auch

Anfragen, die in Parallelverfahren bereits entschieden wurden<sup>113</sup>. Dies mag daran liegen, dass sich die Vorschriften der Mitgliedstaaten, schon weil sie in den Kontext ganz unterschiedlicher nationaler Steuerrechtsordnungen eingepasst sind, eben doch nicht wie ein Ei dem anderen gleichen. Zudem wird die Übertragung von Entscheidungen in Parallelverfahren dadurch erschwert, dass sich Besonderheiten der jeweiligen Vorschrift häufig nicht aus dem Urteil des EuGH, sondern eventuell aus den Schlussanträgen des Generalanwalts, vielfach aber erst aus dem Vorabentscheidungsersuchen selbst erschließen. Der Vorsitzende des besonders oft betroffenen 1. Senats des BFH *Dietmar Gosch* beschreibt eindringlich, die Schwierigkeiten der *acte-claire*-Doktrin<sup>114</sup>. Selbst wenn eine Parallelnorm eines anderen Mitgliedstaates in der Vergangenheit beanstandet wurde, bleibt, soweit die zugrunde liegende Grundfreiheitsdogmatik nicht hinlänglich konsistent und stabil ist, die gemeinschaftsrechtliche Beurteilung zweifelbehaftet. Das richtige Vorgehen ist die Vorlage an den EuGH.

Kann sich das nationale Gericht dagegen auf eine gefestigte Rechtsprechung des EuGH stützen, und auch solche Bereiche gibt es durchaus<sup>115</sup>, führt die Nichtanwendung geltenden gemeinschaftsrechtswidrigen Rechts nicht zu einem Übergriff in den Kompetenzbereich des Gesetzgebers, sondern kompensiert nur dessen Versäumnis einer Anpassung des nationalen Rechts an die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts.

Eine solche Situation hat der BFH z.B. im Fall der Pauschalbesteuerung nicht im Inland registrierter sog. schwarzer Fonds gem. § 18 Abs. 2 Auslandsinvestmentgesetz beansprucht, indem er die Vorschrift ohne Anrufung des EuGH außer Acht gelassen hat<sup>116</sup>, wobei allerdings die auf Art. 63 AEUV (ex Art. 56 EGV) gestützte Nichtanwendung auch in Drittstaatenfällen<sup>117</sup> durchaus eine eigenständige europarechtliche Würdigung enthält<sup>118</sup>. Auch die Anschlussentscheidung des BFH<sup>119</sup> zur Rechtssache *Columbus Container*<sup>120</sup> fußt im Hinblick auf den seitens des BFH auch für die Anwendung des

96 Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22.3.1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags, ABl. EG 1999 Nr. L 83, 1.

97 Die Kommission „erinnert“ lediglich an die aufschiebende Wirkung des Art. 108 Abs. 3 AEUV (ex Art. 88 Abs. 3 Satz 3 EGV), vgl. Schreiben der Kommission vom 24.2.2010 K(2010)970 endg., S. 12.

98 Dieses Vorgehen hatte der Gesetzgeber hinsichtlich der mit MoRaKG v. 12.8.2008 (BGBl. I 1672) beschlossenen Ausnahme von § 8c KStG für Wagniskapitalgesellschaften gewählt, die letztlich mangels Genehmigung durch die EU-Kommission nie in Kraft getreten ist (vgl. Art. 8 Abs. 2 MoRaKG).

99 Auch Autoren, die (fiskalisch motivierte) Nichtanwendungserlasse gegen BFH-Entscheidungen grundsätzlich für unzulässig erachten, machen eine Ausnahme in Bezug auf Fehlurteile, vgl. etwa *J. Lang* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 5 Rz. 28; *H.-J. Pezzer*, DStR 2004, 525 (530).

100 Zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit von Gesetzen, die darauf abzielen, die Anwendung von EuGH-Entscheidun-

gen zu unterlaufen vgl. EuGH v. 29.6.1988 - Rs. 240/87 *Deville*, EuGHE 1988, 3513.

101 EuGH v. 15.5.2008 - Rs. C-414/06 - *Lidl Belgium*, EuGHE 2008, I-3601.

102 Vgl. BMF v. 13.7.2009 - IV B 5 - S 2118-a/07/10004, BStBl. I 2009, 835.

103 BFH v. 17.7.2008 - I R 84/04, BStBl. II 2009, 630.

104 Vgl. *Dörtfler/Ribbrock*, BB 2008, 2557.

105 Dazu u.a. *Ditzl/Plansky*, DB 2009, 1672; *Sedemund/Wegnez*, DB 2008, 2565; *Goebell/Liedtke/Schmidt*, IWB 2010, 179. Mittlerweile geklärt durch BFH v. 9.6.2010 - I R 107/09, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de).

106 Ähnlich *J. Knipping*, IStR 2010, 49 ff.; *Ditzl/Plansky*, IStR 2009, 661 (662).

107 Z.B. BMF v. 21.3.2007 - IV B 7 - G 1421/0, 2007/0100766, BStBl. I 2007, 302 zu BFH v. 9.8.2006 - I R 95/05, BStBl. II 2007, 279; mit Kritik *D. Gosch*, Ubg 2009, 73 (76).

108 Z.B. BMF v. 21.3.2007 - IV B 7 - G 1421/0, 2007/0100766, BStBl. I 2007, 302 gegen BFH v. 9.8.2006 - I R 95/05, BStBl. II 2007, 278 betr. die Unanwendbarkeit von § 8b Abs. 5 KStG a.F.

109 Zu diesen beiden Ausnahmen vom Vorlageerfordernis auch *R. Seer* in *Tipke/Kruse*, EuRS Tz. 13.

110 *U. Prinz*, FR 2010, 378 (380) in Bezug auf das Anschlussurteil des BFH zur EuGH-Rechtssache *Columbus Container*; dies legt auch die Reaktion der Finanzverwaltung nahe, die von einem Fehlurteil des BFH ausgeht, vgl. *S. Sydow*, IStR 2010, 174 (177 f.).

111 BFH v. 17.12.1997 - I B 108/97, BStBl. II 1998, 558 (559); v. 7.9.2007 - V B 97/07, BFH/NV 2008, 120.

112 Vgl. *R. Seer* in *Tipke/Kruse*, § 69 FGO Rz. 98, der hierin auch eine Maßnahme notwendiger budgetärer Risikoversorge sieht. Im Weiteren stellt sich dabei die Frage, inwieweit aus europarechtlichen Gründen, in diesem Fall auf eine Sicherheitsleistung verzichtet werden muss, vgl. zum teilditionischen Problem aus verfassungsrechtlicher Sicht *B. Spilke*, DStR 2010, 731 ff.

113 Beispiele: EuGH v. 6.3.2007 - Rs. C-292/04 - *Meilicke*, EuGHE 2007, I-1835 nach EuGH v. 7.9.2004 - Rs. C-319/02 - *Manninen*, EuGHE 2004, I-7477; v. 7.9.2006 - Rs. C-470/04 - *N*, EuGHE 2006, I-7409 nach EuGH v. 11.3.2004 - Rs. C-9/02 - *de Lasteyrie du Saillant*, EuGHE 2004, I-2409.

114 *D. Gosch*, Ubg 2009, 73 (75-77); ähnlich *K. Offerhaus*, UR 2008, 53 (54 f.).

115 Z.B. Grenzgängerbesteuerung, Verbot der Benachteiligung von beschränkt Steuerpflichtigen im Bereich des

objektiven Nettoprinzipts, Notwendigkeit eines Motivtests im Fall typisierend gegen grenzüberschreitende Steuergestaltungen gerichteter Missbrauchsvorschriften.

116 BFH v. 18.11.2008 - VIII R 24/07, BStBl. II 2009, 518; v. 25.8.2009 - I R 88/07, BFH/NV 2009, 2047.

117 BFH v. 25.8.2009 - I R 88/07, BFH/NV 2009, 2047; das nach der ersten BFH-Entscheidung veröffentlichte entgegenstehende BMF-Schreiben (BMF v. 6.7.2009 - IV C 1 - S 1980-a/07/0001, 2009/0452215, BStBl. I 2009, 770), in dem sich die Finanzverwaltung zwar grds. der Nichtanwendung durch den BFH angeschlossen, diese aber auf EU-/EWR-Fälle begrenzt hatte, war insofern nicht zu beanstanden, müsste allerdings im Hinblick auf die Nachfolge-Entscheidung des BFH modifiziert werden.

118 *S. Hindelang*, IStR 2010, 443 (448), spricht insofern (bezogen auf BFH v. 26.11.2008 - I R 7/08, DStR 2009, 632) von einem Element des „Proaktiven“, begrüßt die Einbeziehung von Drittstaatsverhalten jedoch der Sache nach; ebenso *Wassermeier/Schönfeld*, IStR 2006, 411 (412 ff.).

119 BFH v. 21.10.2009 - I R 114/08, DStR 2010, 37; dazu *U. Prinz*, FR 2010, 379 ff.; *Brocke/Hackemann*, DStR 2010, 368 ff.; *B. Lieber*, IStR 2010, 142 ff.

120 EuGH v. 6.12.2007 - Rs. C-298/05 - *Columbus Container*, EuGHE 2007, I-10451.

sog. Switch-over des § 20 Abs. 2 AStG europarechtlich für erforderlich erachteten Motivtest auf der acte-claire-Doktrin, schließlich entspricht es ständiger Rechtsprechung des EuGH<sup>121</sup> Missbrauchsvorschriften nur dann als verhältnismäßige Maßnahmen zur Verhinderung von Steuerflucht zu akzeptieren, wenn sie dem Steuerpflichtigen den Nachweis einer außersteuerlichen wirtschaftlichen Motivation ermöglichen.

## 2. Anwendung trotz bestehender Zweifel an der Gemeinschaftsrechtskonformität

Problematisch ist freilich auch der umgekehrte Fall, wenn der BFH davon absieht, den EuGH anzurufen, weil er davon ausgeht, das geltende Gesetzesrecht stehe in Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht, wie es jüngst – wenig verständlich – in Bezug auf § 8b Abs. 5 KStG 2002 im Verhältnis zu Drittstaaten<sup>122</sup> und – im Hinblick auf das diesbezüglich gegen Deutschland angestrebte Vertragsverletzungsverfahren<sup>123</sup> gänzlich unverständlich<sup>124</sup> – zur Kapitalertragsteuerpflicht auf § 8b KStG-Streubesitzdividenden<sup>125</sup> geschehen ist. Auch insofern gilt die acte-claire-Doktrin, dass ein Vorabentscheidungsersuchen nur dann unterbleiben darf, wenn es *keinerlei* Zweifel an den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben gibt, bzw. wenn die Frage *eindeutig* in einem Parallelverfahren geklärt wurde. Zwar ist es einem nationalen Gericht unbenommen, die bisherige Auslegung des EuGH in Frage zu stellen. Die Entscheidung hierüber liegt aber beim EuGH<sup>126</sup>. Entscheidet der BFH in Eigenregie, das nationale Recht trotz bestehender Zweifel an seiner Gemeinschaftsrechtskonformität ohne Anrufung des EuGH weiter anzuwenden, ist zwar nicht der nationale Gesetzesvorbehalt tangiert, wohl aber die in Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG normierte Garantie des gesetzlichen Richters<sup>127</sup>.

Diese Grundsätze gelten nicht nur im Hinblick auf die Vereinbarkeit des nationalen Steuerrechts mit dem Primärrecht, sondern selbstverständlich auch mit dem Sekundärrecht. Dies birgt insbesondere das Potential für Konflikte zwischen den umsatzsteuerrechtlichen Senaten des BFH und dem EuGH. Was dürfen die nationalen Fachgerichte (alleine) entscheiden, was müssen sie dem EuGH vorlegen? Immerhin war es der

5. Senat des BFH, der dem BVerfG Anlass zu der Feststellung gegeben hat, dass ein Unterlassen der Vorlage bei bestehender Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV (ex Art. Art. 234 Abs. 3 EGV) einen Verstoß gegen das Gebot des gesetzlichen Richters begründen kann<sup>128</sup>.

Im Einzelnen gilt folgendes: Der EuGH legt nicht das nationale Recht, sondern nur die europarechtlichen Vorgaben des nationalen Rechts aus. Zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts ist folglich der BFH berufen. Freilich fallen beide Ebenen vielfach zusammen<sup>129</sup>, weil die Frage der richtlinienkonformen Auslegung Klarheit über die Auslegung der Richtlinie voraussetzt, für die wiederum allein der EuGH zuständig ist<sup>130</sup>. Die unmittelbare Anwendung einer für den Steuerpflichtigen günstigeren Bestimmung der Richtlinie muss hingegen, soweit deren Voraussetzungen eindeutig sind („inhaltlich unbedingt und hinreichend genau“) bereits der BFH in Eigenregie verfügen<sup>131</sup>. Sind allerdings die Voraussetzungen der unmittelbaren Richtlinienanwendung zweifelhaft, ist wiederum der EuGH anzurufen.

## 3. Unanwendbarkeit, Teilunanwendbarkeit, normerhaltende Reduktion

Kommt der EuGH auf Vorlage eines Finanzgerichts oder des BFH zu einer Auslegung des Gemeinschaftsrechts, mit der die nationale Vorschrift nicht vereinbar ist, stellt sich dem vorlegenden Gericht die Frage der Umsetzung der Vorabentscheidung. Bei abstrakter Betrachtung scheint die Rechtsfolge einer Verletzung der Grundfreiheiten einfach zu ermitteln. Die Feststellung einer nicht zu rechtfertigenden Diskriminierung oder Beschränkung führt zunächst – ganz unabhängig davon, wie später der Gesetzgeber reagieren mag (dazu unten VI.1.) – dazu, dass die günstigere Regelung für den Inlandsfall auch für den Auslandsfall Anwendung finden muss, entweder indem eine günstigere Norm des Inlandsfalls auf den Auslandsfall erstreckt wird (z.B. Werbungskosten-/Betriebsausgabenabzug) oder indem eine auf den Auslandsfall beschränkte Belastung (z.B. Besteuerung stiller Reserven bei Wegzug) nicht angewendet wird<sup>132</sup>. Dabei han-

121 Z.B. EuGH v. 21.11.2002 – Rs. C-436/00 – X und Y, EuGHE 2002, I-10829, Rz. 40 ff.; v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – Lankhorst-Hohorst, EuGHE 2002, I-1179, Rz. 37 f.; v. 21.2.2006 – Rs. C-255/02 – Halifax, EuGHE 2006, I-609, Rz. 74; v. 12.9.2006 – Rs. C-196/04, EuGHE 2006, I-7995, Rz. 62.

122 Vgl. BFH v. 26.11.2008 – I R 7/08, BFH/NV 2009, 849.

123 IP/09/435; Klage eingereicht am 23.7.2009 – des EuGH: Rs. C-284/09; ausgehend von den Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C-379/05 – Amurta, EuGH 2007, I-9569 und EuGH v. 22.12.2008 – Rs. C-282/07 – Truck Center SA, EuGHE 2008, I-10767.

124 Vgl. die deutlichen Worte von W. Schön, ISiR 2009, 555.

125 Vgl. BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, DSiR 2009, 1469.

126 Frenz/Kühl, DSiZ 2009, 432 (434).

127 BVerfG v. 31.5.1990 – 2 BvL 12/88, BVerfGE 82, 159 (195 f.); vgl. ferner die gegen BFH v. 26.11.2008 (FN 122), eingelegte Verfassungsbeschwerde Az. 2 BvR 1807/09. Allerdings beschränkt das BVerfG die Prüfung auf „objektiv willkürliche“ Unterlassungen und Fälle, in denen die Vorlagepflicht „unhaltbar gehandhabt wurde“. Der einfache Ver-

stoß reicht demnach nicht aus, aktuell bestätigt durch die sog. Mangold-Entscheidung des BVerfG v. 6.7.2010 – 2 BvR 2661/06, www.bundesverfassungsgericht.de, Rz. 87 ff. Dieses Abweichen von den Voraussetzungen der Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV ist vor dem Hintergrund, dass auch das BVerfG gem. Art. 4 Abs. 3 EUV zur wirksamen Um- und Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts beitragen muss, zweifelhaft; vgl. dazu auch K. Otfershaus, UR 2008, 53 (56 ff.).

128 BVerfG v. 8.4.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 224.

129 W. Schön, DSiJG Bd. 19 (1996), 167 (170).

130 Ähnlich W. Meilicke, BB 1992, 969 (975).

131 Z.B. BFH v. 23.11.2000 – V R 49/00, BStBl. II 2001, 266; a.A. W. Reiß in Gedächtnisschrift für J.H. Helm, Berlin 2001, S. 785 (795); W. Reiß in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 14 Rz. 10 f.; H. Stadie, in FS W. Reiß, Köln 2008, S. 67 (73 ff.), die hierin einen eklatanten Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip sehen, weil die Richtlinienwidrigkeit einer nationalen Norm nie zweifelsfrei feststehe.

132 Sehr klar A. Rust, ISiR 2009, 382 (384); ebenso S. Homburg, ISiR 2010, 246 (250).

delt es sich auch bei Erstreckung der günstigeren Inlandsregel auf den Auslandsfall der Sache nach um eine Nichtanwendung, wenn Tatbestandsmerkmale wie „inländisch“, „Inland“ oder „unbeschränkt“ steuerpflichtig unbeachtet bleiben.

Probleme eigener Art entstehen, wenn der EuGH zu dem Ergebnis kommt, dass die Ungleichbehandlung des Auslandsverhalts zwar grundsätzlich gerechtfertigt werden kann, die konkrete Ausgestaltung aber unverhältnismäßig ist, etwa weil – zur Verhinderung von Steuerflucht grundsätzlich zu rechtfertigende – Missbrauchstypisierungen für grenzüberschreitende Sachverhalte unwiderleglich<sup>133</sup> sind oder – grundsätzlich zu akzeptierende – Quellenabzugstatbestände wie im Fall ausländischer Künstler zu einer Bruttobesteuerung führen<sup>134</sup>. Damit fordert der EuGH keine absolute Gleichstellung mit dem Inlandsfall, sondern die für den Auslandsfall geltende ungünstigere Regelung nur *insoweit* unanwendbar, als sie ein bestimmtes Maß überschreitet.

Hier stellt sich die Frage, ob die Norm, bis zu einer entsprechenden Korrektur durch den Steuergesetzgeber, *insgesamt* unanwendbar ist, oder ob der BFH sie mit den vom EuGH für notwendig erachteten Einschränkungen weiterhin anwenden kann<sup>135</sup>, eine Frage zu der sich der Gerichtshof selbst bisher nicht geäußert hat<sup>136</sup>.

Dabei sind im Wesentlichen zwei Fallgestaltungen<sup>137</sup> zu unterscheiden:

– Zum einen gibt es Fälle der Teilunanwendbarkeit, in denen der gemeinschaftsrechtskonforme Rest der Vorschrift ohne weitere Ergänzungen angewendet werden kann.

Hierzu zählt grundsätzlich die Anerkennung finaler Auslandsverluste. Zwar stellt sich dem BFH hier die Aufgabe, dass vom EuGH entwickelte Kriterium der „Finalität“ als Voraussetzung der (ausnahmsweisen) Anerkennung eines Auslandsverlusts zu konkretisieren. Ausgangspunkt bleibt aber die Erstreckung der Inlandsregeln (§§ 2 Abs. 3, 10d EStG) auf den

Auslandssachverhalt. Eine weitergehende Notwendigkeit, rechtsschöpferisch tätig zu werden, entsteht erst im Hinblick auf den Zeitpunkt der Verlustberücksichtigung. Die – auf finale Auslandsverluste beschränkte – Anwendung von § 2 Abs. 3 EStG würde grundsätzlich zu einer phasengleichen Berücksichtigung im Verlustentstehungsjahr führen<sup>138</sup>.

Eine ähnliche Aufgabe stellte sich dem BFH nach der Entscheidung in der Rechtssache CLT-UFA<sup>139</sup>, in der der EuGH den in § 23 Abs. 2 KStG a.F. geregelten erhöhten Betriebsstättensteuersatz für europarechtswidrig erachtet hat. Der BFH hat zu Recht nicht die Unanwendbarkeit der Vorschrift verfügt mit der Folge, dass der Betriebsstätten Gewinn nunmehr gar nicht mehr hätte besteuert werden können, sondern den Steuersatz auf die Regelausschüttungsbelastung reduziert, allerdings – und hierin lag dann doch ein rechtsschöpferischer Akt – diesen Satz um eine fiktive Kapitalertragsteuer erhöht<sup>140</sup>. Im Ergebnis hat sich der BFH gleichwohl, wenn auch durch Kombination verschiedener Regelungen<sup>141</sup>, aus dem vorhandenen Normmaterial bedient.

– Hiervon zu unterscheiden sind die Fälle, in denen der BFH nicht nur vorhandenes, aber bisher nur für den Inlandssachverhalt anwendbares Recht auf den Auslandssachverhalt überträgt, sondern ganz neues Recht kreiert, z.B. indem er Escapeklauseln zu Antimissbrauchsnormen schafft<sup>142</sup> oder die Berücksichtigung von Aufwendungen im Quellenabzugsverfahren gegenüber ausländischen Künstlern regelt<sup>143</sup>. Die Tatbestandsergänzung wird notwendig, um die (gemeinschaftsrechtskonform eingeschränkte) Weiteranwendung *belastender* Regelungen zu ermöglichen (z.B. Hinzurechnungsbesteuerungen ergänzt um Motivtest; Wegzugsbesteuerung mit Stundungsmöglichkeit).

Der 1. Senat des BFH hat hierzu die Figur „geltungserhaltender“ bzw. „normerhaltender Reduktion“ entwickelt<sup>144</sup>. Danach sollen partiell für gemeinschaftsrechtswidrig befundene steuerbegründende Tatbe-

Jahr, in dem der Verlust final wird.

139 EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 – CLT-UFA, EuGHE 2006, I-1831.

140 Dabei konnte sich der BFH allerdings auf eine Anregung des EuGH stützen, vgl. EuGH v. 23.2.2006 – Rs. C-253/03 – CLT-UFA, EuGHE 2006, I-1831, Rz. 37.

141 Vgl. A. Rust, ISiR 2009, 382 (385).

142 Z.B. BFH v. 21.10.2009 – I R 114/08, DSiR 2010, 37, zu § 20 Abs. 2 AStG, wobei der switch over als solche in der Rechtssache EuGH v. 6.12.2007 – Rs. C-298/05 – Columbus Container, EuGHE 2007, I-10451, nicht für europarechtswidrig erachtet worden war.

143 FG Berlin v. 25.8.2003 – 9 K 9312/99, EFG 2003, 1709 Entscheidung im Anschluss an EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/02 – Gerritse, EuGHE 2003, I-5933, die allerdings dem BFH zu weit ging, vgl. BFH v. 10.1.2007 – I R 87/03, BStBl. II 2008, 22.

144 Z.B. BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95 im Anschluss an die Rechtssache Scorpio (EuGH v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04, EuGHE 2006, I-9461); mit durchaus selbstkritischer, aber letztlich grds. zustimmender Reflexion des Vorsitzenden des 1. Senats D. Gosch, Ubg 2009, 73 (78); ebenso B. Precht, SWI 2008, 497 (498); A. Rust, DSiR 2009, 382 (384 ff.); generell ablehnend dagegen H. Jochem, ISiR 2006, 621 (623).

133 Der EuGH verlangt in ständiger Rechtsprechung – unabhängig davon, ob die Typisierung als solche sachgerecht ist – in jedem Fall eine Einzelfallprüfung, die es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, beachtliche wirtschaftliche Gründe für die gewählte Gestaltung nachzuweisen, vgl. die Nachweise in FN 121.

134 Vgl. EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/02 – Gerritse, EuGHE 2003, I-5933; v. 3.10.2006 – Rs. C-290/04 – FKP Scorpio, EuGHE 2006, I-9461.

135 Zu den sich hinsichtlich einer modifizierten Anwendung ergebenden Rechtsproblemen insb. D. Gosch, DSiR 2007, 1553 (1554 ff.); D. Gosch, Ubg 2009, 73 (77 ff.).

136 Vgl. aber die Vorlagefrage im Vorabentscheidungsersuchen Österreichische Salinen (Rs. C-437/08), des Unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Linz, die möglicherweise zu einer Klärung beitragen wird.

137 Vgl. auch die sehr präzise Differenzierung bei A. Rust, ISiR 2009, 382 (384 ff.). M. Lang in FS J. Lang, Köln 2010, S. 1016 ff., geht ebenfalls von zwei Fallgruppen aus: Konstellationen, in denen es an einer Regelung fehlt, und Konstellationen, in denen die Regelung zu weit reicht.

138 Abgelehnt in Schreiben des BMF v. 13.7.2009, BStBl. I 2009, 835; ebenso BFH v. 9.6.2010 – I R 107/09, www.bundesfinanzhof.de: Berücksichtigung erst in dem

stände weiterhin anwendbar bleiben, wengleich mit den vom EuGH verhängten Einschränkungen. Auf diese Weise werde der Eingriff des Europarechts in die nationale Steuerhoheit auf das erforderliche Minimum reduziert<sup>145</sup>, ein Zustand „absoluter Nichtbesteuerung“<sup>146</sup> vermieden. Dem Willen des nationalen Gesetzgebers wird für den erhaltungsfähigen Rest der Norm Geltung verschafft<sup>147</sup>.

Die normerhaltende Reduktion hat sowohl eine europarechtliche als auch eine verfassungsrechtliche Dimension. Einerseits geht es um die gemeinschaftsrechtlich zu beurteilende Frage der Wirkung des Anwendungsvorrangs<sup>148</sup>, andererseits um die verfassungsrechtliche Frage der Vereinbarkeit mit dem Gewaltenteilungsprinzip und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.

Auch wenn der Begriff der „geltungserhaltenden Reduktion“ durch die Nähe zur „teleologischen Reduktion“ suggeriert, es handle sich um gewöhnliche Rechtsfortbildung<sup>149</sup>, geht es doch um sehr viel mehr, wenn der BFH ganz neue Voraussetzungen für die Anwendung bzw. Nichtanwendung einer Norm im Auslandssachverhalt hinzukomponiert. In diesem Fall impliziert die Auflösung des Konflikts zwischen nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht, dass sich die Rechtsprechung – verfassungsrechtlich dem nationalen Gesetzgeber zustehende – Rechtsgestaltungskompetenz anmaßt<sup>150</sup>. Den Verstoß gegen das Gewaltenteilungsprinzip mag man noch verschmerzen im Hinblick auf einen hypothetischen Willen des nationalen Gesetzgebers, dem die – eigenmächtig eingeschränkte – Anwendung vermutlich lieber ist als die vollständige Nichtanwendung<sup>151</sup>. Auch aus der Sicht des Steuerpflichtigen bestehen keine Einwände, soweit es um eine reine Einschränkung der bisher für den Auslandssachverhalt geltenden Besteuerung geht. Er kann nicht auf vollständige Nichtanwendung spekulieren, sondern nur auf die Anwendung im europarechtskonformen Rahmen. Problematisch ist dieses Vorgehen aber, wenn der BFH nunmehr erstmals Anforderungen – z.B. Nachweiserfordernisse aufstellt – die der Steuerpflichtige im Nachhinein nicht mehr erfüllen kann, weil er sich auf sie nicht einstellen konnte. Dann nämlich ist die ebenfalls durch den Vorbehalt des Gesetzes geschützte Vorhersehbarkeit des steuerlichen Eingriffs<sup>152</sup> nicht mehr gewährleistet<sup>153</sup>. Der eu-

roparechtliche Rechtsschutz wird entwertet, weil der Steuerpflichtige der Schlechterstellung des Auslands-sachverhalts nur entgehen kann, wenn er vorsorglich und quasi ins Blaue hinein jene Maßnahmen ergreift, die vom BFH im Nachhinein verlangt werden<sup>154</sup>.

Dies dürfte der Grund sein, warum der Steuerpflichtige teilweise von der für ihn günstigen EuGH-Entscheidung im Ergebnis doch nicht profitiert. So ging beispielsweise der Kläger im Ausgangsfall der Rechtssache *Scopio* im Ergebnis leer aus, weil der BFH folgte, der Quellenabzug auf Vergütungen an ausländische Künstler sei nicht in toto unanwendbar, sondern normerhaltend dahingehend zu reduzieren, dass dem Vergütungsgläubiger die Möglichkeit eingeräumt wird, dem Vergütungsschuldner Aufwendungen nachzuweisen, um dem Abzug auf Bruttobasis zu entgegen<sup>155</sup>. Den entsprechenden Nachweis konnte der Kläger nicht erbringen; eine Schätzung der Betriebsausgaben lehnte der BFH ab.

Ebenso problematisch ist die zur Einbeziehung finaler Verluste von Auslandstochtergesellschaften vertretene Auffassung des FG Niedersachsen<sup>156</sup>. Danach soll es nicht ausreichen, (unwirksame) Ergebnisabführungsverträge mit auslandsansässigen Tochtergesellschaften abzuschließen, sondern der wirtschaftliche Sachverhalt der Organschaft muss durch Abschluss und tatsächliche Durchführung einer Verlustübernahmevereinbarung der Muttergesellschaft gegenüber der Tochtergesellschaft so eng wie möglich nachgebaut werden. Die Schlussfolgerungen des FG Niedersachsen lassen sich weder aus den bisherigen Entscheidungen des EuGH zur Gruppenbesteuerung folgern, noch sind sie im vorhandenen Normbestand angelegt<sup>157</sup>.

Von den Fällen der Aufrechterhaltung einer *belastenden* Regelung durch Normreduktion sind die Fälle zu unterscheiden, in denen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer *entlastenden* Regelung auch im grenzüberschreitenden Sachverhalt überhaupt erst geschaffen werden müssen, weil sich die nationale Regelung aus rein tatsächlichen Gründen nicht 1:1 auf den Auslandssachverhalt übertragen lässt (z.B. Klärung der Voraussetzungen des Abzugs von Spenden an eine auslandsansässige Körperschaft oder Festlegung der Voraussetzungen und des Umfangs für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer). Zwar wird der BFH auch hier rechtsschöpferisch tätig,

in der Übergangszeit entschieden wird, spielt es keine Rolle, ob der Steuergesetzgeber später einschreitet und Rechtssicherheit für zukünftig zu entscheidende Fälle schafft.

145 A.A. M. Lang in FS J. Lang, Köln 2010, S. 1012 f., mit dem Hinweis, dass es sich nicht um freie Rechtsschöpfung, sondern methodisch gebundene Lückenfüllung handele.

146 BFH v. 24.4.2007 – I R 39/04, BStBl. II 2008, 95 (99).

147 FG Nds. v. 11.2.2010 – 6 K 406/08, EFG 2010, 815 (88 f.).

148 Ebenso S. Homburg, IStR 2010, 246, der insofern plastisch von der „unheimlichen Nummer Sechs“ des § 14 Abs. 1 KStG spricht. Unter dem Gesichtspunkt des „sichersten Weges“ zur Erreichung eines Steuervorteils (als Maßstab einer etwaigen Steuerberaterhaftung vgl. BFH v. 19.3.2009 – IX ZR 214/07, DStR 2009, 1032) wird man dem Steuerberater dennoch anempfehlen müssen, zur Vermeidung von Haftungsrisiken entsprechende Vorkehrungen zu treffen.

dies ist aber zur Schaffung eines gemeinschaftsrechtskonformen Zustandes unausweichlich. Anders als bei der einschränkenden Aufrechterhaltung steuerbegründender Tatbestände, wo alternativ durchaus die Möglichkeit der vollständigen Nichtanwendung bestünde, muss hier überhaupt erst die Grundlage für die Erstreckung der steuerentlastenden Norm auf den Auslandssachverhalt geschaffen werden.

Unter Gewaltenteilungsgesichtspunkten unproblematisch und europarechtlich alternativlos<sup>158</sup> ist diese richterrechtliche Erstreckung von steuerentlastenden Vorschriften auf Auslandssachverhalte, auch wenn es sich hierbei um Sozialzwecknormen (Steuervergünstigungen) handelt<sup>159</sup>. Man mag wie Peter Fischer die gemeinschaftsrechtliche Vorfrage anders beurteilen und eine Erstreckung von Subventionstatbeständen auf Auslandssachverhalte für gemeinschaftsrechtlich nicht geboten ansehen<sup>160</sup>, der Anwendungsvorrang zwingt die Mitgliedstaaten jedoch dazu, die diesbezügliche Auffassung des EuGH als geltendes Gemeinschaftsrecht zu beachten. Erste hiermit befasste Instanz ist das Gericht im Anlassfall. Es muss die Erstreckung auf den Auslandssachverhalt vornehmen, und kann dies auch, ohne den Kompetenzbereich des Gesetzgebers zu tangieren, denn dieser verfügt diesbezüglich gar nicht über Gestaltungsfreiheit. Zwar kann der Gesetzgeber aus dem EuGH-Judikat die Konsequenz ziehen, die Steuervergünstigung insgesamt, das heißt auch für den Inlandssachverhalt abzuschaffen. Umsetzen kann er dies aber nur für die Zukunft, denn das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot verhindert, dass er dem Steuerländer die Vergünstigung rückwirkend entzieht. Für die Vergangenheit kann der europarechtskonforme Zustand folglich nur durch Ausweitung der Vergünstigung auf den Auslandsfall herbeigeführt werden<sup>161</sup>.

## VI. Pflicht des Gesetzgebers zur Korrektur gemeinschaftsrechtswidriger Steuergesetze

### 1. Folgerungen aus dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung für die Beseitigung von Gemeinschaftsrechtsverstößen

Von der auch an Exekutive und Judikative gerichteten Beachtungspflicht zu unterscheiden, ist die Frage, wer die nationale Rechtslage reparieren muss. Dies richtet sich zuvörderst nach nationalem Verfassungsrecht. So

158 Kritisch dagegen D. Gosch, StbJ 2009, 73 (78 f.).

159 Z.B. EuGH v. 11.9.2007 – Rs. C-76/05 – Schwarz und Gootjes-Schwarz, EuGHE 2007, I-6849; v. 17.1.2008 – Rs. C-152/05 – Eigenheimzulage, EuGHE 2008, I-39; v. 14.9.2006 – Rs. C-386/04 – Centro di Musicologia Walter Stauffer, EuGHE 2006, I-8203.

160 P. Fischer, FR 2007, 361 ff.

161 Ebenso A. Rust, IStR 2009, 382 (384).

162 Vgl. B. Wegener in Callies/Ruffert, Kommentar zu EUV und EGV 3, München 2007, Art. 220 Rz. 38 ff.

163 Vgl. FN 35; als verfassungsrechtliches Prinzip BVerfG v. 12.2.1969 – 1 BvR 687/62, BVerfGE 25, 216 (227).

164 Vgl. J. Englisch, StuW 2003, 88 (89 f.).

165 Im Ergebnis ebenso, aber zusätzlich zum Rechtsstaatsprinzip auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip gestützt H. Jochum, IStR 2006, 621 (623): Die Ausnahme vom Verlustverrechnungsverbot dürfe nicht in einem anderen Ge-

sind innerhalb der europarechtlichen Rahmenordnung der parlamentarische Gesetzesvorbehalt, das Gebot der Rechtssicherheit und der Gewaltenteilungsgrundsatz zu wahren, bei denen es sich im Übrigen auch um allgemeine Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts handelt<sup>162</sup>. Neben der verfassungsrechtlichen Kompetenzverteilung ist aber auch das gemeinschaftsrechtliche Effektivitätsgebot<sup>163</sup> zu beachten.

Die Anpassung des steuerrechtlichen Eingriffsrechts obliegt primär dem nationalen Gesetzgeber. Die Forderung nach strenger Einhaltung des Gesetzesvorbehalts erklärt sich insbesondere aus dem Umstand, dass der Europäische Gerichtshof keine konkreten Vorgaben für die Beseitigung des gemeinschaftsrechtswidrigen Zustandes macht. Die Grundfreiheiten enthalten – und zwar sowohl in ihrer Funktion als Inländergleichbehandlungsgebote als auch als Beschränkungsverbote – spezielle Gleichheitssätze<sup>164</sup>. Hieraus folgt, dass bei der Beseitigung der gemeinschaftswidrigen Rechtslage stets ein Gestaltungsspielraum besteht, den auszufüllen allein dem nationalen Gesetzgeber zukommt. Darüber hinaus ist es sowohl eine Forderung effektiver Durchsetzung des Europarechts als auch ein Erfordernis der Vorhersehbarkeit des steuerlichen Eingriffs und der Rechtsanwendungsgleichheit, steuerbegründende ebenso wie steuerentlastende Tatbestandsmerkmale durch Gesetz zu regeln<sup>165</sup>, und nicht auf die untergesetzliche Ebene zu delegieren.

Nur als *Erstreaktion* auf Entscheidungen des EuGH ist die Beseitigung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit auf der Basis von Verwaltungsanweisungen akzeptabel<sup>166</sup> und trägt dem Effektivitätsgrundsatz Rechnung, weil sie schneller und unmittelbarer Abhilfe schafft, als dies bei Verweisung auf den Gesetzgeber der Fall wäre. Hierbei kann es sich jedoch nur um eine Interimslösung<sup>167</sup> handeln, bis der Gesetzgeber tätig wird. Für die Zukunft ist es gerade ein Gebot des Effektivitätsgrundsatzes, eine entsprechende Gesetzesänderung herbeizuführen<sup>168</sup>. Die bloße Nichtanwendung einer gemeinschaftsrechtswidrigen Rechtsnorm beseitigt noch nicht den gemeinschaftsrechtswidrigen Zustand<sup>169</sup>. Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) fordert mehr als nur eine Anpassung des nationalen Rechts im Einzelfall auf Billigkeitsbasis<sup>170</sup>. Nur bei Korrektur der inkriminierten Normen durch den Gesetzgeber kann sich der Steuerpflichtige einen verlässlichen Überblick über die steuerlichen Folgen grenzüberschreitender Betätigung verschaffen und diese mit

wand daher kommen als das Verbot selbst; vgl. ferner A. Rust, IStR 2009, 382 (383); M. Lang, SWI 2009, 216 (220). Vom EuGH wird diese Frage allerdings offen gelassen; es lässt sich sogar eine gewisse Präferenz für Einzelfalllösungen herauslesen, s. die diesbezügliche Kritik von H. Jochum, IStR 2006, 621 (622) aus Anlass der Rechtssache Marks & Spencer.

166 Vgl. etwa das vorgreifliche BMF-Schreiben zu § 2a EStG v. 30.7.2008 (BMF v. 30.7.2008 – IV B 5 - S 2118 a/07/10014, BStBl. I 2008, 810).

167 Ähnlich für die Erstreaktion des vorliegenden Gerichts bis zu einer gesetzgeberischen Lösung D. Gosch, DStR 2007, 1553 (1556 mit FN 19b).

168 A. Rust, IStR 2009, 382 (383 mit FN 15) kritisiert den deutschen Gesetzgeber diesbezüglich als sehr nachlässig.

169 Differenzierend ebenfalls A. Rust, IStR 2009, 382 (383).

170 M. Lang in FS J. Lang, Köln 2010, S. 1004.

145 D. Gosch, Ubg 2009, 73 (78).

146 D. Gosch, DStR 2007, 1553 (1554).

147 M. Lang, SWI 2009, 216 (217); T. Ehrke-Rabel, ÖStZ 2009, 189 (194).

148 Zutreffend B. Precht, SWI 2008, 497 (498).

149 Zur Methodik der Normerhaltung als Fall teleologischer Normfortentwicklung s. auch M. Lang, SWI 2009, 216 (221 ff.).

150 A.A. D. Gosch, DStR 2007, 1553 (1555).

151 M. Lang, SWI 2009, 216 (218 ff.); anders aber M. Lang in FS J. Lang, Köln 2010, S. 1008 und 1010 f. keine Auslegung automatisch in dubio pro fisco.

152 Vgl. M. Sachs in M. Sachs, GG, Kommentar 5, München 2009, Art. 20 Rz. 140.

153 Nicht zugestimmt werden kann M. Lang in FS J. Lang, Köln 2010, S. 1012 f., der den Aspekt der Rechtssicherheit nicht für relevant erachtet, da es nur um eine Übergangslösung gehe. Für den Steuerpflichtigen, dessen Fall



den Belastungsfolgen einer rein nationalen Tätigkeit vergleichen. Wird das Gesetz nicht angepasst, schreckt dies ab, auch wenn nachteilige Rechtsfolgen der Auslandstätigkeit auf untergesetzlicher Ebene vermieden werden. Dabei muss der Gesetzgeber den Gemeinschaftsrechtsverstoß auch für die Vergangenheit beseitigen, indem er dem Korrekturgesetz Rückwirkung für alle noch offenen Veranlagungen beibringt (hierzu ausführlich unten VI.2.). Ein als unmittelbare Reaktion auf den EuGH zunächst erlassenes BMF-Schreiben verliert dann auch für die Vergangenheit seine Wirksamkeit, wobei der Gesetzgeber eventuell ein sich zwischenzeitlich auf der Grundlage der untergesetzlichen Rechtslage gebildetes Vertrauen berücksichtigen muss, wenn die gesetzliche Regelung von der verwaltungsseitig geschaffenen Übergangssituation in einer für den Steuerpflichtigen ungünstigen Weise abweicht.

Ist das europarechtswidrige Gesetz vor Ergehen der EuGH-Entscheidung – in Vorwegnahme der Entscheidung des Gerichtshofs oder aus anderen Gründen<sup>171</sup> – außer Kraft getreten, bleibt es indes in praxi regelmäßig bei der Transformation der EuGH-Entscheidung durch die Finanzverwaltung<sup>172</sup>. Der Gesetzgeber macht sich nicht die Mühe, das mittlerweile außer Kraft getretene Gesetz für zurückliegende Zeiträume an die Rechtsprechung des Gerichtshofs anzupassen. Das Problem stellt sich häufig, da der EuGH vielfach über Rechtszustände entscheiden muss, die bereits wieder aufgehoben sind. Dies ist zum Teil Folge der allgemeinen Schnelllebigkeit des Steuerrechts, zum Teil dem Versuch des Gesetzgebers geschuldet, einer Verurteilung durch den EuGH zuvorzukommen<sup>173</sup>. Man denke an die Entscheidungen zum früheren Körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren<sup>174</sup>, zur Anwendung des aufgehobenen Sonderausgabenabzugs für private Steuerberatungskosten (§ 10 Nr. 6 EStG) für beschränkt Steuerpflichtige<sup>175</sup>, zur Inlandsbegrenzung der auslaufenden Eigenheimzulage<sup>176</sup>, zur Anwendung der degressiven Gebäude-AfA auch für Auslandsimmobilien<sup>177</sup> oder zur mit dem SEStEG<sup>178</sup> beseitigten doppelten Buchwertverknüpfung (§§ 20

Abs. 2 Satz 1, 2 und Abs. 4 Satz 1; 23 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995) bei grenzüberschreitenden Einbringungen<sup>179</sup>. Indes ist es im Hinblick auf den steuerlichen Gesetzesvorbehalt auch hier Sache des Gesetzgebers zu regeln, wie der gemeinschaftsrechtswidrige Zustand für die Vergangenheit zu beheben ist. Der bloße Umstand, dass das Gesetz zwischenzeitlich außer Kraft getreten ist, kann nicht zu einer Verschiebung der Zuständigkeiten zwischen Legislative und Exekutive führen und rechtfertigt keine Ausnahmen vom Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung.

Nur soweit sich das Gemeinschaftsrecht durch gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung verwirklichen lässt, ist ein Tätigwerden des Gesetzgebers nicht erforderlich, auch wenn Klarstellungen im Interesse der Verständlichkeit und Bestimmtheit des nationalen Steuerrechts zu begrüßen sind. Tätig werden muss der Gesetzgeber indes stets, wenn dem Konflikt mit dem Gemeinschaftsrecht erst im Wege der Rechtsfortbildung bzw. geltungserhaltenden Reduktion des nationalen Rechts abgeholfen werden kann. Selbst wenn ein solches Vorgehen sich innerhalb der verfassungsrechtlichen Grenzen der Rechtsfortbildung bewegen sollte, bedarf es hier sowohl im Hinblick auf die Prinzipien der Gewaltenteilung und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als auch im Interesse der Rechtssicherheit einer gesetzgeberischen Maßnahme<sup>180</sup>.

## 2. Zum zeitlichen Anwendungsbereich des Korrekturgesetzes

### a) Ex tunc-Wirkung der EuGH-Judikate

Einer Klärung bedürfen auch die dogmatischen und verfassungsrechtlichen Fragen, die sich aus der gemeinschaftsrechtlichen Notwendigkeit der rückwirkenden Beseitigung des gemeinschaftsrechtswidrigen Zustandes ergeben.

Zwar erkennt auch der EuGH in Ausnahmefällen die Notwendigkeit, die zeitliche Wirkung seiner steuerrechtlichen Entscheidungen zu begrenzen<sup>181</sup>. Wäh-

rend das BVerfG mit seinen Unvereinbarkeitsaussprüchen mit pro futuro-Wirkung den Haushaltsinteressen des Gesetzgebers unabhängig vom Ausmaß der finanziellen Belastung Beachtung schenkt<sup>182</sup>, zieht der EuGH eine Beschränkung der zeitlichen Wirkungen aber nur dann in Erwägung, wenn der betroffene Mitgliedstaat andernfalls in eine haushaltsrechtliche Notlage (Gefahr „erheblicher finanzieller Auswirkungen“<sup>183</sup>) gerät und er die Europarechtswidrigkeit nicht hatte erkennen können. Für sich betrachtet, reichen die finanziellen Auswirkungen, die sich aus einer Vorabentscheidung ergeben können, nicht aus<sup>184</sup>. Diese Voraussetzungen waren nach Auffassung der Luxemburger Richter bisher nicht gegeben<sup>185</sup>.

Damit muss die Normenkollision grundsätzlich von ihrem erstmaligen Auftreten an, d.h. ab Inkrafttreten der gemeinschaftsrechtswidrigen Norm rückwirkend beseitigt werden<sup>186</sup>. Dies gilt auch dann, wenn der Gesetzgeber einer Entscheidung des EuGH zuvorkommt, sei es, dass er im Hinblick auf ein Parallelverfahren gegen einen anderen Mitgliedstaat handelt, sei es, dass er einer Verurteilung in einem Vertragsverletzungsverfahren entgegen will.

### b) Grenze Bestandskraft

Eine Grenze zieht jedoch die Bestandskraft der aufgrund der gemeinschaftsrechtswidrigen Norm ergangenen Bescheide<sup>187</sup>. Zwar fehlt es an einer § 79 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG entsprechenden Norm. Indes verpflichtet Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) die Mitgliedstaaten im Hinblick auf den auch dem Gemeinschaftsrecht bekannten Grundsatz der Rechtssicherheit nicht generell zur Rücknahme bestandskräftiger Verwaltungsakte<sup>188</sup>. Eine solche Pflicht besteht nur unter ganz besonderen Umständen<sup>189</sup>, insbesondere wenn das nationale Recht keinen hinreichenden Rechtsschutz gegen den Bescheid bereit hält und eine nach Art. 267 Abs. 3 AEUV (ex Art. 234 Abs. 3 EGV) gebotene Vorlage unterlassen wurde bzw. eine unrichtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts ursächlich

dafür war, dass der Betroffene den Eintritt der Bestandskraft nicht verhindert hat.

Macht die Finanzverwaltung nicht von § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO Gebrauch, ist es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich zuzumuten, gegen Steuerbescheide, die auf gemeinschaftsrechtswidriger Grundlage ergehen, Einspruch einzulegen. Lässt er den Bescheid bestandskräftig werden, ist auch über §§ 172ff. AO eine nachträgliche Berücksichtigung für ihn günstiger EuGH-Entscheidungen nicht möglich.

Anders kann dies zu beurteilen sein, wenn eine nationale Verwaltungsbehörde die Rechtsverfolgung erschwert<sup>190</sup>. Dies ist aus meiner Sicht insbesondere bei nicht ausreichend gemeinschaftsrechtlich begründeten Nichtanwendungsschreiben der Finanzverwaltung der Fall, soweit der Steuerpflichtige in den Rechtsbehelf gezwungen wird, obwohl die gemeinschaftsrechtliche Rechtslage eindeutig ist. In diesem Fall kommt nicht nur ein Staatshaftungsanspruch in Betracht<sup>191</sup>, sondern auch ein Anspruch auf Korrektur bestandskräftiger Bescheide<sup>192</sup>. Zwar ist die Rechtsverfolgung nicht de iure unmöglich. Ein offener Verstoß gegen Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV) muss aber nicht nur bei Verweigerung einer Vorlage gem. Art. 267 Abs. 3 AEUV (ex Art. 234 EGV), sondern auch bei offener Missachtung des Anwendungsvorrangs durch die Finanzverwaltung zu einer Erweiterung des Korrekturanspruchs des Steuerpflichtigen führen<sup>193</sup>.

### c) Pflicht zu echt rückwirkender Gesetzgebung

Hält man fest, dass die gemeinschaftsrechtswidrige Rechtslage grundsätzlich für alle noch offenen Veranlagungen, gegebenenfalls sogar für bereits bestandskräftige Verwaltungsakte beseitigt werden muss, wird schnell deutlich, dass der Gesetzgeber zu echt rückwirkender Gesetzgebung mit Wirkung auch für abgeschlossene Veranlagungszeiträume verpflichtet ist. Verfassungsrechtlich ist damit die Frage aufgeworfen, inwieweit er hierbei in Konflikt mit dem Verbot echter Rückwirkung gerät.

171 Z.B. Streichung des Abzugs privater Steuerberatungskosten in § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG bevor in der Rechtssache EuGH v. 6.7.2006 – Rs. 346/04 – Conijn, EuGHE 2006, I-6137, die Beschränkung auf unbeschränkt Steuerpflichtige für nicht mit dem Vertrag vereinbar eingestuft wurde.

172 Z.B. BMF v. 13.3.2008, BStBl. I 2008, 539 zur Anwendung der Eigenheimzulage auf Auslandssachverhalte aufgrund EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-152/05 – Eigenheimzulage, EuGHE 2008, I-39.

173 Vgl. J. Hey, in Lang/Pistone/Schuch/Staringer, ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2008, Wien 2008, 169 (171).

174 EuGH v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 – Meilicke, EuGHE 2007, I-1835. N. Bozza-Bodden, EFG 2009, 1502 (1505) macht die Untätigkeit des Gesetzgebers mitverantwortlich für die erneute Vorlage des FG Köln (s. FN 52), das sich letztlich in der Umsetzung der Meilicke-Entscheidung alleingelassen sah.

175 EuGH v. 6.7.2006 – Rs. 346/04 – Conijn, EuGHE 2006, I-6137; § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG aufgehoben durch Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3682.

176 EuGH v. 17.1.2008 – Rs. C-152/05 – Eigenheimzulage, EuGHE 2008, I-39; abgeschafft durch Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3680.

177 EuGH v. 15.10.2009 – Rs. C-35/08 – Busley und Cibrian, DStR 2009, 2186.

178 SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782.

179 EuGH v. 11.12.2008 – Rs. C-285/07 – A.T., EuGH 2008, I-9329.

180 Zum Erfordernis einer Anpassung der gesetzlichen Grundlagen auch bei Anerkennung (steuerbegründender) Analogien J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 576.

181 Hierzu u.a. Kokott/Henze, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen in Steuersachen, NJW 2006, 177 ff.; Kokott/Henze, BB 2007, 913 (917 f.); B. Kaminski, Stbg 2005, 230 ff.; Balmes/Ribbrock, BB 2006, 17 ff.; U. Forsthoef, DStR 2005, 1840 ff.; M. Lang in D. Weber, The Influence of European Law on Direct Taxation, 2007, S. 158 ff.; M. Lang, INTERTAX 2007, 230 ff.; M. Lang, IStR 2007, 235 ff.; Van den Stok/Thomson, INTERTAX 2006, 552 ff.; O. Thömmes, IWB 2006, Fach 11 A, 375 ff.; I. Dörz, Der Konzern 2006, 59 ff.; M. Ribbrock, BB 2006, 2611 ff.; Koenig/Schreiber, DÖV 2008, 450 ff.

182 Zu Recht kritisiert von C. Moes, StuW 2008, 27 (31).

183 Z.B. EuGH v. 15.3.2005 – Rs. C-209/03 – Dany Bidar, EuGHE 2005, I-2119, Rz. 70.

184 EuGH v. 17.2.2005 – Rs. C-453/02 – Linneweber, EuGHE 2005, I-1131, Rz. 44.

185 Vgl. insb. EuGH v. 6.3.2007 – Rs. C-292/04 – Meilicke, EuGHE 2007, I-1835, Rz. 36 ff. mit der weiteren Einschränkung des Gebots der Gleichbehandlung der Mitgliedstaaten, wenn in einem Parallelverfahren gegen einen anderen Mitgliedstaat keine derartige Beschränkung ausgesprochen wurde.

186 EuGH v. 2.2.1988 – Rs. 24/86 – Blaizot, EuGHE 1988, 379, Rz. 27; EuGH v. 7.3.1980 – Rs. 66/79 – Salumi, EuGHE 1980, 1237, Rz. 9, 12.

187 Vgl. im Grundsatz EuGH v. 13.1.2004 – Rs. C-453/00 – Kühne und Heitz, EuGHE 2004, I-837, Rz. 20-24; v. 19.9.2006 – Rs. C-392/04, Rs. C-422/04 – i21-Germany GmbH und Arcor AG & Co. KG, EuGHE 2006, I-8559, Rz. 51; v. 12.2.2008 – Rs. C-2/06 – Kempter, EuGHE 2008, I-411, Rz. 41 f.; zur Grenze der Bestandskraft W. Weiß, DöV 2008, 477 ff.; Leonard/Szczekalla, UR 2005, 420 ff.; Jahn-dorf/Oellerich, DB 2008, 2559; J. Englisch, DV 2008, 99 ff.; J. Mössner in FS H.-W. Rengeling, Köln 2008, 339 (345 ff.).

188 Vgl. BFH v. 23.11.2006 – V R 67/05, BStBl. II 2007, 436; v. 29.5.2008 – V R 45/06, BFH/NV 2008, 1889.

189 Vgl. insb. EuGH v. 13.1.2004 – Rs. 453/00 – Kühne & Heitz, EuGHE 2004, I-837, Rz. 26 f.

190 Ähnlich dem Fall des rechtswidrigen Unterlassens einer Vorlage durch ein letztinstanzliches Gericht, vgl. EuGH v. 13.1.2004 – Rs. C-453/00 – Kühne und Heitz, EuGHE 2004, I-837, Rz. 26.

191 Soweit es sich um eine hinreichend qualifizierte Verletzung des Gemeinschaftsrechts handelt, grundlegend EuGH v. 19.11.1991 – Rs. C-6/90 – Francovich, EuGHE 1991, I-5357; zur EG-rechtlichen Haftung der Mitgliedstaaten im Fall der unvollkommenen Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts auf dem Gebiet des Steuerrechts A. Rainex, IStR 1996, 282 ff.

192 Zum Verhältnis zwischen Staatshaftung und (ausnahmsweiser) Rücknahme gemeinschaftsrechtswidriger bestandskräftiger Verwaltungsakte W. Weiß, DÖV 2008, 477 (486 f.); J. de Weerth, DB 2005, 1407 (1411); J. de Weerth, DStR 2008, 1669 (1670 ff.).

193 Ähnlich Friedrich/Nagler, DStR 2005, 403 (404 ff.) als Sanktion staatlich verursachter Rechtsunsicherheit.

Keine Probleme bestehen, soweit die gesetzgeberische Maßnahme rein begünstigender Natur ist<sup>194</sup>, da die aus dem Vertrauensschutzprinzip gewonnenen Rückwirkungsgrenzen nur für Steuerverschärfungen gelten<sup>195</sup>. Damit ist die gesetzgeberische Klarstellung, dass eine den grenzüberschreitenden Sachverhalt in gemeinschaftsrechtswidriger Weise belastende Norm für offene Veranlagungen keine Anwendung mehr findet bzw. eine begünstigende Norm auf den EU-Auslandssachverhalt zu erstrecken ist, vertrauensschutzrechtlich unbedenklich.

Die verfassungsrechtlichen Rückwirkungsgrenzen schränken gleichzeitig die gesetzgeberischen Gestaltungsspielräume für die Vergangenheit ein. Der Gemeinschaftsrechtsverstoß kann für abgeschlossene Zeiträume nur durch Begünstigung des Auslandssachverhalts behoben werden. Gemeinschaftsrechtlich wäre der Gesetzgeber zwar grundsätzlich frei, die Verletzung der Grundfreiheiten auch für die Vergangenheit durch Einbeziehung des Inlandfalls in die Schlechterstellung des Auslandssachverhalts zu beseitigen. Der so häufig als Antwort auf EuGH-Entscheidungen gewählten Gleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalt durch Schlechterstellung des Inlandssachverhalts<sup>196</sup> ist für die Vergangenheit jedoch durch das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot der Weg verbaut. Selbst wenn der Ausschluss des Auslandssachverhalts aus einer Begünstigung evident europarechtswidrig ist, kann dies dem Gesetzesvertrauen desjenigen, der in der Vergangenheit unter Inanspruchnahme der Vergünstigung einen Inlandssachverhalt verwirklicht hat, nicht entgegengehalten werden.

Problematisch ist die verfassungsrechtliche Beurteilung rückwirkender Korrekturgesetze dagegen in den Fällen, in denen sich der Gesetzgeber nicht darauf beschränkt bzw. beschränken kann, die bloße Anwendbarkeit bzw. Nichtanwendbarkeit einer Norm für die Vergangenheit zu dekretieren<sup>197</sup>, sondern die bestehende Rechtslage auch mit Wirkung für die Vergangenheit ergänzt.

Mit den verfassungsrechtlichen Grenzen einer rückwirkenden Beseitigung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit durch Gesetzesergänzung hat sich der BFH in einem Aussetzungsbeschluss zu § 6 AStG n.F. befasst<sup>198</sup>. Es ging um die Frage, ob der Gesetzgeber durch die rückwirkende Einräumung der Möglichkeit einer zinslosen Stundung der Wegzugsteuer für alle noch offenen Veranlagungen (§§ 6 Abs. 5; 21 Abs. 13 Satz 2 AStG) die aus dem Gemeinschaftsrechtsverstoß resultierende Anwendungssperre der bisherigen Sofortversteuerung überwinden konnte. Der Senat hielt – ohne sich explizit für einen der vom BVerfG entwi-

ckelten Rechtfertigungsgründe für Ausnahmen vom Verbot echter Rückwirkung<sup>199</sup> zu entscheiden – die Rückwirkung für gerechtfertigt, weil das Vertrauen in die Nichtanwendung nicht schutzwürdig sei. Dem Gesetzgeber müsse es möglich sein, rückwirkend einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herzustellen. Hinzu komme, dass die Finanzverwaltung – unmittelbar nach Einleitung des gegen § 6 AStG a.F. gerichteten Vertragsverletzungsverfahrens – die Gesetzesänderung mittels eines BMF-Schreibens vorbereitet habe, in dem die später vom Gesetzgeber übernommene zinslose Stundung zunächst auf §§ 163, 227 AO gestützt wurde. Schließlich handele es sich letztlich um eine Gesetzesänderung zum Vorteil des Steuerpflichtigen<sup>200</sup>. Auch den gemeinschaftsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz sah der BFH nicht tangiert<sup>201</sup>, vielmehr habe der Gesetzgeber mit der rückwirkenden Gesetzesänderung die Voraussetzungen geschaffen, das Gemeinschaftsrecht effektiv durchzusetzen.

Der Begründung des BFH kann nur bedingt gefolgt werden. Denn die Vorhersehbarkeit der rückwirkenden Korrektur war im konkreten Fall durchaus zweifelhaft. Schließlich hätte der Gesetzgeber auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit auch durch vollständigen Verzicht auf die Besteuerung des Wegzugs in das EU-Ausland reagieren können. Zudem bestehen bei der Ausgestaltung der die Gemeinschaftsrechtskonformität herstellenden Tatbestandsergänzungen gesetzgeberische Gestaltungsspielräume. Deshalb ist – entgegen der Auffassung des 1. Senats – auch das vorbereitende, und letztlich vom Gesetzgeber nur in Gesetzesform gegossene BMF-Schreiben ungeeignet, das Vertrauen zu zerstören. Dennoch wird man dem BFH in engen Grenzen jedenfalls im Ergebnis zustimmen können. Zwar kann dem Vertrauen des Steuerpflichtigen die europarechtswidrige Rechtslage nicht generell entgegengehalten werden. Sein Vertrauen in die Nichtbesteuerung ist aber nur soweit schutzwürdig, wie die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit reicht. Der EuGH hielt aber – um im Beispiel des § 6 AStG zu bleiben – die Endbesteuerung stiller Reserven durch den Wegzugsstaat nicht grundsätzlich für gemeinschaftsrechtswidrig, sondern hat nur die Sofortbesteuerung anlässlich des Wegzugs beanstandet. Rechtsdogmatisch ist damit zweifelhaft, ob es sich bei der rückwirkenden Anordnung der zinslosen Stundung überhaupt um eine belastende Rückwirkung handelt. Dies wäre nur dann zu bejahen, wenn man beim Vergleich zwischen der früheren Rechtslage und der Rechtslage nach Gesetzesänderung die ursprüngliche Belastungsnorm in Folge der gemeinschaftsrechtlichen Unanwendbarkeit als *nicht existent* behandelt<sup>202</sup> und das Vertrauen hierauf für schutzwürdig erachtet. Meines Erachtens geht eine derartige Sicht-

2007, 1553 (1558 f.).

197 Siehe dazu auch schon oben V.3.

198 BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524 (526 f.).

199 Dazu etwa J. Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-/KStG-Kommentar, Einf. ESt Anm. 525.

200 Ebenso FG Düsseldorf v. 14.11.2007 – 9 K 1270/04 E, EFG 2008, 361; a.A. J. Eittinger, IStR 2006, 747 (756).

201 BFH v. 23.9.2008 – I B 92/08, BStBl. II 2009, 524 (527).

202 In diese Richtung, aber letztlich ohne Festlegung J. Intemann, NWB 2008, Fach 2, 10101 (10106).

194 Das vertrauensschutzrechtliche Sonderproblem der Reaktion auf die Einordnung einer Regelung als gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfe soll hier außer Betracht bleiben, dazu J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 364 ff.

195 Gegen ein absolut wirkendes Rückwirkungsverbot J. Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, Köln 2002, S. 239 ff.

196 Zu diesen beiden Möglichkeiten der Beseitigung von Verletzungen der Grundfreiheiten z.B. D. Gosch, DStR

weise jedoch über die Wirkung des Anwendungsvorrangs als Kollisionsregel hinaus<sup>203</sup>.

Unbedenklich ist die Rückwirkung allerdings nur dann, wenn es sich wirklich nur um eine Einschränkung der ursprünglichen Belastung handelt und keine neuen Pflichten normiert werden, sei es auch nur, dass der Gesetzgeber das Erbringen von Nachweisen zur Voraussetzung macht, um in den Genuss eines Escape oder – wie im Fall des § 6 Abs. 5 AStG – einer Stundungsregelung zu kommen. Soweit sich diese Nachweise nachträglich nicht mehr erbringen lassen, wäre nicht nur das verfassungsrechtliche Verbot rückwirkender Steuergesetzgebung verletzt, sondern auch der gemeinschaftsrechtliche Effektivitätsgrundsatz. Gelöst werden kann das Problem, indem für die Vergangenheit die Erbringung der Nachweise auch in anderer als in der nachträglich gesetzlich angeordneten Form zugelassen wird.

### 3. Pflicht zur Berücksichtigung der Weiterentwicklung der EuGH-Rechtsprechung im Hinblick auf die Wiedereröffnung gesetzgeberischer Spielräume?

Dass der Gesetzgeber verpflichtet ist, die Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung zu beobachten, folgt, soweit sich hieraus neue Anhaltspunkte für einen Konflikt zwischen dem nationalen Steuerrecht und dem Gemeinschaftsrecht ergeben, unmittelbar aus Art. 4 Abs. 3 EUV (ex Art. 10 EGV).

Interessanter ist die Frage, ob die Rückgabe von Gestaltungsmöglichkeiten an den nationalen Gesetzgeber ebenfalls Berücksichtigung finden muss. Diese Frage gewinnt vor allem dann an Bedeutung, wenn die Europarechtswidrigkeit durch Einbeziehung des Inlandssachverhalts in die Schlechterstellung des Auslandssachverhalts beseitigt und ein hierdurch begründeter Verstoß gegen verfassungsrechtliche Maßstäbe (z.B. objektives Nettoprinzip, Folgerichtigkeitsgebot) mit der Abwendung einer drohenden Europarechtswidrigkeit gerechtfertigt wurde.

Zwar sollte man erwarten, dass die Anforderungen mit zunehmendem Integrationsstand eher strenger

werden. In der Tat waren die ersten 20 Jahre EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern von dem Bemühen geprägt, die europäische Integration auf steuerlichem Gebiet voranzutreiben<sup>204</sup>. Seit 2006 zeichnet sich jedoch eine eher entgegengesetzte Entwicklung ab<sup>205</sup>. Die Rechtsprechung wird differenzierter<sup>206</sup>. Der Gerichtshof ist ersichtlich auf der Suche nach einer Balance zwischen dem Ziel eines einheitlichen Wirtschafts- und Steuerraums und der Wahrung der Souveränität und Haushaltsverantwortung der nationalen Steuergesetzgeber. Hierzu dient ihm insbesondere der 2005 in der Rechtssache *Marks & Spencer*<sup>207</sup> eingeführte Rechtfertigungsgrund der „Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“<sup>208</sup>. Auch wenn der Gesetzgeber zunächst in Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung handelt, können sich folglich mit der Weiterentwicklung der EuGH-Rechtsprechung auch wieder neue Gestaltungsspielräume ergeben.

Das Problem wird besonders plastisch am Beispiel der Gesellschafterfremdfinanzierung. Nach der Entscheidung in der Rechtssache *Lankhorst-Hohorst*<sup>209</sup> gegen den noch auf Auslandssachverhalte beschränkten § 8a KStG i.d.F. des Standortsicherungsgesetzes vom 17.9.1993<sup>210</sup> sah es zunächst so aus, als könne das Problem der grenzüberschreitenden Gesellschafterfremdfinanzierung – wollte man auf Thin Cap-Rules nicht gänzlich verzichten – nur unter Einbeziehung auch rein innerstaatlicher Sachverhalte gelöst werden, obwohl hier Steuersubstratgefährdungen a priori ausgeschlossen sind. Auf dieser Überlegung fußte sowohl die Ausdehnung von § 8a KStG auf Inlandssachverhalte ab 2004<sup>211</sup>, als auch die unterschiedslos auf In- und Auslandssachverhalte anwendbare Zinsschranke des § 4h EStG. Dabei waren bereits bei Normierung der Zinsschranke durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007<sup>212</sup> aufgrund neuerer Entwicklungen der EuGH-Rechtsprechung zur Bekämpfung grenzüberschreitender Missbrauchsfälle, insbesondere der Thin Cap-Entscheidung vom 13.3.2007<sup>213</sup>, Wege erkennbar, wie sich der Missbrauch – in europarechtskonformer Weise – auf grenzüberschreitende Fälle beschränkt hätte bekämpfen lassen können<sup>214</sup>.

203 Zu der Frage, ob der Anwendungsvorrang lediglich als Kollisionsregel oder als Rangregel zu verstehen ist vgl. A. Funke, DÖV 2007, 733 (735). Als Kollisionsregel verstanden, bleibt die verdrängte Norm in ihrer Wirksamkeit unberührt. Geht man dagegen davon aus, dass die gemeinschaftsrechtswidrige Norm mit Eintritt der Kollisionslage eo ipso (teilweise) unwirksam wird und deshalb nicht mehr angewandt werden kann (so M. Niedobitek, VerwArch 2001, 58 [63]; ablehnend A. Funke, DÖV 2007, 733 [737]), führt erst das diese Norm einschränkende Korrekturgesetz zu einer Belastung.

204 Zur vielbeschworenen Rolle des EuGH als Motor und treibende Kraft der steuerlichen Integration vgl. z.B. Drüen/Kahler, StuW 2005, 171 (173); D. Birk, FR 2005, 121 (123); D. Gosch, DStR 2007, 1553; W. Birkenfeld, StuW 1998, 55 (75).

205 Zu dieser Entwicklung etwa Kokott/Henze, Ist der EuGH – noch – ein Motor für die Konvergenz der Steuersysteme, BB 2007, 913; M. Lang, Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern?, SWI 2005, 365 ff.; M. Lang, Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, Wiener

Vorlesungen, 2007, 99; J. Hey, Die EuGH-Entscheidung in der Rechtssache *Marks & Spencer* und die Zukunft der deutschen Organshaft. Haben die Mitgliedstaaten den EuGH domestiziert?, GmbHR 2006, 113.

206 Diese Entwicklung mag zwar weniger Rechtssicherheit in der Beurteilung der Vereinbarkeit des nationalen Rechts mit dem Gemeinschaftsrecht zur Folge haben, ist aber grundsätzlich zu begrüßen, ähnlich W. Mitschke, IStR 2010, 466.

207 EuGH v. 13.12.2005 – Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer*, EuGHE 2005, I-10837, Rz. 45.

208 Kokott/Henze, BB 2007, 913 (918).

209 EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00 – *Lankhorst-Hohorst*, EuGHE 2002, I-1179.

210 BGBl. I 1993, 1569.

211 Durch Gesetz v. 22.12.2003, BGBl. I 2003, 2840.

212 BGBl. I 2007, 1912.

213 Insbesondere EuGH v. 13.3.2007 – Rs. C-524/04 – *Test Claimants in the Thin Cap Group litigation*, EuGHE 2007, I-2107.

214 Hierzu W. Schön, IStR 2009, 882 ff.

Möglicherweise wollte der Gesetzgeber dies gar nicht erkennen, weil er mit der Zinsschranke weitergehende Interessen verfolgt<sup>215</sup>. Doch die Beobachtung der Weiterentwicklung der EuGH-Rechtsprechung ist keine Frage politischer Opportunität. Ungeachtet dessen, ob man das Argument der Abwendung einer Gemeinschaftsrechtswidrigkeit überhaupt zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der im Inlandsfall nicht erforderlichen Regelung akzeptiert, kann die Verletzung des objektiven Nettoprinzips durch § 4h EStG jedenfalls dann nicht mehr gerechtfertigt werden, wenn es Möglichkeiten gegeben hätte, den grenzüberschreitenden Missbrauch gezielt, d.h. ohne die überschießende Erstreckung auch auf den Inlandsfall zu bekämpfen.

## VII. Verhalten in laufenden Vertragsverletzungsverfahren

Da sich die Mitgliedstaaten regelmäßig schwer tun, Parallelen zwischen der jeweiligen nationalen Rechtsordnung und für gemeinschaftsrechtswidrig befundenen Regeln anderer Mitgliedstaaten zu erkennen, ist die EU-Kommission dazu übergegangen, die Rechtsprechung des EuGH durch Vertragsverletzungsverfahren zu flankieren<sup>216</sup>.

Dies wirft die Frage auf, wie mit laufenden Vertragsverletzungsverfahren aus mitgliedstaatlicher Sicht umzugehen ist. Dabei ist zu unterscheiden zwischen der Phase des zweistufigen Vorverfahrens (Mahnschreiben und begründete Stellungnahme gem. Art. 258 Satz 1 AEUV = Art. 226 Satz 1 EGV) und dem Vorgehen ab Klageerhebung (Art. 258 Satz 2 AEUV = Art. 226 Satz 2 EGV).

215 Der Gesetzgeber wollte mit der Zinsschranke durch Anwendung auch auf an unabhängige Dritte gezahlte Zinsen nicht nur das Problem der Gesellschafterfremdfinanzierung lösen, sondern auch das der Abzugsfähigkeit von (Bank-)Zinsen, die bei Akquisition von Auslandsbeteiligungen anfallen; dazu *J. Hey*, BB 2007, 1303 (1305).

216 Siehe oben FN 15.

217 Der deutsche Gesetzgeber geht hier sehr wenig konsistent vor. Im Vertragsverletzungsverfahren zu § 6 AStG ist er einer Verurteilung zuvorgekommen und hat die Wegzugsregelung rückwirkend für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen um eine Stundungsregel ergänzt (§ 21 Abs. 13 Satz 2 AStG). Im Vertragsverletzungsverfahren zu § 15 AStG hat er die Anwendung der zur Herstellung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit eingefügten Exkulpationsmöglichkeit (§ 15 Abs. 6 AStG) dagegen mit Gesetz vom 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794) nur für die Zukunft (ab Veranlagungszeitraum 2009) verfügt

Der Gesetzgeber kann in jedem Stadium des Vertragsverletzungsverfahrens einlenken und die beanstandete Kollisionslage beseitigen. Dabei ist die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit – nicht anders als im Fall einer Verurteilung – rückwirkend zu beseitigen<sup>217</sup>.

Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung haben dagegen den Ausgang des Vertragsverletzungsverfahrens abzuwarten, es sei denn, dass bereits nach der acte claire-Doktrin unzweifelhaft feststeht, dass die Vorschrift europarechtswidrig ist, wobei in derartigen Fällen meist die nationalen Gesetzgeber bereits im Vorverfahren Abhilfe schaffen.

Im Übrigen bleibt es aber zunächst bei der Anwendung des beanstandeten Rechts. Allerdings ist die Finanzverwaltung m.E., spätestens sobald die EU-Kommission Klage beim EuGH eingereicht hat, verpflichtet, von § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO Gebrauch zu machen. Darüber hinaus ist ein Vorläufigkeitsvermerk auch bereits im Stadium des Vorverfahrens anzubringen, um zu verhindern dass Bescheide bestandskräftig werden. Zwar ist dieser Fall nicht vom Wortlaut des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO erfasst, weil es hier noch nicht zu einem Verfahren beim EuGH gekommen ist. Sieht man in § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO nur eine Klarstellung zum Grundfall des § 165 Abs. 1 Satz 1 AO der Ungewissheit über die Voraussetzungen der Steuerschuldentstehung<sup>218</sup>, lässt sich die Anordnung eines Vorläufigkeitsvermerks indes bereits im Vorverfahren des Vertragsverletzungsverfahrens rechtfertigen. Dabei dürfte im Hinblick auf den Effektivitätsgrundsatz<sup>219</sup>, spätestens wenn die begründete Stellungnahme der EU-Kommission vorliegt, von einer Ermessensreduktion auf Null auszugehen sein<sup>220</sup>, denn Vertragsverletzungsverfahren gem. § 258 AEUV (ex § 226 EGV) führen in neun von zehn Fällen zu einer Verurteilung des Mitgliedstaates<sup>221</sup>.

(§ 21 Abs. 18 Satz 1 AStG).

218 *R. Seer* in *Tipke/Kruse*, § 165 AO Rz. 14.

219 Vgl. auch oben IV.1.a.

220 Zwar besteht, auch wenn ein Verfahren beim BVerfG oder EuGH anhängig ist, kein genereller Anspruch auf vorläufige Festsetzung, vgl. BFH v. 11.9.2007 – VI B 5/07, BFH/NV 2007, 2328 f. Jedoch wird man, wenn die EU-Kommission der begründeten Auffassung ist, dass eine Norm gegen den EUV bzw. AUEV (ex EGV) verstößt, doch von einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit ausgehen und einen Vorläufigkeitsvermerk anfügen müssen.

221 Bericht der Kommission über die Kontrolle der Anwendung des Gemeinschaftsrechts, KOM(2004)839 endg., Annex I, Tabelle 1.4.; zu dem sich hieraus ergebenden Drohpotential *U. Haltem*, Europarecht. Dogmatik im Kontext, 2. Aufl., Tübingen 2007, Rz. 322.

## Sind hybride Finanzinstrumente vorteilhaft gegenüber klassischen Finanzierungsformen? Eine Unternehmenssimulation unter Berücksichtigung der Steuerbelastung

Dr. CAROLIN BOCK,\* München

### Inhaltsübersicht

- |                                                                                         |                                                                                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I. Einleitung                                                                           | 2. Ergebnisse der isolierten Sensitivitätsanalyse unterschiedlicher Zukunftseinschätzungen                          |
| II. Entscheidungssituation                                                              | 3. Ergebnisse der gemeinsamen Sensitivitätsanalyse unterschiedlicher Risikoeinstellungen und Zukunftseinschätzungen |
| III. Aufbau des Simulationsmodells                                                      | V. Zusammenfassung                                                                                                  |
| IV. Sensitivitätsanalyse                                                                |                                                                                                                     |
| 1. Ergebnisse der isolierten Sensitivitätsanalyse unterschiedlicher Risikoeinstellungen |                                                                                                                     |

### I. Einleitung

Klassischerweise stehen Unternehmen zwei grundlegende Finanzierungsquellen zur Verfügung: Eigen- und Fremdkapital.<sup>1</sup> Beide Finanzierungsformen sind aus Unternehmenssicht nicht immer leicht realisierbar. Bei der Unternehmensfinanzierung mittels Eigenkapitals erfolgt die Entlohnung des Kapitalgebers erfolgsabhängig. Sie stellt damit eine kostspielige Finanzierungsalternative dar, weil die Renditeforderungen der Eigenkapitalgeber aufgrund des mit der Finanzierungsform verbundenen höheren Ausfallrisikos in der Regel über den Renditeforderungen von Fremdkapitalgebern liegen. Die Eigenkapitalfinanzierung ist den Unternehmenseigentümern deshalb zum einen teilweise nicht möglich und zum anderen ist die Aufnahme neuer Eigenkapitalgeber nicht immer erwünscht. Demgegenüber sind hohe Eigenkapitalquoten des Unternehmens ausschlaggebend dafür, dass es besseren Zugang zu Fremdkapital hat und für die Bereitstellung desselben günstige Konditionen erhält.<sup>2</sup> Durch die restriktive Kreditvergabe von Banken – insbesondere durch Regelungen von „Basel II“ – ist es für Unternehmen auch nicht immer einfach, Fremdkapitalkredite zu erhalten.<sup>3</sup> Bei Fremdkapitalbereitstellung werden die Kapitalgeber erfolgsunabhängig durch eine feste Zinszahlung des Unternehmens ent-

lohnt und tragen ein geringeres Ausfallrisiko als Eigenkapitalgeber, weil der Rückzahlungsanspruch vorrangig ist.

Neben den unterschiedlichen Zugangsmöglichkeiten zu verschiedenen Finanzierungsquellen sind nicht alle Finanzierungsformen aus Unternehmenssicht gleichermaßen favorisiert. Die Renditen, die ein Unternehmen aus dem verfügbaren Kapital nach Abzug der Vergütungen für die Kapitalgeber realisiert, werden maßgeblich durch die Steuerzahlung auf Unternehmensebene beeinflusst.<sup>4</sup> Daher ist die Besteuerung ein wesentlicher Einflussfaktor für die Kapitalpräferenz des Unternehmens.<sup>5</sup> Die steuerliche Behandlung von Eigen- und Fremdkapital unterscheidet sich im deutschen Steuerrecht. Während die erfolgsabhängigen Vergütungen auf zur Verfügung gestelltes Eigenkapital die Steuerbemessungsgrundlage des Unternehmens nicht mindern, sind die Aufwendungen für Fremdkapital bei der Körperschaftsteuer im Regelfall vollständig und bei der Gewerbesteuer teilweise als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG, § 8 Abs. 1 KStG, § 8 Nr. 1 GewStG) abzugsfähig. Dadurch hat der Gesetzgeber Anreize zugunsten der Fremdfinanzierung geschaffen.<sup>6</sup>

Der Zugang zu Finanzierungsquellen sowie deren unterschiedliche steuerliche Behandlung stellt Unternehmen als Kapitalnehmer vor eine schwierige Ent-

\* Dr. Carolin Bock ist Akademische Rätin am KfW-Stiftungslehrstuhl für Entrepreneurial Finance (Prof. Dr. Dr. Ann-Kristin Achleitner) an der Technischen Universität München. Grundlagen für den Beitrag entstanden auch während ihrer Promotion am Lehrstuhl für Steuerlehre (Prof. Dr. Wolfram Scheffler) an der FAU Erlangen-Nürnberg.

1 Vgl. *Eilers* in *Eilers/Rödding/Schmalenbach*, Grundlagen der Unternehmensfinanzierung, 2008, Rz. 1–3; *Perridon/Steiner*, Finanzwirtschaft der Unternehmung, 2007, S. 347 f.; *Wöhe/Bilstein*, Grundzüge der Unternehmensfinanzierung, 2002, S. 12 ff.

2 Vgl. *Eilers* (FN 1), S. 15 ff. und S. 25 ff.; *Elser/Jetter*, FB 2005, 625; *Franke/Hax*, Finanzwirtschaft des Unternehmens und Kapitalmarkt, 2004, S. 8; *Spremann*, Wirtschaft, Investition und Finanzierung, 1996, S. 108 ff.

3 Vgl. *Achleitner/Wahl*, BB 2004, 1323; *Arnsfeld/Hieb*, FB 2004, 664; *Bigus*, DBW 2007, 7; *Harret/Janssen/Halbig*, FB 2005, 1 (2); *Schneck*, Handbuch Alternative Finanzierungsformen, 2006, S. 25; *Volk*, BB 2003, 1224. Zu einer Analyse der Eigenkapitalanforderungen von Banken und deren Auswirkungen

gen auf die Kreditvergabe vgl. *Müller*, DStR 2009, 64 ff.

4 Vgl. zu der Frage der Auswirkung der Besteuerung auf Investitionen mit unterschiedlichem Risiko *Domar/Musgrave*, The Quarterly Journal of Economics 1944, 388 ff.; *Haegert/Kramm*, zfbf 1975, 69 ff.; *Schneider*, zfbf 1977, 633; *Tobin*, The Quarterly Journal of Economics 1958, 65 ff.

5 Vgl. *Eberhartinger* in *Bischof/Eberhartinger*, Besteuerung und steuerliche Gestaltung hybrider Finanzierungsinstrumente, 2005, S. 122 ff.; *Elser/Jetter* (FN 2), 625 f.; *Franke/Hax* (FN 2), S. 13; *Perridon/Steiner* (FN 1), S. 69 ff.; *Schneeloch*, Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 2: Betriebliche Steuerpolitik, 2002, S. 223 ff.

6 Vgl. *Endres/Spengel/Reister*, WPg 2007, 478 (482 ff.); *Homburg/Houben/Maiterth*, WPg 2007, 376 (378 ff.); *Schüler/Krotter*, DB 2007, 2325 f. Die Erleichterung der Fremdkapitalfinanzierung wird durch steuerliche Regelungen, wie die sog. „Zinsschranke“ nach § 4h EStG (i.V.m. § 8a KStG), gemindert, vgl. *Kessler/Köhler/Knörzer*, IStR 2007, 418 ff.