

Der Finanzgerichtsprozess und das Gemeinschaftsrecht

Dr. Klaus-R. Wagner, Wiesbaden
Rechtsanwalt und Notar · Fachanwalt für Steuerrecht

Wann stellen sich in einem Finanzgerichtsverfahren gemeinschaftsrechtliche Fragen, die klägerseits wie zu thematisieren sind ?

.....

I. Vorbemerkung

Stellt sich in einem finanzgerichtlichen Verfahren eine gemeinschaftsrechtliche Frage, so ist für die Frage der materiellrechtlichen Entscheidungserheblichkeit derselben zunächst die Rechtslage nach nationalem Recht einschließlich Verfassungsrecht darzustellen.¹⁾ Nur dann, wenn nicht bereits das nationale Recht das Klagebegehren rechtfertigt, kann sich die Frage der *Entscheidungserheblichkeit* einer gemeinschaftsrechtlichen Frage stellen, wobei dann zudem zu thematisieren ist, ob das FG von Amts wegen besagte entscheidungserhebliche Rechtsfrage entscheiden muß oder sich allenfalls die Vorlagefrage stellt (Art. 267 Abs. 2 AEUV). Dies selbst dann, wenn zugleich ein Verfahren beim BVerfG anhängig ist.²⁾

Vereinfacht bedeutet dies:

- Ist eine materiellrechtliche Rechtsfrage für den Ausgang des Rechtsstreites entscheidungserheblich, die einen Bezug zum EU-Gemeinschaftsrecht hat ?
- Falls ja: Dann muß das nationale Gericht (Instanzgericht und BFH) von Amts wegen diese materiellrechtliche Rechtsfrage prüfen.
- Wenn es dabei zum Ergebnis kommt, daß das EU-Gemeinschaftsrecht incl. der Rechtsprechung des EuGH dem nationalen Gericht eine Beantwortung dieser materiellrechtlichen Rechtsfrage selbst ermöglicht, dann muß es das nationale Recht i.S.d. EU- gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben (z.B. durch richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts oder aufgrund Anwendungsvorrangs des EU-Gemeinschaftsrechts) zur Grundlage seiner eigenen

1) Anschaulich BFH 18.09.2003 – X R 02/00, DStRE 2004, 33, worin der BFH die Erhebung der deutschen Gewerbesteuer als verfassungs- und EU-rechtlich unbedenklich bezeichnete.

2) EuGH 04.06.2015 – Rs. C-5/14, EWS 2015, 110, 111

als Rechtsanwalt in folgenden Rechtsbereichen tätig: Europarecht; privates Baurecht;
Amtshaftungsrecht; Gesellschaftsrecht; Grundstücks- und Immobilienrecht; Kapitalanlagerecht;
Mitarbeiterbeteiligungsrecht; Finanzgerichtsprozesse (incl. BFH); Verfassungsrecht

Sprechstunden nur nach Vereinbarung · Bürostunden Montag bis Freitag 9.00 bis 17.00 Uhr
Hinweis gemäß § 33 BDSG: personenbezogene Daten werden gespeichert / telefonische Auskünfte sind unverbindlich

Bankverbindungen

Rechtsanwalt
Wiesbadener Volksbank eG
BIC: WIBADE5W
IBAN: DE78 5109 0000 0000 2347 10

Notar
Wiesbadener Volksbank eG
BIC: WIBADE5W
IBAN: DE10 5109 0000 0000 2532 00

Entscheidung machen.³⁾ Der EuGH ist nicht befugt, die Bedeutung einer nationalen Bestimmung und die Art und Weise ihrer Anwendung zu beurteilen.⁴⁾

- Kommt das nationale Gericht aufgrund seiner Prüfungspflicht von Amts wegen zum Ergebnis, daß das EU-Gemeinschaftsrecht incl. der Rechtsprechung des EuGH dem nationalen Gericht eine Beantwortung dieser materiellrechtlichen Rechtsfrage nicht ermöglicht, weil eine Regelung in einer EU-Richtlinie der Inhaltsbestimmung bedarf, die sich aus der bisherigen EuGH-Rechtsprechung dazu nicht ergibt, dann darf es diese Inhaltsbestimmung nicht selbst vornehmen, sondern muß dem EuGH vorlegen (sog. Vorabentscheidungsverfahren gem. Art. 267 AEUV), um den EuGH als gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG)⁵⁾ diese Inhaltsbestimmung vornehmen zu lassen.⁶⁾ Die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung wie auch die Erheblichkeit der dem EuGH vorzulegenden Fragen stehen mithin in der Verantwortung des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts. Der EuGH ist dann grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden.⁷⁾

Dabei kann der EuGH die ihm vorgelegte Frage so umformulieren, daß er eine sachdienliche Antwort gegeben kann.⁸⁾ An dessen Vorgaben ist dann nicht nur das vorliegende Gericht sondern es sind alle nationalen Gerichte in vergleichbaren Fällen gebunden.

- Wurde im finanzgerichtlichen Verfahren ein EU-gemeinschaftsrechtlicher Bezug hergestellt, den das FG anders bzw. als nicht entscheidungserheblich beurteilt, so ist es nicht alleine deshalb verpflichtet, die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen, weil im finanzgerichtlichen Verfahren EU- gemeinschaftsrechtliche Fragen vorgetragen worden waren.⁹⁾ Allerdings ist dem BFH nicht zu folgen, daß alleine für den BFH als letztinstanzliches Gericht eine Vorlagenpflicht bestehen könne,¹⁰⁾ weil dabei verkannt wird, daß ungeachtet des Art. 267 Abs. 2 AEUV aus verfassungsrechtlichen Gründen des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG eine Vorlagepflicht für das FG bestehen kann.

Für diesen Fall ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren nach Maßgabe der gesetzlichen Zulassungsgründe erneut die Entscheidungserheblichkeit der EU-Gemeinschaftsrechtlichen Frage zu thematisieren und die Vorlagennotwendigkeit zu begründen, um dann, wenn gleichwohl auch dies nicht berücksichtigt wird, sich die Option der Verfassungsbeschwerde wegen Verstoßes gegen Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG offen zu halten.¹¹⁾

3) BFH 17.07.2008 – X R 62/04, BStBl. II 2008, 976, 977 f.

4) EuGH 10.01.2006 – Rs. C-222/04 (Cassa di Risparmio di Frenze), Slg. 2006, I- 289 Rdn. 63

5) BVerfG 29.04.2014 – 2 BvR 1572/10, NJW 2014, 2489 Rdn. 15 m.w.N.

6) EuGH 10.01.2006 – Rs. C-222/04 (Cassa di Risparmio di Frenze), Slg. 2006, I- 289 Rdn. 63; EuGH 11.10.2007 – Rs. C-443/06 (Hollmann), Slg. 2007, I-8491 Rdn. 18; *Callies* NJW 2013, 1905 f.

7) EuGH 11.10.2007 – Rs. C-443/06 (Hollmann), Slg. 2007, I-8491 Rdn. 19

8) EuGH 11.10.2007 – Rs. C-443/06 (Hollmann), Slg. 2007, I-8491 Rdn. 21

9) BFH 27.03.2007 – VIII B 152/05, BFH/NV 2007, 1335, 1336

10) BFH 27.03.2007 – VIII B 152/05, BFH/NV 2007, 1335, 1336

11) BVerfG 29.04.2014 – 2 BvR 1572/10, NJW 2014, 2489 Rdn. 15 m.w.N.

Zum Europarecht gehört nicht nur das EU-Gemeinschaftsrecht, sondern auch die Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK), auf die an anderer Stelle eingegangen wird.¹²⁾ Das Gemeinschaftsrecht schafft kein eigenständiges Prozessrecht, es kann aber bei der Durchführung eines Finanzgerichtsprozesses sehr wohl Bedeutung haben, wenn etwa eine gemeinschaftsrechtliche Frage in einem Finanzgerichtsprozess, Nichtzulassungsbeschwerde-/Revisionsverfahren oder einem gerichtlichen Aussetzungsverfahren (§ 69 FGO) entscheidungserhebliche Bedeutung hat.¹³⁾

II. Klägervortrag im finanzgerichtlichen Verfahren mit gemeinschaftsrechtlichen Bezügen

Wenn gemeinschaftsrechtliche Begründungen nicht schon im Einspruchsverfahren vorgebracht wurden, weil bereits das Finanzamt solche hätte berücksichtigen müssen,¹⁴⁾ dann sollten sie aber möglichst früh und umfassend in das finanzgerichtliche Verfahren eingebracht werden und die Entscheidungserheblichkeit aufgezeigt werden.¹⁵⁾ Ferner sollte in diesem Zusammenhang verdeutlicht werden, ob bei der entscheidungserheblichen gemeinschaftsrechtlichen Thematik es sich um eine solche handelt, die das FG von *Amts wegen* berücksichtigen *muß*, ohne dass sich die Vorlagefrage zum EuGH stellt oder ob und warum eine Vorlage zum EuGH geboten ist, die im Hinblick auf Art. 267 Abs. 2 AEUV das FG vornehmen *könnte* aber nicht *müßte*, es sei denn, dies wäre aus verfassungsrechtlichen Gründen (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) geboten.¹⁶⁾

Nicht jede im Schriftsatz vorzunehmende Erörterung europarechtlicher Fragen muß einen Vorlageantrag zum EuGH zum Ziel haben. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist es zunächst einmal Sache des FG, die Erheblichkeit europarechtlicher Fragen selbst zu beantworten und ggf. aufgrund richtlinienkonformer Auslegung selbst zu entscheiden.¹⁷⁾ Auch kann es darum gehen, das FG zu veranlassen, vorhandenes europäisches Recht oder bereits bekannte Rechtsprechung des EuGH anzuwenden.¹⁸⁾ Denn Mitgliedstaaten sind *verpflichtet*, bezüglich der sich aus einer Richtlinie ergebenden Verpflichtungen alle geeigneten Maßnahmen allgemeiner und besonderer Art zu treffen, dass alle Träger öffentlicher Gewalt – wozu auch Finanzämter und Gerichte gehören –, die Ziele der Richtlinie verwirklichen.¹⁹⁾ Dabei müssen solche Träger öffentlicher Gewalt sich soweit wie möglich am Wortlaut und Zweck der Richtlinie ausrichten,

12) *Redeker* AnwBl 2004, 71 zu vergleichbaren Besonderheiten im Verwaltungsprozess.

13) Zur deutschen Unternehmensbesteuerung und europäischen Grundfreiheiten siehe *Cordewener* DStR 2004, 6; ferner *Wagner* GmbHR 2003, 684

14) *Wagner* ZSteu 2004, 168

15) *Cordewener* DStR 2004, 6, 11

16) *Wagner* ZSteu, 2004, 168

17) EuGH 19.09.2000 – C-454/98, Beilage zu BFH/NV 5/2001, 33, 35

18) EuGH 28.01.1999 – Rs. C-181/96, HFR 1999, 419

19) EuGH 26.09.1996 – Rs. C-168/95, Slg. I-4705 Rdn. 41; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146; *Roth* EWS 2005, 385

damit der Zweck der Richtlinie erreicht werden kann.²⁰⁾ Insoweit handelt es sich um eine fortwährende Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung.²¹⁾ Dazu gehört auch, seitens des Mitgliedstaates mit seinen Institutionen (darunter auch Gerichten und Verwaltung) das gesamte nationale Recht an Hand des Wortlautes und Zwecks der Richtlinie richtlinienkonform so auszulegen, daß das in der Richtlinie vorgegebene Ergebnis erreicht werden kann.²²⁾ Und diese Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung betrifft das gesamte Recht, einerlei, ob es vor oder nach Inkrafttreten der Richtlinie erlassen wurde.²³⁾ Auf diese Weise – so der EuGH – werde es nationalen Gerichten ermöglicht, im Rahmen ihrer Zuständigkeit die volle Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten.²⁴⁾ Und weil dem so ist, kann sich der Kläger in seinem finanzgerichtlichen Verfahren darauf berufen, dass das FG bzw. der BFH das nationale Recht im Wege richtlinienkonformer Auslegung möglichst nach zuvor genannten Maßstäben *auslegt*,²⁵⁾ was noch nichts mit einer europarechtlichen Begründung zwecks einer Vorlage zum EuGH zu tun hat. Denn die Rechtsprechung muß die Umsetzung einer Richtlinie und deren vollständige Anwendung gewährleisten.²⁶⁾ Dies insbesondere dann, wenn die Richtlinie entweder nicht oder nur unzureichend oder nur in einer Weise umgesetzt wurde, dass als Folge davon die mit der Richtlinie verfolgten Ziele nicht ausreichend erreicht wurden.²⁷⁾ Und in diesem Zusammenhang kann auch vor dem FG gerügt werden, dass das Finanzamt das nationale Recht in einer Weise angewandt hat, die der Pflicht des Finanzamtes zur Durchsetzung der Ziele der Richtlinie entsprochen hätte.²⁸⁾

Aber die Frage der Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann sich nicht nur in den vorgenannten Fällen der *Pflicht* zu dessen Anwendung stellen. So kann eine Anwendung von Gemeinschaftsrecht im Rahmen richtlinienkonformer Auslegung oder im Hinblick auf ein Vorabentscheidungsersuchen zum EuGH sich auch dann stellen, wenn es (nur) um die *Berechtigung* der Anwendung von Gemeinschaftsrecht geht. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn eine Richtlinie schon in Kraft getreten war, der Mitgliedstaat aber (zulässigerweise) sie aufgrund einer Umsetzungsfrist noch nicht in nationales Recht umgesetzt hatte. Für den Zeitraum bis zum Ablauf der Umsetzungsfrist ist z.B. ein Finanzamt oder Finanzgericht durchaus berechtigt, gleichwohl schon die Richtlinie zu berücksichtigen und im Hinblick darauf bezüglich des nationalen Rechts eine richt-

20) EuGH 13.11.1990 – Rs. C-106/89, Slg. 1990, I-4135 Rdn. 8; EuGH 16.12.1993 – Rs. C-334/92, Slg. 1993, I-6911 Rdn. 20; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146

21) EuGH 18.12.1997 – Rs. C-129/96 (Inter-Enviroment-Wallonie), Slg. 1997, I-7411 Rdn. 40; *Roth* EWS 2005, 385

22) EuGH 04.07.2006 – Rs. C-212/04 (ADENELER), NJW 2006, 2465 Rdn. 108

23) EuGH 04.07.2006 – Rs. C-212/04 (ADENELER), NJW 2006, 2465 Rdn. 108

24) EuGH 04.07.2006 – Rs. C-212/04 (ADENELER), NJW 2006, 2465 Rdn. 109

25) EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146

26) EuGH 09.09.1999 – Rs. C-217/97, Slg. 1999, I-5087 Rdn. 31; EuGH 16.11.2000 – Rs. C-214/98, Slg. 2000, I-9601 Rdn. 49; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146

27) EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146

28) EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146

linienkonforme Auslegung vorzunehmen oder seitens des FG ein Vorabentscheidungsverfahren einzuleiten.²⁹⁾

III. Anwendungsbereich des EU-Gemeinschaftsrechts

1. Primärrecht

Zum primären Gemeinschaftsrecht gehören die Gründungsverträge³⁰⁾ - sogenannte „Verfassung“ der Gemeinschaftsrechtsordnung³¹⁾ -, die Protokolle zu den Verträgen als deren Bestandteile, die (ungeschriebenen) Allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts, die Regelung von Streitigkeiten über die Auslegung und Anwendung von zur Gemeinschaftsrechtsordnung gehörenden Bestimmungen eines internationalen Übereinkommens, das die Gemeinschaft geschlossen hat (sog. gemischte Übereinkunft).³²⁾ Die alleinige Auslegungskompetenz der Verträge steht – je nach Zuständigkeit – alleine dem EuGH bzw. dem EuG zu (Art. 344 AEUV). Die dadurch verfaßte Rechtsordnung der Gemeinschaft hat Vorrang vor dem Recht der Mitgliedstaaten und entfaltet gegenüber Mitgliedstaaten und bezüglich der die Staatsangehörigen von Mitgliedstaaten betreffenden Bestimmungen unmittelbare Wirkung,³³⁾ ohne dass es eines Umsetzungsaktes bedarf, was von den innerstaatlichen Organen der Mitgliedstaaten (Behörden, Gerichte) zwingend zu beachten ist.³⁴⁾

Der EuGH hat unter Rückgriff auf gemeinsame Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten und der Gewährleistung der EMRK allgemeine Rechtsgrundsätze bezüglich gemeinschaftlicher Grundrechtsstandards entwickelt (GRCh).³⁵⁾ Das BVerfG³⁶⁾ attestiert diesem gemeinschaftsrechtlichen Grundrechtsschutz ein Maß, das

„nach Konzeption, Inhalt und Wirkungsweisen dem Grundrechtsstandard des Grundgesetzes im wesentlichen gleich zu achten ist,“

so dass es eine Überprüfung des Gemeinschaftsrechts am Maßstab des GG so lange nicht vornimmt, solange dieser gemeinschaftsrechtliche Grundrechtsstandard anhalte.³⁷⁾

29) EuGH 07.01.2003 – Rs. C-306/99, DStRE 2003, 69 Rdn. 78, 88 ff., 94

30) Zuletzt Vertrag über die Europäische Union i.d.F. des Vertrages von Lissabon

31) EuGH 14.12.1991 – Gutachten 01/91, Slg. 1991, I-6079 Rdn. 21

32) EuGH 30.05.2006 – Rs. C-459/=3 (Kommission/Irland), EuZW 2006, 464 Rdn. 82 f.

33) EuGH 14.12.1991 – Gutachten 01/91, Slg. 1991, I-6079 Rdn. 21

34) *Herdegen*, Europarecht, 4. Aufl. 2002, Rdn. 167

35) Nachweise bei *Herdegen*, Europarecht, 4. Aufl. 2002, Rdn. 170 f.; *Jarass*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 2010; *Meyer*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, 3. Aufl. 2011

36) BVerfG 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339, 378

37) BVerfG 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339, 387

2. Sekundärrecht

Hierzu zählen Verordnungen,³⁸⁾ Richtlinien und Entscheidungen.

Verordnungen haben unmittelbare und verbindliche Geltungswirkung in allen Mitgliedstaaten (Art. 288 Abs. 1, 2 AEUV). Besteht zwischen den Erwägungsgründen einer Verordnung und den einzelnen Verordnungsvorschriften eine Diskrepanz, so kann lt. BFH³⁹⁾ Verordnungsvorschriften nicht gegen deren Wortlaut ausgelegt werden.

Richtlinien dagegen richten sich an die Mitgliedstaaten und sind für diese bezüglich des mit einer Richtlinie verfolgten Ziels verbindlich (1. Stufe), wobei die Wahl von Form und Mittel der Richtlinie dem jeweiligen Mitgliedstaat überlassen bleibt (2. Stufe - Art. 288 Abs. 3 AEUV). Die Umsetzung einer Richtlinie muß dem Gebot effektiver⁴⁰⁾ Umsetzung entsprechen. Folglich muß der Mitgliedstaat eine Richtlinie so umsetzen, dass er

„tatsächlich die vollständige Anwendung der Richtlinie in so klarer und bestimmter Weise gewährleistet, dass – soweit die Richtlinie Ansprüche des Einzelnen begründen soll – die Begünstigten in der Lage sind, von allen ihren Rechten Kenntnis zu erlangen und diese gegebenenfalls vor den nationalen Gerichten geltend zu machen.“⁴¹⁾

Ein Mitgliedstaat hat folglich als Adressat der Richtlinie die Verpflichtung, in seiner nationalen Rechtsordnung alle Maßnahmen zu ergreifen, um die volle Wirksamkeit der Richtlinie gemäß ihrer Zielsetzung zu erreichen.⁴²⁾ Mithin muß der Mitgliedstaat die Transformation einer Richtlinie in nationales Recht so vornehmen, daß tatsächlich die vollständige Anwendung der Richtlinie gewährleistet ist, so daß sich daraus die Rechtslage für die Adressaten hinreichend klar erkennbar ergibt, um im Hinblick darauf solche Rechte vor Gericht geltend machen zu können.⁴³⁾ Zu allgemein gehaltene Rechts- bzw. Verwaltungsvorschriften des nationalen Rechts bergen mithin das Risiko, daß eine vollständige Anwendung der Richtlinie nicht gewährleistet ist und folglich keine effektive Umsetzung der Richtlinie gegeben ist.⁴⁴⁾ Das Vorhandensein nationaler Vorschriften macht eine Transformation nur dann entbehrlich, wenn diese Vorschriften die vollständige Anwendung der Richtlinie durch die Verwaltung garantieren.⁴⁵⁾ Es ist mithin den Mitgliedstaaten

38) Grundverordnungen des Rates und Durchführungsverordnungen der Kommission

39) BFH 23.06.2009 – VII R 11/07, BFH/NV 2009, 1851, 1852

40) *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 10 m.w.N.

41) EuGH 11.08.1995 – Rs. C-433/93 (Kommission/Bundesrepublik Deutschland), Slg. 1995, I-2303 Rdn. 18; so auch EuGH 20.10.2005 – Rs. C-06/04 (Kommission/Vereinigtes Königreich), Slg. 2005, I-9017 Rdn. 21 m.w.N.

42) EuGH 17.06.1999 – Rs. C-336/97 (Kommission/Italien), Slg. 1999, I-3771 Rdn. 19; EuGH 18.03.2001 – Rs. C-97/00 (Kommission/Frankreich), Slg. 2001, I-2053 Rdn. 9; EuGH 07.05.2002 – Rs. C-478/99 (Kommission/Schweden), Slg. 2002, I-4147 Rdn. 15; EuGH 24.06.2003 – Rs. C-72/02 (Kommission/Portugal), Slg. 2003, 6597 Rdn. 18

43) EuGH 14.09.2004 – Rs. – C-168/03 (Kommission/Spanien), Slg. 2004, I-8227 Rdn. 36 m.w.N.; EuGH 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofod), Slg. 2007, I-5795 Rdn. 41

44) EuGH 20.10.2005 – Rs. C-06/04 (Kommission/Vereinigtes Königreich), Slg. 2005, I-9017 Rdn. 27 f.

45) EuGH 29.04.2004 – Rs. C-194/01 (Kommission/Österreich), Slg. 2004, I-4579 Rdn. 39; EuGH 07.10.2004 – Rs. –C-103/02 (Kommission/Italien), Slg. 2004, I-9127 Rdn. 33; EuGH 20.10.2005 – Rs. C-06/04 (Kommission/Vereinigtes Königreich), Slg. 2005, I-9017 Rdn. 24

nicht gestattet, bei der Transformation in nationales Recht hinter den Vorgaben der Richtlinie zurückzubleiben, es ist ihnen aber sehr wohl gestattet, strengere nationale Bestimmungen als die per Richtlinie vorgegebenen festzulegen.⁴⁶⁾

Dies bedeutet mit oben Ausgeführtem, dass nach dieser 2. Stufe alsdann quasi in einer 3. Stufe Gerichte und Behörden des jeweiligen Mitgliedstaates das in nationales Recht transformierte Gemeinschaftsrecht anwenden müssen. Dabei muß das nationale Recht richtlinienkonform ausgelegt werden.⁴⁷⁾

Während eine europäische Verordnung in jedem Mitgliedstaat unmittelbare Geltung hat (Art. 288 Abs. 2 AEUV), sind bei einer europäischen Richtlinie die Mitgliedstaaten verpflichtet, ihr innerstaatlich Geltung zu verschaffen, wobei es ihnen überlassen bleibt, in welcher Form und mit welchen Mitteln sie dies tun wollen (Art. 288 Abs. 3 AEUV). Richtlinien können dabei unterschiedliche Ziele verfolgen:

- Bestimmte Richtlinien erfordern es, dass gesetzgeberische Maßnahmen auf nationaler Ebene getroffen werden und ihre Einhaltung einer gerichtlichen oder behördlichen Überprüfung unterliegt.⁴⁸⁾
- Andere Richtlinien geben Mitgliedstaaten vor, erforderliche Maßnahmen zu treffen, um zu gewährleisten, „dass bestimmte allgemein ausgedrückte und nicht quantifizierbare Ziele erreicht werden, wobei sie den Mitgliedstaaten ein Ermessen bei der Frage belassen, welche Maßnahmen zu ergreifen sind.“⁴⁹⁾
- Und wiederum andere Richtlinien verlangen von Mitgliedstaaten, nach einer bestimmten Frist sehr genaue und konkrete Ziele erreicht zu haben.⁵⁰⁾

Je nachdem, welche Ziele eine Richtlinie verfolgt, ist daran zu messen, ob ein Mitgliedstaat sich entsprechend den Vorgaben der Richtlinie verhalten hat oder nicht, also eine richtliniengemäße Umsetzung erfolgte oder nicht.

Der verbindliche Charakter, den Richtlinien gemäß Art. 288 AEUV *gegenüber Mitgliedstaaten* haben, hat nach der Rechtsprechung des EuGH folgende Konsequenzen:

Eine Richtlinie begründet keine Verpflichtungen des Einzelnen, so dass sie auch nicht *gegenüber* solchen Personen in Anspruch genommen werden kann.⁵¹⁾ Dies ist auch der Grund, warum eine Richtlinie keine *horizontale Wirkung* zwischen Einzelnen entfalten kann, so dass sich ein Einzel-

46) EuGH 02.06.2005 – Rs. C-282/02 (Kommission/Irland), Slg. 2005, I-4653 Rdn. 10

47) Ruffert in: Callies/Ruffert, Kommentar zum EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl. 2002, EG Art. 24 9 Rdn. 108 ff. m.w.N. zur Frage des Vorrangs der richtlinienkonformen Auslegung vor nationalen Auslegungsmethoden.

48) EuGH 18.06.2002 – Rs. C-60/01 (Kommission/Frankreich), Slg. 2002, I-5679 Rdn. 26 m.w.N.

49) EuGH 18.06.2002 – Rs. C-60/01 (Kommission/Frankreich), Slg. 2002, I-5679 Rdn. 27 m.w.N.

50) EuGH 18.06.2002 – Rs. C-60/01 (Kommission/Frankreich), Slg. 2002, I-5679 Rdn. 28 m.w.N.

51) EuGH 14.07.1994 – Rs. C-91/92 (Facini Dori), Slg. 1994, I-3325 Rdn. 24; EuGH 07.03.1996 – Rs. C-192/94 (El Corte Ingles), 1996, I-1281 Rdn. 20; EuGH 14.09.2000 – Rs. C-343/98 (Collini und Chiappero), Slg. 2000, I-6659 Rdn. 20; EuGH 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (Kofoed), Slg. 2007, I-5795 Rdn. 42; Generalanwalt Leger in EuGH 25.09.2003 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Nr. 66

ner gegenüber einem anderen nicht auf eine unmittelbare Wirkung der Richtlinie berufen kann,⁵²⁾ weil dies gegenüber dem anderen belastend wirkt. Aber auch eine Behörde kann sich gegenüber einem Einzelnen nicht auf eine unmittelbare Anwendung der Richtlinie berufen, deren Umsetzung nicht erfolgt ist;⁵³⁾ denn auch ein Mitgliedstaat, der entgegen seiner Verpflichtung zur effektiven Umsetzung nicht entsprochen hat, soll nicht Vorteile aus dieser Untätigkeit zu Lasten des Einzelnen ziehen können.⁵⁴⁾ Der EuGH begründet dies damit, dass der Grundsatz der Rechtssicherheit der Begründung von Verpflichtungen für den Einzelnen durch Richtlinien entgegenstehe. Denn Richtlinien würden gegenüber dem Einzelnen nur *Rechte* begründen.⁵⁵⁾

Umgekehrt bedeutet dies aber sehr wohl, dass sich der Einzelne gegenüber dem Gericht oder einer Behörde⁵⁶⁾ auf eine unmittelbare Wirkung der Richtlinie berufen kann, wenn diese nicht fristgemäß oder nicht effektiv umgesetzt wurde, und der Einzelne zu dem Personenkreis gehört, dem durch die Richtlinie Rechtspositionen eingeräumt wurden.⁵⁷⁾ Man nennt dies die *vertikale unmittelbare Wirkung* einer Richtlinie.⁵⁸⁾

Dies soll der Einzelne selbst dann können, wenn sich daraus negative Auswirkungen auf die Rechte Dritter ergeben können.⁵⁹⁾

Für die Maßstäbe und Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung sind unterschiedliche Auffassungen vorhanden:

- Einerseits wird vertreten, bei dem einer Richtlinie entgegenstehenden nationalen Recht hätten die Institutionen des Mitgliedstaates (Behörden und Gerichte) sich über dieses gegebenenfalls mittels Normensubstitution hinwegzusetzen.

52) BVerfG 10.12.2014 – 2 BvR 1549/07, ZIP 2015, 335 Rdn. 29; Generalanwalt *Leger* in EuGH 25.09.2003 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Nr. 66

53) Generalanwalt *Leger* in EuGH 25.09.2003 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Nr. 66

54) Generalanwalt *Leger* in EuGH 25.09.2003 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Nr. 69

55) EuGH 07.01.2004 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Rdn. 56 u.H.a. EuGH 26.02.1986 – 152/84 (Marshall), Slg. 1986, 723 Rdn. 48

56) Nach EuGH 04.12.1997 – Rs. C-253/96 – C-258/96 (Kampelmann u.a.), Slg. 1997, I-6907 Rdn. 46 besteht diese vertikale unmittelbare Wirkung einer Richtlinie gegenüber allen Einrichtungen und Organisationen, die dem Staat oder seiner Aufsicht unterstehen. Dazu gehören auch Einrichtungen, denen durch Hoheitsakte die Erbringung von Dienstleistungen im öffentlichen Interesse unter Aufsicht des Staates übertragen worden sind; so auch Generalanwalt *Leger* in EuGH 25.09.2003 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Nr. 68 i.V.m. FN. 50. Ferner EuGH 22.06.1989 – Rs. 103/88 (Fratelli Constanzo), Slg. 1989, 1839 betreffend die Rechte eines Bieters in einem Ausschreibungsverfahren, sich auf eine Richtlinie berufen zu dürfen; ferner EuGH 12.11.1996 – Rs. C-201/94 (Smith & Nephew und Primecrown), Slg. 1996, I-5819 betreffend das Recht eines Wirtschaftsteilnehmers, sich auf eine Richtlinie berufen zu könne, der sich im Wege der Anfechtung gegen die einem Konkurrenten erteilte Genehmigung gewandt hatte.

57) Generalanwalt *Leger* in EuGH 25.09.2003 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Nr. 72

58) Generalanwalt *Leger* in EuGH 25.09.2003 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Nr. 68

59) EuGH 22.06.1989 – Rs. 103/88 (Fratelli Constanzo), Slg. 1989, I-1839 Rdn. 28 – 33; EuGH 30.04.1996 – Rs. C-1994/94 (CIA Security International), Slg. 1996, I-2201 Rdn. 40 – 45; EuGH 12.11.1996 – Rs. C-201/94 (Smith & Nephew und Primecrown), Slg. 1996, I-5819 Rdn. 33 – 29; EuGH 26.09.2000 – Rs. C-443/98 (Unilever), Slg. 2000, I-7535 Rdn. 45 – 52; EuGH 07.01.2004 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Rdn. 57

- Andererseits wird die Meinung vertreten, das nationale Gericht könne bei einer richtlinienkonformen Auslegung wegen Art. 20 Abs. 3 GG sich über den Gesetzeswortlaut eines nationalen Gesetzes nicht hinwegsetzen, so daß eine richtlinienkonforme Auslegung gegen den eindeutigen Wortlaut eines nationalen Gesetzes nicht möglich sei,⁶⁰⁾ es sei denn, es sei ein Fall zulässiger richterlicher Rechtsfortbildung gegeben.⁶¹⁾ Die richtlinienkonforme Auslegung sei nicht Ausdruck eines Vorranges des Gemeinschaftsrechts, sondern nur ein Gebot, nationales Recht gemeinschaftsfreundlich anzuwenden.⁶²⁾

a) Transformationsmängel

Ist eine Richtlinie in Kraft getreten, so gilt ab dann das sog. Frustrationsverbot. Dies bedeutet, daß nationale Gerichte ab Inkrafttreten der Richtlinie bis zum Ablauf der Transformationsfrist das innerstaatliche Recht nicht in einer Weise auslegen dürfen, die die mit der Richtlinie verfolgten Ziele ernsthaft gefährden.⁶³⁾

Ist eine Richtlinie innerhalb der Umsetzungsfrist nicht so vollständig in nationales Recht umgesetzt worden, wie es dem Gebot effektiver Umsetzung entsprochen hätte, so muß das nationale Gericht - frühestens ab Ablauf der Transformationsfrist⁶⁴⁾ - im Wege der richtlinienkonformen Auslegung das nationale Recht „soweit wie möglich“ in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht auslegen und gegebenenfalls der Richtlinie eine unmittelbare Wirkung im Mitgliedstaat zuordnen:

„Die Auslegungsregel läßt sich jedoch nicht zu einer eigentlichen Umformulierung der nationalen Rechtsvorschriften anwenden,“⁶⁵⁾

wenn dies unter Verstoß gegen Art. 288 AEUV zu einer unmittelbaren Wirkung solcher Richtlinienbestimmungen führen würde, die für Bürger *Verpflichtungen* schaffen.⁶⁶⁾ Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass Richtlinienbestimmungen entweder dann unmittelbare Wirkung entfalten, wenn bei einer *entgegen* dem Gebot effektiver Umsetzung transformierten Richtlinie dem Bürger die *Rechte* verschafft werden sollen, die in der Richtlinie zu seinen Gunsten angesprochen sind oder das nationale Recht entsprechend richtlinienkonform ausgelegt werden muß. Denn das Anliegen, Einzelnen per Richtlinie Rechtspositionen zu verleihen, könnte sonst beeinträchtigt bzw.

60) *Herdegen* WM 2006, 1921, 1928

61) *Herdegen* WM 2006, 1921, 1925 f., 1928

62) *Herdegen* WM 2006, 1921, 1928; s.o. Rdn. 277

63) EuGH 04.07.2006 – Rs. C-212/04, Slg. 2006, I-6057 Rdn. 122 f.; BVerfG 31.07.2013 – 1 BvR 130/12, AG 2013, 800 Rdn. 23

64) BVerfG 31.07.2013 – 1 BvR 130/12, AG 2013, 800 Rdn. 21 m.w.N.

65) Generalanwalt *Elmer* in EuGH 26.09.1996 – Rs. C- 168/95 (Arcaro), Slg. 1996, I- 4705 Nr. 39

66) EuGH 26.09.1996 – Rs. C- 168/95 (Arcaro), Slg. 1996, I- 4705 Rdn. 36

vereitelt werden, wenn es Mitgliedstaaten möglich wäre, das Gebot effektiver Umsetzung zu ignorieren.⁶⁷⁾

Generalanwalt *Leger* beschreibt zudem die Möglichkeit der Normensubstitution:

„Es [das nationale Gericht] hat vielmehr sein innerstaatliches Recht kritisch zu würdigen, um sich vor dessen Anwendung zu vergewissern, dass es mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Hält es eine mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbare Auslegung seines innerstaatlichen Rechts nicht für möglich, so hat es dessen Anwendung auszuschließen und sogar an Stelle seines innerstaatlichen Rechts im Wege einer Normensubstitution die Bestimmung des Gemeinschaftsrechts anzuwenden, es sei denn - wiederum -, daraus ergibt sich eine Verschlechterung der Rechtsstellung des Einzelnen.“⁶⁸⁾

Ist eine Richtlinie inhaltlich unbedingt, hinreichend genau, aber nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in nationales Recht umgesetzt worden, kann sich dann der Einzelne vor einem nationalen Gericht dem Staat gegenüber darauf berufen.⁶⁹⁾ Denn schließlich kommt es darauf an, dass in Umsetzung einer Richtlinie deren vollständige Anwendung tatsächlich gewährleistet ist.⁷⁰⁾

b) Anwendungsdefizite

Jeder Mitgliedstaat ist verpflichtet, die rechtswidrigen Folgen eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht zu beheben.⁷¹⁾ Diese Pflicht trifft auch Behörden eines Mitgliedstaates in ihrer jeweiligen Zuständigkeit.⁷²⁾

Dazu gehört auch, entstandene Schäden zu ersetzen⁷³⁾ wobei dies sich nach innerstaatlichem Verfahrensrecht richtet. Die Durchsetzung solcher Ansprüche nach innerstaatlichem Recht darf nicht ungünstiger sein als bei gleichgelagerten Fällen innerstaatlicher Art (Äquivalenzprinzip) und die Durchsetzung gemeinschaftsrechtlich begründeter Rechte darf nicht praktisch unmöglich

67) *Nettesheim* in: Grabitz/Hilf, Das Recht der europäischen Union, Bd. II (Stand: 08/2002), EGV Art. 249 Rdn. 157 und 159; *Ruffert* in: Callies/Ruffert, Kommentar zum EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl. 2002, EG Art. 24 9 Rdn. 68 ff., 74

68) Schlussanträge Generalanwalt *Leger* vom 08.04.2003 in EuGH Rs. C-224/01 (*Köbler/Österreich*), Nr. 59; in diesem Sinne auch Schlussanträge Generalanwalt *Geelhoed* vom 03.06.2003 in EuGH Rs. C-129/00 (*Kommission/Italien*), Nr. 66. Zur Bedeutung des Vorrangs und der Durchführung von EG-Recht für die nationale Rechtsetzung und Rechtsanwendung siehe ferner *Jarass/Beljin NVwZ* 2004, 1

69) EuGH 19.01.1982 – Rs. 08/81 (*Becker*); Slg. 1982, 53 Rdn. 25; EuGH 22.06.1989 – Rs. 103/88 (*Fratelli Constanzo*), Slg. 1989, 1839 (Rdn. 29); EuGH 01.06.1999 – Rs. C-319/97 (*Kortas*), Slg. 1999, I-3143 Rdn. 21; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00 (*Marks & Spencer*), Slg. 2002, I-6325 Rdn. 25

70) EuGH 09.09.1999 – Rs. C-217/97 (*Kommission/Deutschland*), Slg. 1999, I-5087 Rdn. 31; EuGH 16.11.2000 – Rs. C-214/98 (*Kommission/Griechenland*), Slg. 2000, I-9601 Rdn. 49; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00 (*Marks & Spencer*), Slg. 2002, I-6325 Rdn. 26

71) EuGH 16.12.1960 – Rs. 06/60 (*Humblet*), Slg. 1960, 1163, 1185; EuGH 19.11.1991 – Rs. C-06/90 und C-09/90 (*Francovich u.a.*), Slg. 1991, I-5357 Rdn. 36; EuGH 07.01.2004 – Rs. C-201/02 (*Delena Wells*), Rdn. 64

72) EuGH 12.06.1990 – Rs. C-08/88 (*Deutschland/Kommission*), Slg. 1990, I-2321 Rdn. 31; EuGH 07.01.2004 – Rs. C-201/02 (*Delena Wells*), Rdn. 64

73) EuGH 07.01.2004 – Rs. C-201/02 (*Delena Wells*), Rdn. 66

gemacht oder übermäßig erschwert werden (Effektivitätsprinzip).⁷⁴⁾ Folglich muß ein nationales Gericht sein nationales Verfahrensrecht so anwenden, daß die volle Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts gewährleistet ist.

„Letzteres kann das Gericht dazu veranlassen, falls erforderlich, eine Vorschrift, die dem entgegensteht, außer Acht zu lassen oder eine nationale Vorschrift, die nur im Hinblick auf einen innerstaatlichen Sachverhalt ausgearbeitet worden ist, auszulegen, um sie auf den betreffenden grenzüberschreitenden Sachverhalt anzuwenden.“⁷⁵⁾

Umgekehrt verstößt es gegen den Effektivitätsgrundsatz, wenn eine nationale Verfahrensvorschrift die Anwendung des Gemeinschaftsrechts unmöglich macht oder übermäßig erschwert.⁷⁶⁾

c) Wirkungen einer Richtlinie

Richtlinien sind grundsätzlich europäisch-autonom auszulegen.⁷⁷⁾ Die Erwägungsgründe geben dabei Aufschluss über die Vorstellungen des Richtliniengebers als sog. Interpretationsdirektiven⁷⁸⁾ sowie die Ziele einer Richtlinie.⁷⁹⁾

Ist eine Richtlinie nicht fristgemäß oder nicht effektiv umgesetzt worden bzw. legen die Richtlinienbestimmungen Rechte des Einzelnen gegenüber dem Staat fest, so kann sich der Einzelne unmittelbar auf die Regelungen der Richtlinie gegenüber dem Finanzamt berufen, wenn die Regelungen der Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind.⁸⁰⁾ Die Regelungen der Richtlinie haben dann gegenüber allen nicht richtlinienkonformen Bestimmungen des nationalen Rechts Vorrang.⁸¹⁾ Also bedarf es bei einer nicht fristgerechten oder ineffektiven Umsetzung einer Richtlinie zunächst einer Klärung, ob man mittels einer richtlinienkonformen Auslegung nationaler Vorschriften der Richtlinie zum Erfolg verhelfen kann.

Die Gesetzesbindung des Art. 20 Abs. 3 GG erfaßt EU-Richtlinien als Auslegungsmaßstab, wie die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung per Gesetzesauslegung oder Rechtsfortbildung

74) EuGH 14.12.1995 – Rs. C-312/93 (Peterbroeck), Slg. 1995, I-4599 Rdn. 12; EuGH 16.05.2000 – Rs. C-78/98 (Preston u.a.) Slg. 2000, I-3201 Rdn. 31; EuGH 02.10.2003 – Rs. C-147/01 (Webers Wine World Handels-GmbH u.a./Beta-Leasing GmbH), HFR 2004, 65 Rdn. 102 f.; EuGH 07.01.2004 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Slg. 2004, I-723 Rdn. 67; EuGH 08.11.2005 – Rs. C-443/03 (Leffler), Slg. 2005, 9611 Rdn. 50; EuGH 06.10.2009 – Rs. C-40/08 (Asturcom), EWS 20009, 476 Rdn. 39, 50

75) EuGH 08.11.2005 – Rs. C-443/03 (Leffler), Slg. 2005, 9611 Rdn. 51 m.w.N. (ständige Rechtsprechung)

76) EuGH 07.06.2007 – Rs. C-225/05 (van der Weerd u.a.), Slg. 2007, 4233-I Rdn. 33

77) Zur Auslegung von EU-Recht *Schroeder* JuS 2004, 180

78) *Drygala* ZIP 1997, 968, 970; *Pfeiffer* in: Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Bd. III (Stand: 05/1999), RL 93/13/EWG A 5 Vorbem. Rdn. 20, 22

79) EuGH 23.03.2000 – Rs. C-208/98 (Berliner Kindl Brauerei/Siepert), ZIP 2000, 574 Rdn. 20; *Drygala* ZIP 1997, 968, 970; *Wagner* ZSteu 2004, 168

80) EuGH 06.11.2003 – Rs. C-45/01 (Christoph-Dornier-Stiftung), HFR 2004, 70 Rdn.78; EuGH 17.02.2005 – Rs. C-462/02 (Linneweber und Arkritidis), slg 2005, I-1131 Rdn. 33 m.w.N.

81) EuGH 06.11.2003 – Rs. C-45/01 (Christoph-Dornier-Stiftung), HFR 2004, 70 Rdn.81

besteht.⁸²⁾ Dieses basiert auf Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG bzw. auf der deutschen Zustimmung zum EG-Vertrag (Art. 288 Abs. 3 AEUV).⁸³⁾

3. Zum Vorrang des EU-Gemeinschaftsrechts vor nationalem Recht

Der *Vorrang* des europäischen Gemeinschaftsrechts vor nationalem Recht – nicht die Nichtigkeit nationalen Rechts⁸⁴⁾ - verpflichtet die Mitgliedstaaten⁸⁵⁾ und ihre Organe zu zweierlei: Einerseits das mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbare nationale Recht nicht anzuwenden⁸⁶⁾ und andererseits dem Gemeinschaftsrecht im nationalen Recht zum Durchbruch zu verhelfen.⁸⁷⁾ Der Vorrang kann sich wie folgt stellen: Einerseits im Falle der unmittelbaren Anwendung des Gemeinschaftsrechts im nationalen Rechtskreis (Anwendungsvorrang i.e.S.)⁸⁸⁾ und andererseits im Falle der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts (Anwendungsvorrang i.w.S.).⁸⁹⁾ Dem nationalen Gericht ist es verwehrt, die Rechtmäßigkeit von Rechtsakten der Gemeinschaftsorgane in Zweifel zu stellen, da für deren Rechtmäßigkeit eine Vermutung spricht, so lange solche Rechtsakte nicht zurückgenommen wurden, im Rahmen einer Nichtigkeitsklage für nichtig erklärt worden sind oder aufgrund eines Vorabentscheidungsersuchens oder einer Rechtswidrigkeitseinrede für ungültig erklärt worden sind.⁹⁰⁾ Ausnahmsweise gilt nur dann etwas anderes, wenn Fehler von Rechtsakten der Gemeinschaftsorgane so offensichtlich sind, daß sie von der Gemeinschaftsordnung nicht geduldet werden können, was aber auf außergewöhnliche Fälle beschränkt bleibt.⁹¹⁾

Bei der Umsetzung von Gemeinschaftsrecht muß man unterscheiden zwischen der Amtspflicht nationaler Gerichte, Gemeinschaftsrecht anzuwenden und der getrennt davon zu sehenden Frage,

82) *Herdegen* WM 2006, 1921, 1925 f.

83) *Herdegen* WM 2006, 1921, 1926

84) *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 4: Durch den Anwendungsvorrang bleibt das nationale Recht wirksam und gilt für die Fälle weiter, die nicht im Konflikt mit dem Gemeinschaftsrecht stehen. Ferner *Cordewener* DStR 2004, 6, 9

85) *Herdegen* WM 2006, 1921, 1926

86) *Cordewener* DStR 2004, 6, 10; *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 4 f.; a.A. *Herdegen* WM 2006, 1921, 1926, wonach damit die Gesetzesbindung des Art. 20 Abs. 3 GG verlassen wird und die sich aus Art. 23 Abs. 1 Satz 1 GG ergebende Verteilung der Rechtssetzungshoheit im Verhältnis EU und Bundesrepublik Deutschland verlassen wird.

87) *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1

88) BVerfG 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223; BFH 11.06.1997 – XI R 65/95, BStBl. II 1999, 420; BFH 23.11.2000 – V R 49/00, BStBl. II 2001, 266; BFH 01.07.2004 – V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; BFH 17.07.2008 – X R 62/04, BStBl. II 2008, 976, 977 f.; FG Hamburg 04.04.2006 – III 105/05, DStR 2006, 1367, 1370; *Cordewener* DStR 2004, 6, 9; Nach *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 3 f. ist dafür Voraussetzung: Die Rechtswirksamkeit von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht, zugleich aber ein Widerspruch zwischen beidem oder eine Anwendungskollision.

89) *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 2 f.

90) EuGH 05.10.2004 – Rs. C-475/01 (Kommission/Griechenland), HFR 2005, 70 Rdn. 18

91) EuGH 05.10.2004 – Rs. C-475/01 (Kommission/Griechenland), HFR 2005, 70 Rdn. 19 f.

ob bzw. wann dem EuGH vorzulegen ist.⁹²⁾ Nationale Gerichte – auch Instanzgerichte⁹³⁾ – sind von Amts wegen verpflichtet, europäischem Recht zur Geltung zu verhelfen.⁹⁴⁾

Ist eine Richtlinie vom Mitgliedstaat ordnungsgemäß umgesetzt worden, dann ist gesetzliche Ermächtigungsgrundlage z.B. für einen Verwaltungsakt die deutsche Transformationsnorm. Der Einzelne kann sich dann zwar nicht direkt auf die Richtlinie berufen.⁹⁵⁾ Aber der Mitgliedstaat ist verpflichtet, mit allen Trägern öffentlicher Gewalt, wozu neben Behörden auch die nationalen Gerichte gehören, dafür zu sorgen, dass die mit einer Richtlinie verfolgten Ziele in den Mitgliedsstaaten zu erreichen.⁹⁶⁾ Folglich muß sich ein nationales Gericht bei der Auslegung und Anwendung nationalen Rechts daran ausrichten, entsprechend dem Wortlaut und dem Zweck der Richtlinie den mit der Richtlinie verfolgten Zweck umzusetzen.⁹⁷⁾

4. Zur Amtspflicht von Behörden und Gerichten bei Nichtanwendung des EU- Gemeinschaftsrechts entgegenstehendem nationalen Recht

Verstößt eine nationale Vorschrift offensichtlich gegen EU-Gemeinschaftsrecht, so dürfen weder das Finanzamt noch das FG bzw. der BFH die nationale Vorschrift anwenden. Vielmehr kann sich in solchen Fällen der betroffene Steuerpflichtige gegenüber dem Finanzamt bzw. dem FG/BFH aufgrund des schon beschriebenen Anwendungsvorranges i.e.S. direkt z.B. auf die einschlägige Richtlinie berufen.⁹⁸⁾

Der Anwendungsvorrang des EU-Gemeinschaftsrechts gegenüber dem entgegenstehenden deutschen Recht führt nicht dazu, daß die entgegenstehende deutsche Vorschrift verfassungswidrig ist, sondern nur zu deren Unanwendbarkeit.⁹⁹⁾ Dies jedenfalls dann, wenn das nationale Recht bezgl. des Gesetzeswortlautes unter Berücksichtigung des gesamten nationalen Rechts und aller Auslegungsmethoden eine richtlinienkonforme Auslegung zuläßt.¹⁰⁰⁾ Ein eindeutiger deutscher

92) Zur Vorlagebefugnis unterinstanzlicher Gerichte *Pache/Knauff* NVwZ 2004, 16 m.w.N..

93) Nach *Tramon/Tüllmann* NVwZ 2004, 43, 45 wurden z.B. in 1998 3/4 aller Vorlagefragen an den EuGH von unterinstanzlichen Gerichten gestellt.

94) *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 9; *Wagner* ZSteu 2004, 168

95) EuGH 19.01.1982 – Rs. 08/81, Slg. 1982, 53 ff. Rdn. 17 ff.; BVerfG 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223, 238 f.

96) EuGH 06.07.1995 – Rs. C-62/93 (BP Soupergaz), Slg. 1995, I-1883 Rdn. 35; EuGH 26.09.1996 – Rs. C-168/95 (Arcaro), Slg. 1996, I-4705 Rdn. 41; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00 (Marks & Spencer), Slg. 2002, I-6325 Rdn. 24, 27

97) EuGH 13.11.1990 – Rs. C-106/89 (Marleasing), Slg. 1990, I-4135 Rdn. 8; EuGH 16.12.1993 – Rs. C-334/92 (Wagner Miret), Slg. 1993, I-6911 Rdn. 20; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00 (Marks & Spencer), Slg. 2002, I-6325 Rdn. 24

98) Sehr anschaulich FG Hamburg 04.04.2006 – III 105/05, DStR 2006, 1367, 1370

99) FG Hamburg 04.04.2006 – III 105/05, DStR 2006, 1367, 1370

100) EuGH 04.07.2006 – Rs. C-212/04 (ADENELER), NJW 2002, 2465 Rdn. 111

Gesetzeswortlaut kann jedoch einer richtlinienkonformen Auslegung entgegenstehen.¹⁰¹⁾ Wenn aber eine richtlinienkonforme Auslegung wegen der Eindeutigkeit des dem entgegenstehenden Gesetzeswortlautes und aufgrund ineffektiver Umsetzung der Richtlinie in deutsches Recht nicht möglich ist, so kann sich der Einzelne vor dem Gericht auf Bestimmungen der Richtlinie direkt berufen, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- Bestimmungen der Richtlinie sind inhaltlich unbedingt und hinreichend genau.
- Die Richtlinie wurde nicht fristgemäß bzw. nur unzulänglich in nationales Recht umgesetzt.¹⁰²⁾

Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, so bleibt für den davon Betroffenen nur die Möglichkeit, gegen die Bundesrepublik Deutschland seinen dadurch bedingten Nachteil im Wege des gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruches geltend zu machen, wenn dessen Voraussetzungen im übrigen gegeben sind.¹⁰³⁾

Zur Frage, ab wann deutsche Gerichte und die Finanzverwaltung die volle Wirksamkeit einer Richtlinie gewährleisten müssen, gilt folgendes: So hat der EuGH u.H.a. seine frühere Rechtsprechung nochmals iudiziert, daß alle Träger öffentlicher Gewalt der Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die volle Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts zu garantieren.¹⁰⁴⁾

„Daraus folgt, daß die Gerichte der Mitgliedstaaten ab dem Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens einer Richtlinie es so weit wie möglich unterlassen müssen, das innerstaatliche Recht auf eine Weise auszulegen, die die Erreichung des mit dieser Richtlinie verfolgten Zieles nach Ablauf der Umsetzungsfrist ernsthaft gefährden würde.“¹⁰⁵⁾

Da eine Richtlinie ab ihrem Inkrafttreten verbindlich ist und zu einem Bestandteil nationalen Rechts ist, müssen Gerichte sie nicht erst ab dem Transformationszeitpunkt des nationalen Gesetzgebers sondern auch für die Zeit zwischen Inkrafttreten und Transformation der Richtlinie beachten und folglich auch für diese Zeit das nationale Recht richtlinienkonform auslegen, zumindest wenn andernfalls die mit der Richtlinie verfolgten Ziele gefährdet würden.¹⁰⁶⁾ Eine un-

¹⁰¹⁾ EuGH 04.07.2006 – Rs. C-212/04 (ADENELER), NJW 2006, 2465 Rdn. 110: „Die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt einer Richtlinie heranzuziehen, wird zwar durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze und insbesondere durch den Grundsatz der Rechtssicherheit und das Rückwirkungsverbot begrenzt; auch darf es sich nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem des nationalen Rechts dienen.“

¹⁰²⁾ EuGH 19.11.1991 – Rs. C-06/90 (Francovich), Slg. 1991, I-5357 Rdn. 11; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00 (Marks & Spencer), Slg. 2002, I-6325 Rdn. 25; EuGH 05.10.2004 – Rs. C-403/01 (Pfeiffer), Slg. 2004, I-8835 Rdn. 103; EuGH 17.07.2008 – Rs. C-226/07 (Flughafen Köln/Bonn GmbH), Beilage zu BFH/NV 10/2008, 265 Rdn. 23; *Hummel* EuZW 2007, 268, 270

¹⁰³⁾ EuGH 04.07.2006 – Rs. C-212/04 (ADENELER), NJW 2006, 2465 Rdn. 112: Voraussetzungen müssen sein: (1) Richtlinie muß dem Einzelnen Rechte verleihen. (2) Inhalt dieser Rechte muß sich aus der Richtlinie ergeben. (3) Kausalzusammenhang zwischen Verstoß des Mitgliedstaates und dem entstandenen Schaden.

¹⁰⁴⁾ EuGH 04.07.2006 – Rs. C-212/04 (ADENELER), NJW 2006, 2465 Rdn. 122

¹⁰⁵⁾ EuGH 04.07.2006 – Rs. C-212/04 (ADENELER), NJW 2006, 2465 Rdn. 123 f.; dazu *Müller/Klostermann* ZfBR 2014, 347, 352 – So auch EuGH 23.04.2009 – Rs. C-261/07 und C-299/07 (VTB-VAB und Calate BVBA), Slg. 2009, I-2949

¹⁰⁶⁾ *Hofmann* ZIP 2006, 2113, 2114 f.

mittelbare Wirkung einer Richtlinienbestimmung stellt mithin nicht auf den Transformationszeitpunkt in nationales Recht ab, sondern auf den Ablauf der Transformationsfrist.¹⁰⁷⁾

5. Zur Amtspflicht von Behörden und Gerichten zur Durchsetzung von EU- Gemeinschaftsrecht gegen nationales Recht

Normadressat der Richtlinie ist der Mitgliedstaat (Art. 288 Abs. 3 AEUV) mit allen seinen Institutionen, wozu auch die Gerichte gehören. Für diese sind die mit der Richtlinie verfolgten Ziele verbindlich.¹⁰⁸⁾ Mithin hat der Mitgliedstaat mit allen seinen Institutionen (wozu Behörden und Gerichte gehören) die Verpflichtung, in seiner nationalen Rechtsordnung alle erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um die volle Wirksamkeit der Richtlinie gemäß ihrer Zielsetzung zu gewährleisten.¹⁰⁹⁾

Nach der Rechtsprechung des EuGH¹¹⁰⁾ ist bereits das Finanzamt verpflichtet, bei einem belastenden Verwaltungsakt, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung, Gründe dafür anzugeben, warum die getroffene Entscheidung auch unter Berücksichtigung von Gemeinschaftsrecht negativ bleibt. Dabei ist bereits im Verwaltungsverfahren die zu treffende Entscheidung am gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abzugleichen.¹¹¹⁾ Dies gehört zu den gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten¹¹²⁾ und verdeutlicht die Notwendigkeit, bereits bei Abgabe der Steuererklärung, jedenfalls aber im Einspruchsverfahren, eigene gemeinschaftsrechtliche Gründe vorzutragen.¹¹³⁾

Damit im offensichtlichen Widerspruch steht folgende Auffassung der Finanzverwaltung:¹¹⁴⁾

Ein Urteil des EuGH sei angeblich für die Finanzverwaltung nur bindend, wenn und soweit ein BMF-Schreiben dazu Regelungen enthalte und wenn das BFH-Urteil im BStBl. II veröffentlicht worden sei oder wenn das dem EuGH-Urteil folgende BFH-Urteil im BStBl. veröffentlicht worden sei.

Da der EuGH von einer Amtspflicht des Finanzamtes und nicht der Finanzverwaltung spricht und vorgenannte Einschränkungen nicht Gegenstand der EuGH- Rechtsprechung sind, läuft diese Meinung der Finanzverwaltung auf eine offene Missachtung des Anwendungsvorrangs der EU-

¹⁰⁷⁾ EuGH 05.04.1979 – C-148/78, Slg. 1979, I-1629 Rdn. 41 ff.; EuGH 10.11.1992 – C-156/91, Slg. 1992, I-5567 Rdn. 18 ff.; BVerfG 31.07.2013 – 1 BvR 130/12, AG 2013, 800 Rdn. 21

¹⁰⁸⁾ EuGH 08.05.2008 – Rs. C-491/01 (Danske Svineproducenter), EuZW 2008, 411 Rdn. 27

¹⁰⁹⁾ EuGH 08.05.2008 – Rs. C-491/01 (Danske Svineproducenter), EuZW 2008, 411 Rdn. 28 m.w.N.

¹¹⁰⁾ EuGH 15.10.1987 – Rs. 222//86, NJW 1989, 657, 658; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146; dazu auch *Iglesias* NJW 2000, 1889, 1893

¹¹¹⁾ EuGH 19.09.2000 – C-177/99 und C-181/99, Beilage zu BFH/NV 8/2001, 116, 121; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-210/00 (Käserei Champignon Hofmeister GmbH & Co. KG), Beilage zu BFH/NV 1/2004, 25 Rdn. 59

¹¹²⁾ *Iglesias* NJW 2000, 1889, 1893

¹¹³⁾ *Wagner* ZSteu 2004, 168; S.o. Rdn. 26

¹¹⁴⁾ OFD Hannover Vfg. 28.07.2004 – StEd 2004, 667, nachlesbar auch in Wissenschaftlicher Beirat Ernst & Young USt in DB 2004 Beilage Nr. 3, Seite 2 f.

Gemeinschaftsrechts und der EuGH- Rechtsprechung hinaus. Dies stellt für ein Finanzamt dann eine Amtspflichtverletzung dar, wenn dieses sich nicht an diesem Anwendungsvorrang sondern davon abweichend an der hier beanstandeten Meinung der Finanzverwaltung orientiert. Daraus können sich Amtshaftungsansprüche gegen das Bundesland ergeben, dem ein solches dissentierendes Finanzamt angehört.

EuGH-Urteile erzeugen Bindungswirkung für vorliegende nationale Gerichte aufgrund des von diesen jeweils angestregten Vorabentscheidungsverfahrens (Wirkung inter partes).¹¹⁵⁾ Dabei ist der Urteilstenor im Lichte der Entscheidungsgründe zu verstehen und auszulegen,¹¹⁶⁾ womit die Entscheidungsgründe eine mittelbare Bindungswirkung für das vorliegende Gericht entfalten.¹¹⁷⁾ Über das vorliegende Gericht hinaus sind aber auch alle anderen nationalen Gerichte und Behörden der Mitgliedstaaten verpflichtet, das Gemeinschaftsrecht einheitlich anzuwenden und in diesem Zusammenhang EuGH-Entscheidungen zu beachten.¹¹⁸⁾ Davon macht jedoch der EuGH¹¹⁹⁾ eine Ausnahme: Richter bzw. Gerichte sind nicht verpflichtet, von Amts wegen Gemeinschaftsrecht anzuwenden, wenn dies zur Folge hätte, das im nationalen Verfahrensrecht niedergelegte Prinzip des Verbots der *reformatio in peius* zu durchbrechen, weil dies sonst gegen die Verteidigungsrechte, die Rechtssicherheit und den Vertrauensschutz verstoßen würde. Denn dadurch würde der Kläger der Gefahr ausgesetzt, sich aufgrund seiner Klage in eine ungünstigere Lage zu geraten, als es der Fall gewesen wäre, wenn er von der Klage abgesehen hätte.

Wird bei Stellung eines Vorlageantrages vor dem Finanzgericht darauf hingewiesen, dass das Finanzamt dem nicht entsprochen hat – obwohl bei Abgabe der Steuererklärung bzw. im Einspruchsverfahren gemeinschaftsrechtliche Bezüge aufgezeigt wurden –, dann kann das FG, statt über den Vorlageantrag zu entscheiden, analog § 100 Abs. 3 FGO den angefochtenen Verwaltungsakt samt Einspruchsentscheidung, ohne in der Sache selbst zu entscheiden, aufheben und das Finanzamt anhalten, unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts neu zu entscheiden; denn das FG als angerufenes Gericht kann vom Finanzamt eine Begründung unter Einbezug gemeinschaftsrechtlicher Aspekte verlangen.¹²⁰⁾ Sieht das FG von der Möglichkeit der entsprechenden Anwendung des § 100 Abs. 3 FGO für diesen Fall ab, so hat es über einen gestellten Vorlageantrag zu entscheiden.¹²¹⁾

Dies geschieht dadurch, dass es sich um einen zweistufigen Antrag handelt:

- Antrag auf Aussetzung gemäß § 74 FGO und

¹¹⁵⁾ EuGH 03.02.1977 – Rs. 52/76 (Benedetti/Munari), Slg. 1977, 163, 183, BeckRS 2004, 73265 Rdn. 26, 27; *Looks* DStR 2009, 513, 514

¹¹⁶⁾ EuGH 14.07.1977 – Rs. 01/77 (Bosch/Hauptzollamt Hildesheim), Slg. 1977, 1473, 1481 = BeckRS 2004, 70563 Rdn. 2 ff.; *Looks* DStR 2009, 513, 514

¹¹⁷⁾ *Looks* DStR 2009, 513, 514

¹¹⁸⁾ *Looks* DStR 2009, 513, 514 f.

¹¹⁹⁾ EuGH 25.11.2008 – Rs. C-455/06 (Heemskerk BV), EWS 2010, 486 Rdn. 46 - 47.

¹²⁰⁾ EuGH 15.10.1987 – Rs. 222/86, NJW 1989, 657, 658

¹²¹⁾ *Landry*, FS 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft Fachanwälte für Steuerrecht e.V., Seite 577, 585

- Antrag auf Vorlage gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV oder im Hinblick auf Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG.¹²²⁾

Wird seitens des FG dem EuGH vorgelegt, dann allerdings ist es auch gehalten, für die Dauer der Vorlage einstweiligen Rechtsschutz zu gewähren, der im Hinblick auf diese Rechtsprechung des EuGH zugleich mit beantragt werden sollte.¹²³⁾

Wird (bereits) eine Aussetzung gemäß § 74 FGO abgelehnt, so ist dagegen die Beschwerde zulässig¹²⁴⁾ (diese ist im Hinblick auf § 74 FGO in § 128 Abs. 2 FGO nicht ausgeschlossen). Da aber die Frage der Aussetzung gem. § 74 FGO eine Ermessensentscheidung des Gerichts ist, ist eine Beschwerde nicht sinnvoll, wenn eine Vorlage auch gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV nur im Ermessen des Gerichts steht. Eine Beschwerde kann sich daher nur dann empfehlen, wenn einer der dargestellten Gründe für eine Vorlagepflicht gegeben ist (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG),¹²⁵⁾ weil sich dann das Ermessen in § 74 FGO auf Null reduziert. Hinzu kommen muß die Darlegung, dass die Nichtvorlage bei einer Ermessenreduzierung auf Null mißbräuchlich ist.¹²⁶⁾ Diese Gründe sind in der Beschwerde auszuführen.¹²⁷⁾

Würde trotz Vorlagepflicht auch der Beschwerde nicht entsprochen, so wäre eine Verfassungsbeschwerde zur Klärung des gesetzlichen Richters wegen fehlender Erschöpfung des Rechtsweges wohl nicht zulässig. Denn hat ein FG seiner Vorlagepflicht aufgrund seines Vorlageermessens gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV nicht entsprochen, so besteht für den Fall eines negativen Urteils für den Kläger immer noch die Möglichkeit der Nichtzulassungsbeschwerde, worin die Gründe für eine Vorlagenotwendigkeit geltend gemacht werden können. Der BFH wäre dann, wenn er nicht wegen der vom FG nicht behandelten europarechtlichen Frage der Nichtzulassungsbeschwerde stattgeben würde und in der Revisionsentscheidung *deswegen* das Urteil des FG aufheben und zurückverweisen würde,¹²⁸⁾ im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde vorlagepflichtig gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV,¹²⁹⁾ um eine richtige Anwendung und eine einheitliche Auslegung europäischen Rechts sicherzustellen.¹³⁰⁾

122) Vorlage, z.B.: BFH 27.09.2001 – V R 32/00, BFH/NV 2002, 143 ff.; BFH 23.01.2002 – V R 84/99, BFH/NV 2002, 881; BFH 21.03.2002 – V R 33/01, BFH/NV 2002, 886

123) EuGH 19.06.1990 – Rs. C-213/89, Slg. 1990, I-2433 = NJW 1991, 2271; *Oexle* NVwZ 2002, 1328, 1380

124) *Seer in: Tipke/Kruse*, FGO, § 74 Rdn. 24

125) BVerfG 09.01.2001 – 1 BvR 1036/99, WM 2001, 749; *W. Wagner*, FS 50.Jahre Fachanwälte für Steuerrecht e.V., Seite 555, 557; *Nowak* NVwZ 2002, 688

126) In BVerfG 20.12.2002 – 1 BvR 2305/02, NJW 2003, 418, 419 wird ausgeführt, Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG bietet nur Schutz gegen eine objektiv willkürliche Nichtbefolgung von Vorlagepflichten.

127) BFH 07.08.2000 - VII B 90/00, n.V.

128) EuGH C-99/00, Schlussantrag des Generalanwalts *Tizzano* vom 21.02.2002, Rdn. 43

129) EuGH 04.06.2002 – Rs. C-99/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 148, 150; so auch EuGH C-99/00, Schlussantrag des Generalanwalts *Tizzano* vom 21.02.2002, Rdn. 43, 46

Zur Zuständigkeit des EuGH nebst Vorlagepflicht des BFH zum deutschen Steuerbilanzrecht siehe EuGH 07.01.2003 – Rs. C-306/99 (BIAO), DB 2003, 181 Rdn. 93; BFH 08.11.2000 – I R 06/96, DB 2001, 410; *Schütz* DB 2003, 688; a.A. nach wie vor *Weber-Grellet* DB 2003, 67, 69

130) EuGH C-99/00, Schlussantrag des Generalanwalts *Tizzano* vom 21.02.2002, Rdn. 70

Und würde er dies ablehnen, bestünde dagegen die Möglichkeit der Verfassungsbeschwerde wegen Vorenthaltung des EuGH als gesetzlichen Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 2 Satz 1 GG.¹³¹⁾

Das FG wird nämlich für den Fall der Nichtstattgabe der Nichtzulassungsbeschwerde nicht nachträglich rückwirkend zum vorlagepflichtigen Gericht im Sinne des Art. 267 Abs. 3 AEUV,¹³²⁾ weil in Anbetracht der Möglichkeit einer Nichtzulassungsbeschwerde die Entscheidung des FG nicht endgültiger Art ist.¹³³⁾

IV. Missbrauch des Gemeinschaftsrechts

Im Gemeinschaftsrecht gibt es einen allgemeinen Grundsatz, wonach ein missbräuchliches sich berufen auf die Normen des Gemeinschaftsrechts nicht gestattet ist.¹³⁴⁾

¹³¹⁾ BVerfG 31.05.1990 – 2 BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87, BVerfGE 82, 156, 194 f.; BVerfG 09.01.2001 – 1 BvR 1036/99, WM 2001, 749; *Schütz* DB 2003, 688, 690

¹³²⁾ EuGH 04.06.2002 – Rs. C-99/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 148, 150

¹³³⁾ EuGH C-99/00, Schlussantrag des Generalanwalts *Tizzano* vom 21.02.2002, Rdn. 36 f.

¹³⁴⁾ EuGH 09.03.1999 – Rs. C-212/97 (*Centros*), Slg. 1999, I-1459 Rdn. 24; EuGH 21.02.2006 – Rs. C-255/02 (*Hali-fax*), Slg. 2006, I-1609 Rdn. 68, 69; EuGH 06.04.2006 – Rs. C-456/04 (*Agip Petroli*), Slg. 2006, I-3395 Rdn. 19, 20; EuGH 12.09.2006 – Rs. C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), Slg. 2006, I-7995 Rdn. 35; EuGH 05.07.2007 – Rs. C-321/05 (*Kofoed*), Slg. 2007, I- 5795 Rdn. 38