

## Der Finanzgerichtsprozess – Umgang mit EU-Gemeinschaftsrecht

Dr. Klaus – R. WAGNER, Wiesbaden\*  
Rechtsanwalt und Notar . Fachanwalt für Steuerrecht

### I. Einleitung

EU-Gemeinschaftsrecht erhält im deutschen Steuerrecht einen immer stärkeren Einfluß. Damit einher geht für Steuerberater und Steueranwälte die Pflicht, bei Abgabe der Steuererklärung, im Einspruchsverfahren, im Finanzgerichtsprozess sowie im Nichtzulassungsbeschwerde- bzw. Revisionsverfahren nicht nur die Rechtslage nach deutschem Recht zu würdigen, sondern dort, wo geboten, auch unter Einbeziehung des EU-Gemeinschaftsrechts.<sup>1)</sup> Wie man als Steuerberater bzw. Steueranwalt im Einspruchsverfahren bzw. Finanzgerichtsprozess damit umgehen kann, soll nachfolgender Beitrag zeigen.

### II. Stellenwert des EU-Gemeinschaftsrechts im nationalen Recht

#### 1. Anwendungsvorrang des EU-Gemeinschaftsrechts

Der Vorrang des europäischen Gemeinschaftsrechts vor nationalem Recht – nicht die Nichtigkeit nationalen Rechts<sup>2)</sup> - verpflichtet die Mitgliedstaaten und ihre Organe (dazu gehören die Finanzämter und Gerichte) zu zweierlei: Einerseits das mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbare und auch nicht (mehr) richtlinienkonform auslegbare nationale Recht nicht anzuwenden<sup>3)</sup> und statt dessen Gemeinschaftsrecht anzuwenden<sup>4)</sup> und andererseits dem Gemeinschaftsrecht im nationalen Recht zum Durchbruch zu verhelfen, wenn dies mittels richtlinienkonformer Auslegung möglich ist.<sup>5)</sup> Letzteres folgt aus Art. 10 EG und dem dort geregelten Grundsatz der Gemeinschaftstreue, wonach das nationale Recht in seiner Anwendung soweit wie möglich in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts (richtlinienkonform) ausgelegt wer-

---

\* [www.raun-wagner.de](http://www.raun-wagner.de)

- 1) Dazu umfangreich *Wagner*, Die Praxis des Steuerprozesses, 2003, Rdn. 208 ff., 269 ff., 349 ff., 617 ff.
- 2) *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 *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rz. 14; *Cordewener* DStR 2004, 6, 9
- 3) EuGH 11.07.1991 – Rs. C-87/90 (Verholen/Sociale Verzekeringsbank), Slg. 1991, I-3757 Rdn. 13: „Diese Befugnis, von Amts wegen eine gemeinschaftsrechtliche Frage aufzuwerfen, setzt voraus, dass nach Ansicht des nationalen Gerichts entweder das Gemeinschaftsrecht anzuwenden ist – wobei das nationale Recht, wenn nötig, unangewendet bleibt [Kursivsetzung durch den Autor]– oder das nationale Recht im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht auszulegen ist.“; *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rz. 6, 14; *Cordewener* DStR 2004, 6, 10; *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 4 f.; *Wagner* ZfBR 2004, 317, 320
- 4) *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rz. 6
- 5) *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1

den muss.<sup>6)</sup> Der Vorrang kann sich wie folgt stellen: Einerseits im Falle der unmittelbaren Anwendung des Gemeinschaftsrechts im nationalen Rechtskreis (Anwendungsvorrang i.e.S.)<sup>7)</sup> und andererseits im Falle der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts (Anwendungsvorrang i.w.S.).<sup>8)</sup>

Dieser von einem Finanzamt und der Finanzgerichtsbarkeit zu beachtende Anwendungsvorrang des europäischen Gemeinschaftsrechts und damit auch von Richtlinienbestimmungen führt z.B. auch dazu, dass ein Steuerpflichtiger sich auf eine Richtlinienbestimmung dann unmittelbar berufen kann, wenn diese ihm eine gegenüber dem nationalen Recht (Gesetz, Rechtsprechung, Verwaltungspraxis) günstigere Rechtsposition einräumt,<sup>9)</sup> vorausgesetzt, die Richtlinienbestimmung ist hinreichend genau und nicht an Bedingungen geknüpft.<sup>10)</sup> Mithin geht das Gemeinschaftsrecht in der Auslegung des EuGH abweichendem nationalem Recht vor, wenn andernfalls die Ziele des Gemeinschaftsrechts beeinträchtigt werden.<sup>11)</sup>

Bei der *Umsetzung* von Gemeinschaftsrecht muss man unterscheiden zwischen der Amtspflicht nationaler Gerichte und der Finanzverwaltung, Gemeinschaftsrecht *anzuwenden* und der getrennt davon zu sehenden Frage, ob bzw. wann seitens Finanzgerichten bzw. dem BFH dem EuGH *vorzulegen* ist.<sup>12)</sup> Nationale Gerichte – auch Instanzgerichte<sup>13)</sup> – sind *von Amts* wegen verpflichtet, europäischem Recht zur Geltung zu verhelfen.<sup>14)</sup> Dies bedeutet, dass nationale Gerichte bei der richtlinienkonformen Auslegung keine mit der Rechtsprechung des EuGH unvereinbare Entscheidungen treffen dürfen.<sup>15)</sup>

Ist eine Richtlinie von der Bundesrepublik Deutschland als 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.<sup>16)</sup> Aber der Mitgliedstaat ist verpflichtet, mit allen Trägern öffentlicher Gewalt, wozu

---

6) *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rz. 6

7) *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.

8) *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rz. 14; *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 2 f.

9) EuGH 04.12.1974 – Rs. 41/74 (van Duyn), Slg. 1977, 1337, 1348; BVerfG 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223, 244; BFH 29.08.1991 – V B 113/91, BStBl. II 1992, 267; BFH 19.02.2004 – V R 39/02, ZSteu 2004, R-118, R-120

10) EuGH 06.07.1995 – Rs. C-62/93 (Soupergaz), Slg. 1995, I-1883 Rdn. 34; BFH 19.02.2004 – V R 39/02, ZSteu 2004, R-118, R-120

11) BVerfG 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223, 244; *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rz. 15

12) Wagner, die Praxis des Steuerprozesses, 2003, Rdn. 210; zur Vorlagebefugnis unterinstanzlicher Gerichte *Pache/Knauff* NVwZ 2004, 16 m.w.N..

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

14) *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 9

15) *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rz. 6

16) 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.

neben Behörden auch die nationalen Gerichte gehören, dafür zu sorgen, die mit einer Richtlinie verfolgten Ziele in dem Mitgliedstaat zu erreichen.<sup>17)</sup> Folglich muss sich die Finanzverwaltung (konkret also das Finanzamt)<sup>18)</sup> bzw. 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.<sup>19)</sup>

Eine Richtlinie hat Anwendungsvorrang vor deutschen gesetzlichen Regelungen. Folglich ist Rechtsprechung des EuGH zur *Inhaltsbestimmung* für das Finanzamt und die Finanzrechtsprechung bindend, indem die jeweilige deutsche Transformationsnorm richtlinienkonform im Sinne der jeweiligen Richtlinienbestimmung sowie der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH auszulegen ist.<sup>20)</sup>

## 2. EU-Richtlinien – Inhaltsbestimmung, Auslegung

Man muss unterscheiden zwischen

- der Auslegung einer Richtlinie,
- der Auslegung der deutschen Transformationsnorm,
- der Frage, ob die Richtlinie durch Regelungen in einem deutschen Gesetz (Transformationsgesetz) effektiv in deutsches Recht umgesetzt wurde und
- der effektiven Anwendung des Gemeinschaftsrecht im deutschen Recht, also im Rahmen z.B. eines deutschen Steuergesetzes durch die deutsche Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung.

Der EuGH ist für die Auslegung der Bestimmungen einer Richtlinie (sog. *Inhaltsbestimmung*) gemäß Artikel 234 EG auch dann zuständig, wenn der nationale Gesetzgeber sich bei der Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht dafür entschieden hat, rein innerstaatliche Sachverhalte und unter die Richtlinie fallende Sachverhalte gleich zu behandeln, und deshalb die für rein innerstaatliche Sachverhalte geltenden Rechtsvorschriften dem Gemeinschaftsrecht angeglichen hat.<sup>21)</sup> Folglich ist der EuGH ist auch dann zuständig, wenn sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung eines innerstaatlichen Sachverhalts nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen richten, um sicherzustellen, dass in vergleichbaren Fällen ein einheitliches Verfahren an-

---

17) EuGH 12.06.1990 – Rs. C-08/88 (Deutschland/Kommission), Slg. 1990, I-2321 Rdn. 13; 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; EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), EWS 2004, 86 Rdn. 20

18) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), EWS 2004, 86 Rdn. 22

19) 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

20) EuGH 27.03.1980 – Rs. C-61/79 (Denkavit italiana), Slg. 1980, 1205 Rdn. 16; EuGH 10.02.2000 – Rs. C-50/96 (Deutsche Telekom), Slg. 2000, I-743 Rdn. 43; EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), EWS 2004, 86 Rdn. 21; *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rdn. 29

21) EuGH 15.01.2002 – Rs. C-43/00 (Andersen og Jensen ApS/Skatministeriet), DStRE 2002, 456

gewandt wird. Es besteht nämlich ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsdivergenzen zu verhindern. Diese Feststellung gilt erst recht dann, wenn die nationalen Rechtsvorschriften, die einen in einer gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung enthaltenen Begriff verwenden, erlassen wurden, um die Richtlinie, zu der die Bestimmung gehört, in nationales Recht umzusetzen.

Wenn folglich ein FG im Rahmen seiner zuvor angesprochenen Amtspflicht der Prüfung einer Richtlinie einerseits und einer deutschen steuergesetzlichen Regelung andererseits zu dem Ergebnis kommen würde, dass die hier angesprochenen Fragen die vorgenannten Kriterien ausfüllen, und im Hinblick auf eine gemeinschaftskonforme Auslegung des nationalen Rechts klärungsbedürftige und entscheidungserhebliche *gemeinschaftsrechtliche* Fragen verblieben, dann wäre das FG gemäß Art. 234 Abs. 2 EG gemeinschaftsrechtlich berechtigt, dieserhalb dem EuGH vorzulegen.

Getrennt von dieser *gemeinschaftsrechtlichen* Frage des *Vorlageermessens* gemäß Art. 234 Abs. 2 EG besteht allerdings aus *verfassungsrechtlichen* Gründen für ein FG eine *Vorlagepflicht* zum EuGH, wenn das FG im Rahmen seiner zuvor angesprochenen Amtspflicht der Prüfung einer Richtlinie einerseits und einer steuergesetzlichen Regelung andererseits zu dem Ergebnis kommen würde, dass die hier angesprochenen Fragen die vorgenannten Kriterien ausfüllen, und im Hinblick auf eine gemeinschaftskonforme Auslegung des nationalen Rechts klärungsbedürftige und entscheidungserhebliche Fragen der *Inhaltsbestimmung* verblieben. Dies folgt daraus, dass der EuGH dafür gemäß Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG gesetzlicher Richter wäre.<sup>22)</sup> Ein FG *müsste* folglich dann in einem finanzgerichtlichen Verfahren dem EuGH als gesetzlichem Richter im Sinne von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG aus deutschen *verfassungsrechtlichen* Gründen u.a. dann vorlegen, wenn das FG einer bereits vorliegenden Rechtsprechung des EuGH nicht folgen möchte<sup>23)</sup> oder es einer vom EuGH vorzunehmenden weiteren Inhaltsbestimmung einer bestimmten Richtlinienregelung bedarf.

Zum Verhältnis der 6. MwSt.-RiL zum nationalen Recht hat z.B. das BVerfG judiziert.<sup>24)</sup> Es hatte darauf hingewiesen, dass dann, wenn ein letztinstanzliches Gericht der Rechtsprechung des EuGH nicht folgen wolle, es dann dem EuGH hätte vorlegen müssen, da dieser alleiniger gesetzlicher Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG ist.<sup>25)</sup>

---

22) BVerfG 09.01.2001 – 1 BvR 1036/99, WM 2001, 749; Wagner, Die Praxis des Steuerprozess, 2003, Rdn. 222

23) EuGH 17.10.1990 – RS. C-10/89, NJW 1991, 626; Iglesias NJW 2000, 1889, 1891

24) BVerfG 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223

25) BVerfG 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223, 234

### III. Umsetzung/Durchsetzung von EU-Gemeinschaftsrecht durch deutsche Institutionen

#### 1. Durch Finanzämter

Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>26)</sup> ist bereits das Finanzamt verpflichtet, bei belastenden Steuerbescheiden, spätestens aber in einer Einspruchsentscheidung, sich in der getroffenen Entscheidung am Gemeinschaftsrecht und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH zu orientieren.<sup>27)</sup> Dabei hat ein Finanzamt bereits im Verwaltungs- und Einspruchsverfahren sich an der Rechtsprechung des EuGH zur Inhaltsbestimmung einer Richtlinie zu orientieren<sup>28)</sup> und die eigene Entscheidung zudem am gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abzugleichen.<sup>29)</sup> Wenn diesbezüglich in Deutschland<sup>30)</sup> z.B. im Zusammenhang mit der 6. MwSt.-RiL 77/388/EWG die Meinung vertreten wird, dies könne nicht das einzelne Finanzamt, dies obliege dem BMF in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder, dann ist dazu zweierlei anzumerken:

- *Einerseits*: Wenn nach Meinung des deutschen Fachschrifttums das einzelne Finanzamt in der Auslegung des Gemeinschaftsrechts davon abhängig sein soll, was ihm das BMF in Abstimmung der obersten Finanzbehörden der Länder vorgibt, dann muss es auch möglich sein, eine gemeinschaftsrechtlich durch das Finanzamt zu beantwortende Frage ihm so vorzulegen, dass *vor* Ergehen eines belastenden Steuerbescheides das Finanzamt über „seine“ OFD eine entsprechende Klärung sucht. Dies würde die Möglichkeit eröffnen, dann, wenn Zweifelsfragen der steuerlichen Einordnung verblieben, die eigene steuerliche Würdigung unter Berücksichtigung gemeinschaftsrechtlicher und deutscher steuerlicher Würdigung dem eigenen Finanzamt vorzutragen, um damit eine solche Klärung vor Ergehen eines belastenden Steuerbescheides in Gang zu bringen.
- *Andererseits* wäre eine Antwort für den Fall eines vorgenannten Verfahrens eine deutsche Meinungsäußerung des BMF, die sich an der gemeinschaftsrechtlichen Regelung und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH orientieren müsste. Dabei trifft nach der Rechtsprechung des EuGH die Amtspflicht zur Durchsetzung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben das einzelne Finanzamt originär.

---

26) EuGH 15.10.1987 – Rs. 222//86, NJW 1989, 657, 658; EuGH 22.06.1989 – Rs. C-103/88 (Fratelli Constanzo), Slg. 1989, I-1839; EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146; EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), EWS 2004, 86 Rdn. 22; dazu auch *Iglesias* NJW 2000, 1889, 1893; *Wagner*, Die Praxis des Steuerprozesses, 2003, Rdn. 216

27) *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rdn. 20

28) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), EWS 2004, 86 Rdn. 21; *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rdn. 20

29) EuGH 19.09.2000 – Rs. C-177/99 und C-181/99, Beilage zu BFH/NV 8/2001, 116, 121; *Wagner*, die Praxis des Steuerprozesses, 2003, Rdn. 216

30) *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rdn. 20

Folglich muss bereits ein deutsches Finanzamt nationales Recht bei dessen Anwendung soweit wie möglich am Wortlaut und Zweck der Richtlinie ausrichten, damit der Zweck der Richtlinie erreicht werden kann.<sup>31)</sup> Und weil dem so ist, ist bereits im Veranlagungs- wie auch im Einspruchsverfahren seitens des Steuerberaters bzw. des Steueranwaltes eine gemeinschaftsrechtliche Würdigung in der Weise zulässig und geboten, wie ein Finanzamt das nationale Recht im Wege richtlinienkonformer Auslegung nach zuvor genannten Maßstäben auszulegen hätte.<sup>32)</sup> Denn bereits das Finanzamt muss die Umsetzung einer Richtlinie und deren vollständige Anwendung gewährleisten.<sup>33)</sup> Dies insbesondere dann, wenn der Mitgliedstaat die Richtlinie entweder nicht oder nur unzureichend oder nur in einer Weise umgesetzt hat, dass als Folge davon die mit der Richtlinie verfolgten Ziele nicht ausreichend erreicht wurden.<sup>34)</sup> Und in diesem Zusammenhang könnte später auch vor einem FG gerügt werden, dass das betreffende Finanzamt das nationale Recht in einer Weise angewendet hätte, ohne der Pflicht des Finanzamtes zur Durchsetzung der Ziele der Richtlinie zu entsprechen.<sup>35)</sup> Die Folge könnte dann sein, dass das FG analog § 100 Abs. 3 FGO den angefochtenen Verwaltungsakt samt Einspruchsentscheidung, ohne in der Sache selbst zu entscheiden, aufheben und das Finanzamt anweisen kann, unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts neu zu entscheiden.<sup>36)</sup>

Ist ein Steuerbescheid zu Lasten des Steuerpflichtigen bestandskräftig geworden oder wurde zu Lasten des Steuerpflichtigen durch das FG bzw. den BFH rechtskräftig entschieden, so kann es passieren, dass später in einer anderen Angelegenheit, die mit dem Streitfall des Steuerpflichtigen vergleichbar ist, eine Entscheidung des EuGH ergeht. Wäre diese schon vorher bekannt gewesen, dann hätte das Finanzamt<sup>37)</sup> bzw. das FG oder der BFH sie zu Gunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigen müssen. Dies gilt für Finanzämter selbst dann, wenn im konkreten Fall noch keine Vorabentscheidung des EuGH vorliegt.<sup>38)</sup> Wenn aber ein Steuerbescheid bestandskräftig bzw. das Urteil rechtskräftig ist, stellt sich die Frage, ob im Hinblick auf eine spätere Rechtsprechung des EuGH in einem vergleichbaren Fall vom Finanzamt rückwirkend eine Korrektur verlangt werden kann, was nichts mit einer Haftungsfrage zu tun hat. Hierzu hat Generalanwalt *Leger* in seinen Schlussanträgen in der Rs. Kühne & Heitz NV<sup>39)</sup> auf folgendes hingewiesen:

- 
- 31) 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; EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), EWS 2004, 86 Rdn. 20; BVerfG 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223; BFH 02.04.1998 – V R 34/97, BStBl. II 1998, 695
- 32) EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146
- 33) 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; EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), EWS 2004, 86 Rdn. 20
- 34) EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146
- 35) EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146
- 36) EuGH 15.10.1987 – Rs. 222/86 (Heylens), NJW 1989, 657, 658; *Wagner*, die Praxis des Steuerprozesses, 2003, Rdn. 217
- 37) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), EuZW 2004, 215 Rdn. 22
- 38) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), EuZW 2004, 215 Rdn. 22
- 39) *Leger* Schlussanträge EuGH 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), n. V.

Eine Entscheidung des EuGH in einem Verfahren gemäß Art. 234 EG wirke deklaratorisch und nicht konstitutiv und wirke daher grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der ausgelegten Vorschrift zurück. Damit werde verdeutlicht, in welchem Sinn und mit welcher Tragweite die Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen war bzw. gewesen wäre.<sup>40)</sup> Folglich müsse ein Gericht eine Vorschrift in dieser Weise auslegen, was zu einer Rückwirkung des Gemeinschaftsrechts führe, sofern sich nicht aus einem Urteil des EuGH ergebe, dass zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit, die sich aus einer Gesamtheit der beteiligten öffentlichen und privaten Interessen ergeben, eine zeitliche Begrenzung erfordere.<sup>41)</sup> Vor diesem Hintergrund hindere die Bestandskraft einer Verwaltungsentscheidung es nicht, eine solche anzugreifen, wenn sonst das Gemeinschaftsrecht abgeschwächt würde, weil Gerichte bereits im Zeitpunkt ihrer Entscheidung nicht alles erforderliche getan hatten, „diejenigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften auszuschalten, die unter Umständen ein auch nur vorübergehendes Hindernis für die volle Wirksamkeit der Gemeinschaftsnormen bilden.“<sup>42)</sup> Eine solche Feststellung des Gemeinschaftsrechts beruhe auf seinem Vorrang gegenüber dem nationalen Recht. Gemäß Art. 10 EG seien die Mitgliedstaaten verpflichtet, mit ihren Gerichten einen Rechtsschutz zu gewähren, der sich aus der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts ergebe. Dazu gehöre auch, die rechtswidrigen Folgen eines Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht zu beheben.<sup>43)</sup> Dies gehe so weit, dass die Verwaltung oder ein nationales Gericht, das aufgrund Art. 10, 234 EG die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts anzuwenden hätten und für die volle Wirksamkeit dieser Normen zu sorgen hätten, Bestimmungen des nationalen Rechts, die dem entgegen stehen, unangewendet sein zu lassen, ohne dass diese nationalen Normen zuvor durch den Gesetzgeber bzw. ein verfassungsgerichtliches Verfahren beseitigt werden müssten.<sup>44)</sup> Die Verwaltung und die nationalen Gerichte müssten sogar nationale Normen verfassungsrechtlicher Art unbeachtet lassen, wenn diese die Durchführung des Gemeinschaftsrechts beeinträchtigten.<sup>45)</sup> Folglich könnten auch nationale Ver-

- 
- 40) *Leger* Schlussanträge EuGH 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), Nr. 37 u.H.a. auf folgende Entscheidungen des EuGH: EuGH 27.03.1980 – Rs. 61/79 (Denkavit Italiana), Slg. 1980, 1205 Rdn. 16; EuGH .... – Rs. 66/79, 127/79, 128/79 (Salumi u.a.), Slg. 1980, 1237 Rdn. 9; EuGH 10.07.1980 – Rs. 811/79 (Ariete), Slg. 1980, 2545 Rdn. 6; EuGH ... – Rs. 826/79 (Mireco), Slg. 1980, 2559 Rdn. 7; EuGH 02.02.1988 – 309/85 (Barra), Slg. 1988, 355 Rdn. 11; EuGH .... – Rs. 24/86 (Blaizot u.a.), Slg. 1988, 379 Rdn. 27; EuGH 06.07.1995 – Rs. C-62/93 (BP Supergaz), Slg. 1995, I-1883 Rdn. 39; EuGH 11.08.1995 – Rs. C-367/93 – 377/93 (Rodens u.a.), Slg. 1995, I-2229 Rdn. 42; EuGH 19.10.1995 – Rs. C-137/94 (Richardson), Slg. 1995, I-3407 Rdn. 31; EuGH 15.12.1995 – Rs. C-415/93 (Bosman), Slg. 1995, I-4921 Rdn. 141; EuGH 13.02.1996 – Rs. C-197/94 und C-252/94 (Bautiaa und Societe francaise maritime), Slg. 1996, I-505 Rdn. 47; EuGH 02.12.1997 – Rs. C-188/95 (Fantask), Slg. 1997, I-6783 Rdn. 36; EuGH 15.09.1998 – Rs. C-231/96 (Edis), Slg. 1998, I-4951 Rdn. 15; EuGH 04.05.1999 – Rs. C-292/96 (Sürül), Slg. 1999, I-2685 Rdn. 107; EuGH 20.09.2001 – Rs. C-184/99 (Grzelczyk), Slg. 2001, I-6193 Rdn. 50; EuGH 03.10.2002 – Rs. C-347/00 (Barreira Perez); Slg. 2002, I-8191 Rdn. 44
- 41) *Leger* EuGH Schlussanträge 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), Nr. 40 f.
- 42) *Leger* EuGH Schlussanträge 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), Nr. 45 u.H.a. EuGH 09.03.1978 – Rs. 106/77 (Simmenthal), Slg. 1978, 629 Rdn. 22; EuGH 19.06.1990 – Rs. C-213/89 (Factortame u.a.), Slg. 1990, I-2433 Rdn. 20
- 43) *Leger* EuGH Schlussanträge 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), Nr. 47
- 44) *Leger* EuGH Schlussanträge 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), Nr. 51, 54
- 45) *Leger* EuGH Schlussanträge 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), Nr. 58 u.H.a. EuGH 22.06.1989 – Rs. 103/88 (Fratelli Constanzo), Slg. 1989, 1839 Rdn. 33; EuGH 19.01.1993 – Rs. C-101/91 (Kommission/Italien), Slg. 1993, I-191 Rdn. 24; EuGH 28.06.2001 – Rs. C-118/00, 2001, I-5063 Rdn. 52

fahrensvorschriften (z.B. betreffend die Beachtung der Rechtskraft) die Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht verhindern.<sup>46)</sup> Folglich gelte dies auch für die Bestandskraft.<sup>47)</sup> Mitgliedstaaten könnten allenfalls die Geltendmachung solcher Ansprüche davon abhängig machen, dass sie innerhalb angemessener Frist erfolgen.<sup>48)</sup>

Diese Auffassung hat der EuGH nur zum Teil geteilt. In seiner Haftungsrechtsprechung wegen Nichtanwendung von Gemeinschaftsrecht durch ein letztinstanzliches Gericht<sup>49)</sup> hat er die Rechtskraft dessen Entscheidung unangetastet gelassen, aber unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit zugelassen, dass ein davon Betroffener gegen den betreffenden Mitgliedstaat einen gemeinschaftsrechtlichen Staatshaftungsanspruch wegen judikativen Unrechts geltend machen könne. Anders hat der EuGH<sup>50)</sup> jedoch bezüglich der Bestandskraft eines Verwaltungsaktes durch eine Behörde entschieden, indem er dort nicht nur auf die Möglichkeit einen Staatshaftungsanspruches wegen exekutiven Unrechts verweist, sondern unter folgenden Voraussetzungen die Möglichkeit eröffnet hat, die Verwaltung zu veranlassen, auch einen bestandskräftigen Verwaltungsakt wieder zu korrigieren:

Zunächst geht der EuGH<sup>51)</sup> von dem Grundsatz aus, dass das Gemeinschaftsrecht eine Verwaltungsbehörde nicht *verpflichtet*, eine bestandskräftige Entscheidung zurückzunehmen. Sehr wohl aber sei eine Verwaltungsbehörde *berechtig*, eine bestandskräftige Entscheidung wieder zurückzunehmen, wenn dadurch keine Rechte Dritter verletzt würden. Aus dieser Berechtigung könne jedoch eine Verpflichtung erwachsen, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung durchgängig zurückzunehmen, um einer später ergangenen gerichtlichen Entscheidung – in einer anderen Rechtssache - nachzukommen,<sup>52)</sup> dies wenn folgende Umstände vorlägen:<sup>53)</sup>

- Die Verwaltungsbehörde müsse nach nationalem Recht die Befugnis haben, eine bestandskräftige Entscheidung zurückzunehmen.
- Die Bestandskraft müsse infolge eines nicht mehr anfechtbaren gerichtlichen Urteils eingetreten sein.
- Dieses Urteil müsse auf der Auslegung des Gemeinschaftsrechts beruhen, die „wie ein später ergangenes Urteil des Gerichtshofes zeigt, unrichtig war und die erfolgt ist, ohne dass der Gerichtshof angerufen wurde, obwohl der Tatbestand des Art. 234 Abs. 3 EG erfolgt war.“
- Der Betroffene muss sich unmittelbar nach Bekanntwerden der neueren Entscheidung des EuGH an die Verwaltungsbehörde gerichtet haben.

---

46) *Leger* EuGH Schlussanträge 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), Nr. 65

47) *Leger* EuGH Schlussanträge 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), Nr. 71

48) *Leger* EuGH Schlussanträge 17.06.2003 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), Nr. 72

49) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539

50) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), EuZW 2004, 215

51) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), EuZW 2004, 215 Rdn. 24

52) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), EuZW 2004, 215 Rdn. 26

53) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz NV), EuZW 2004, 215 Rdn. 27 f.



Dies bedeutet für den Steueranwalt:

Handelt es sich um einen Sachverhalt mit gemeinschaftsrechtlichen Bezug, dann sollte er bereits im Verwaltungs- und Einspruchsverfahren die gemeinschaftsrechtlichen Fragen thematisieren, weil bereits das Finanzamt verpflichtet ist, dem Gemeinschaftsrecht zur Geltung zu verhelfen und sei es mittels gemeinschaftskonformer Auslegung. Ist dieses erfolglos, indem das Finanzamt den belastenden Steuerbescheid mit oder ohne gemeinschaftsrechtliche Würdigung aufrecht erhält, besteht die Möglichkeit, dagegen Klage zum FG zu erheben. Dort wäre dann folgendes denkbar, wenn vorgenannte Voraussetzungen vorliegen:

Mittels einer Verpflichtungsklage könnte begehrt werden, das Finanzamt zu verurteilen, im Hinblick auf die Kühne & Heitz-Entscheidung des EuGH den bestandskräftigen belastenden Bescheid aufzuheben bzw. abzuändern. Dazu wäre die gemeinschaftsrechtliche Thematik erneut vorzutragen, getrennt danach, dass das FG von Amts wegen verpflichtet ist, Gemeinschaftsrecht zu berücksichtigen bzw. ob das FG gehalten wäre, ggf. dem EuGH vorzulegen (Art. 234 Abs. 2 EG, 101 Abs. 1 Satz 2 GG). Wäre auch dies erfolglos, so wären im Rahmen eines Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens die gemeinschaftsrechtlichen Fragen unter Berücksichtigung der Kühne & Heitz-Entscheidung des EuGH erneut zu thematisieren, sei es, weil auch der BFH von Amts wegen verpflichtet ist, Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch zu verhelfen bzw. um den BFH als letztinstanzliches Gericht zu veranlassen, dem EuGH vorzulegen (Art. 234 Abs. 3 EG, 101 Abs. 1 Satz 2 GG). Gelingt auch dies nicht, so dass der belastende Bescheid bestands- und rechtskräftig bliebe, so wäre zu prüfen, ob im Hinblick auf die Köbler-Entscheidung des EuGH<sup>54)</sup> dann nicht die Voraussetzungen für eine vor der Zivilgerichtsbarkeit zu verfolgender gemeinschaftsrechtliche Staatshaftungsklage gegeben sein könnte.

Folglich sollte der Steueranwalt den Steuerberater des Steuerpflichtigen – schriftlich – von den oben dargestellten Möglichkeiten einer Korrektur eines bestandskräftigen Bescheides mit gemeinschaftsrechtlichem Bezug in Kenntnis setzen, damit der ständige Steuerberater des Steuerpflichtigen für seinen Mandanten kontinuierlich mit überwacht, ob irgendwann einmal diese Voraussetzungen gegeben sein können.

## 2. Durch Finanzgerichte

Bei der *Umsetzung* von Gemeinschaftsrecht muss man unterscheiden zwischen der Amtspflicht nationaler Gerichte, Gemeinschaftsrecht anzuwenden und der getrennt davon zu sehenden Frage, ob bzw. wann dem EuGH vorzulegen ist.<sup>55)</sup> Nationale Gerichte – auch Instanzgerichte<sup>56)</sup> – sind *von Amts* wegen verpflichtet, europäischem Recht zur Geltung zu verhelfen.<sup>57)</sup> Dies bedeutet, dass nationale Gerichte bei der richtlinienkonformen Auslegung keine mit der Rechtsprechung

---

54) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539

55) *Wagner*, Die Praxis des Steuerprozesses, 2003, Rdn. 269 ff.; Zur Vorlagebefugnis unterinstanzlicher Gerichte *Pache/Knauff* NVwZ 2004, 16 m.w.N..

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

57) EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), EWS 2004, 86 Rdn. 20; *Jarass/Beljin* NVwZ 2004, 1, 9

des EuGH unvereinbare Entscheidungen treffen dürfen.<sup>58)</sup> Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist es Sache von Gerichten, die Erheblichkeit europarechtlicher Fragen selbst zu beantworten und ggf. aufgrund richtlinienkonformer Auslegung selbst zu entscheiden.<sup>59)</sup> Dazu gehört die Amtspflicht, vorhandenes europäisches Recht oder bereits bekannte Rechtsprechung des EuGH anzuwenden.<sup>60)</sup> 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 neben Finanzämtern auch die Gerichte gehören, die Ziele der Richtlinie verwirklichen.<sup>61)</sup>

Folglich muss ein nationales Gericht nationales Recht bei dessen Anwendung soweit wie möglich am Wortlaut und Zweck der Richtlinie ausrichten, damit der Zweck der Richtlinie erreicht werden kann.<sup>62)</sup> Und weil dem so ist, kann sich eine Klägerin im finanzgerichtlichen Verfahren darauf berufen, dass das FG das nationale Recht im Wege richtlinienkonformer Auslegung nach zuvor genannten Maßstäben auslegt,<sup>63)</sup> 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.<sup>64)</sup> Dies insbesondere dann, wenn der Mitgliedstaat 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.<sup>65)</sup> Und in diesem Zusammenhang kann auch vor dem FG gerügt werden, dass das Finanzamt das nationale Recht in einer Weise angewandt hat, dass der Pflicht des Finanzamtes zur Durchsetzung der Ziele der Richtlinie nicht entsprochen wurde.<sup>66)</sup>

Das Finanzamt kann sich folglich im finanzgerichtlichen Verfahren nicht darauf berufen,

- es sei an Vorgaben einer nationalen Steuerrichtlinie gebunden oder
- es habe sich an der Rechtsprechung des BFH orientiert,

da das Finanzamt aufgrund des Anwendungsvorranges des europäischen Gemeinschaftsrecht vor dem nationalen Recht der Amtspflicht unterliegt, ersterem zum Durchbruch zu verhelfen und sei es gegen das nationale Recht.

---

58) *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Bd. I, § 22 Rz. 6

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

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

61) 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

62) 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; BVerfG 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223; BFH 02.04.1998 – V R 34/97, BStBl. II 1998, 695

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

64) 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

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

66) EuGH 11.07.2002 – Rs. C-62/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 144, 146; EuGH 13.01.2004 – Rs. C-453/00 (Kühne & Heitz), EWS 2004, 86 Rdn. 20 ff.

Wendet ein Instanzgericht Gemeinschaftsrecht nicht an bzw. übergeht trotz Vorlagennotwendigkeit zum EuGH in der Sache den EuGH, dann kann dies zur Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens (Art. 226 EG) seitens der europäischen Kommission führen,<sup>67)</sup> zumal dort der Betroffene zur vorherigen Einlegung von Rechtsmitteln nicht verpflichtet ist.<sup>68)</sup> Hinzu kommt:

Europäische Richtlinien haben die Mitgliedstaaten als Adressaten und auferlegen diesen Gemeinschaftsverpflichtungen. Folglich hat ein Mitgliedstaat die Verpflichtung, die mit einer Richtlinie verfolgten Ziele so in die bzw. in der nationale(n) Rechtsordnung umzusetzen, dass die mit der Richtlinie verfolgten Ziele erreicht werden. Dafür hat der Mitgliedstaat mit allen seinen Institutionen einzustehen, also nicht nur mit Finanzämtern und dem BFH sondern auch mittels seiner Finanzgerichte als Instanzgerichten.<sup>69)</sup> Dies folgt auch aus Art. 10 EG und dem darin verankerten Grundsatz der Gemeinschaftstreue.<sup>70)</sup> Generalanwalt *Geelhoed*<sup>71)</sup> beschreibt dies zutreffend wie folgt:

„Gerade in Verbindung mit dieser zentralen Funktion der höchsten Gerichte bei der richtigen Anwendung des Gemeinschaftsrechts innerhalb der nationalen Rechtsordnung ist es äußerst wichtig, dass die Verpflichtungen, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht für die Mitgliedstaaten ergeben, erkennen und wahren. Dies ändert nichts daran, dass *auch die unteren nationalen Gerichte Verantwortung für die vollständige Durchführung und ordnungsgemäße Anwendung des Gemeinschaftsrechts tragen, auch wenn ihre Entscheidungen im nationalen Rechtssystem korrigiert werden können.*<sup>72)</sup> Über die Grundsätze der unmittelbaren Wirkung der dafür in Frage kommenden Bestimmungen des EG-Vertrages und des abgeleiteten Rechts, des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts vor entgegenstehendem nationalen Recht, der Verantwortung des Mitgliedstaates – unter bestimmten Voraussetzungen – für die Verletzung von Gemeinschaftspflichten und der Verpflichtung zur Auslegung des nationalen Rechts im Licht der maßgebenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts sorgen die nationalen Gerichte dafür, dass die Einzelnen die Rechte geltend machen können, die ihnen nach dem Gemeinschaftsrecht zustehen. Auf diese Weise bilden sie zugleich eine Garantie und eine Gegenkraft innerhalb eines Mitgliedstaates, falls andere Staatsorgane ihre Pflichten aus dem Vertrag nicht erfüllen.“

Diese Amtspflicht eines FG zur Anwendung und Durchsetzung europäischen Gemeinschaftsrechts hat wie bereits ausgeführt, zunächst noch nichts mit der Frage einer Vorlage zum EuGH (Art. 234 Abs. 2 EG) zu tun.

---

67) EuGH 09.12.2003 - Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Rdn. 29; Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 45 f., 61

68) Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 45 f.; *Breuer* EuZW 2004, 199, 201

69) Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 51 f., 56 f.

70) Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 55

71) Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 59

72) Kursivsetzung durch den Autor

**a) Art. 234 Abs. 2 EG**

Diesbezüglich hat das FG – unabhängig von vorgenannter Amtspflicht zur Anwendung und Durchsetzung europäischen Gemeinschaftsrechts – im Falle der Vorlagefähigkeit und Vorlagebedürftigkeit einer Rechtsfrage *gemeinschaftsrechtlich* ein Vorlageermessen. Der EuGH ist für die Auslegung der Bestimmungen einer Richtlinie gemäß Artikel 234 EG auch dann zuständig, wenn der nationale Gesetzgeber sich bei der Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht dafür entschieden hat, rein innerstaatliche Sachverhalte und unter die Richtlinie fallende Sachverhalte gleich zu behandeln, und deshalb die für rein innerstaatliche Sachverhalte geltenden Rechtsvorschriften dem Gemeinschaftsrecht angeglichen hat.<sup>73)</sup>

Im Zusammenhang mit der 6. MwSt-RiL hat der EuGH<sup>74)</sup> judiziert, dass aufgrund der durch Artikel 234 EG geschaffenen Zusammenarbeit zwischen dem EuGH und den nationalen Gerichten es zwar zunächst alleine Sache des mit dem Rechtsstreit befassten nationalen Gerichts sei, in dessen Verantwortungsbereich die zu erlassende gerichtliche Entscheidung sei, im Hinblick auf die Besonderheiten der Rechtssache sowohl die Erforderlichkeit einer Vorabentscheidung zum Erlass seines Urteils als auch die Erheblichkeit der dem EuGH vorgelegten Fragen zu beurteilen. Würde aber das nationale Gericht die vorgelegten Fragen für die Auslegung des *Gemeinschaftsrechts* – nicht des nationalen Rechts - für entscheidungserheblich halten, so sei der EuGH grundsätzlich gehalten, darüber zu befinden. Demzufolge ist für die Entscheidung über Vorabentscheidungsersuchen zu gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen der EuGH dann zuständig, wenn sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung eines innerstaatlichen Sachverhalts nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen richten, um sicherzustellen, dass in vergleichbaren Fällen ein einheitliches Verfahren angewandt wird. Es besteht nämlich ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsdivergenzen zu verhindern. Diese Feststellung gilt erst recht dann, wenn die nationalen Rechtsvorschriften, die einen in einer gemeinschaftsrechtlichen Bestimmung enthaltenen Begriff verwenden, erlassen wurden, um die Richtlinie, zu der die Bestimmung gehört, in nationales Recht umzusetzen. Folglich – so der EuGH<sup>75)</sup> - sei in einem solchen Fall der Umstand, dass der gemeinschaftsrechtliche Begriff, um dessen Auslegung ersucht wird, im Rahmen des nationalen Rechts unter anderem Voraussetzungen als den in der entsprechenden Gemeinschaftsbestimmung vorgesehenen angewandt werden soll, nicht geeignet, jeden Zusammenhang zwischen der erbetenen Auslegung und dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits auszuschließen.

Wenn mithin ein FG im Rahmen seiner zuvor angesprochenen Amtspflicht der Prüfung einer Richtlinienregelung einerseits und der entsprechenden nationalen gesetzlichen Regelung andererseits zu dem Ergebnis kommen würde, dass die vom Prozessbevollmächtigten schriftsätzlich angesprochenen Fragen die vorgenannten Kriterien ausfüllen, und im Hinblick auf eine gemein-

---

73) EuGH 15.01.2002 – Rs. C-43/00 (Andersen og Jensen ApS/Skatteministeriet), DStRE 2002, 456

74) EuGH 11.10.2001 – Rs. C-267/99 (Adam), Slg. 2001, I- 7467

75) EuGH 11.10.2001 – Rs. C-267/99 (Adam), Slg. 2001, I- 7467

schaftskonforme Auslegung des nationalen Rechts klärungsbedürftige und entscheidungserhebliche *gemeinschaftsrechtliche* Fragen verblieben, dann wäre das FG gemäß Art. 234 Abs. 2 EG gemeinschaftsrechtlich berechtigt, dieserhalb dem EuGH vorzulegen.

Fraglich war, ob ein FG, das gegen sein Urteil die Revision nicht zugelassen hat, dadurch zum letztinstanzlichen Gericht würde, so dass es dann kein Vorlageermessen gemäß Art. 234 Abs. 2 EG sondern eine Vorlagepflicht gemäß Art. 234 Abs. 3 EG hätte. Indem nunmehr die Nichtzulassungsbeschwerde zum BFH einzulegen wäre, so dass deshalb das FG nicht zum letztinstanzlichen Gericht würde, wird man wohl mit der neueren Rechtsprechung des EuGH<sup>76)</sup> sagen müssen, dass in diesem Fall für das FG keine Vorlagepflicht gemäß Art. 234 Abs. 3 EG gegeben ist. Eine andere Frage ist eine Vorlagepflicht für ein solches FG gemäß Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG.

#### b) Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG

Getrennt von der *gemeinschaftsrechtlichen* Frage des *Vorlageermessens* gemäß Art. 234 Abs. 2 EG besteht allerdings aus *verfassungsrechtlichen* Gründen für ein FG eine *Vorlagepflicht* zum EuGH, wenn das FG im Rahmen seiner zuvor angesprochenen Amtspflicht der Prüfung einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung einerseits und der entsprechenden steuergesetzlichen Regelung andererseits zu dem Ergebnis kommen würde, dass die vom Prozessbevollmächtigten angesprochenen Fragen die vorgenannten Kriterien der Vorlagefähigkeit und Vorlagebedürftigkeit ausfüllen, und entweder im Hinblick auf Fragen der Inhaltsbestimmung der Richtlinie oder bezüglich einer gemeinschaftskonformen Auslegung des nationalen Rechts klärungsbedürftige und entscheidungserhebliche *gemeinschaftsrechtliche* Fragen verblieben. Dies folgt daraus, dass der EuGH dafür gemäß Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG gesetzlicher Richter wäre.<sup>77)</sup> Das FG *muss* folglich dem EuGH als gesetzlichem Richter im Sinne von Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG aus *verfassungsrechtlichen* Gründen u.a. dann vorlegen, wenn das FG einer bereits vorliegenden Rechtsprechung des EuGH nicht folgen möchte<sup>78)</sup> oder es einer vom EuGH vorzunehmenden weiteren *Inhaltsbestimmung* einer gemeinschaftsrechtlichen Richtlinienregelung bedarf.

#### 4. Der EuGH

Für den Fall, dass im finanzgerichtlichen Verfahren klägerseits eine Vorlage zum EuGH angeregt wird, müsste das zur Vorlage ersuchte Gericht für den Fall der Vorlage die gemeinschaftsrechtlichen Gründe aufzeigen, die für eine Vorlage entscheidungserheblich sind. Es müsste folglich erläutern und ausführen, welcher Bezug gemeinschaftsrechtlicher Regelungen zu Bestimmungen der nationalen Rechtsordnung besteht.<sup>79)</sup> Dann sollte aber ein Prozessbevollmächtigter es sich zur Aufgabe machen, dem auch bereits in seinen schriftsätzlichen Ausführungen zu entsprechen, wenn er eine Vorlage für notwendig und entscheidungserheblich hält. Dabei gilt es zu beachten,

---

76) EuGH 04.06.2002 – Rs. C-99/00, EuZW 2002, 476, 478 = Beilage zu BFH/NV 10/2002, 148, 150

77) BVerfG 09.01.2001 – 1 BvR 1036/99, WM 2001, 749; Wagner, Die Praxis des Steuerprozesses, 2003, Rdn. 222

78) EuGH 17.10.1990 – RS. C-10/89, NJW 1991, 626; Iglesias NJW 2000, 1889, 1891

79) EuGH 21.01.2003 – Rs. C-318/00 (Bacardi Martini), EWS 2003, 130 Rdn. 44

dass bei der Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift nicht nur ihr Wortlaut zu berücksichtigen ist, sondern auch die Zusammenhänge und Ziele, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden,<sup>80)</sup> wie es auch folgendes zu berücksichtigen gilt:

Für den Fall eines Vorabentscheidungsverfahrens (Art. 234 EG) wendet der EuGH nicht Normen des Gemeinschaftsrechts auf einen konkreten Fall an und beurteilt auch nicht die Vereinbarkeit von nationalen Normen mit dem Gemeinschaftsrecht,<sup>81)</sup> er gibt im Falle der Anrufung durch ein nationales Gericht diesem aber Hinweise, wie das Gemeinschaftsrecht auszulegen ist, wobei der EuGH aus den vorgelegten Fragen und dem vorgetragenen Sachverhalt aber das Herausschälen kann, was die Auslegung des Gemeinschaftsrechts betrifft und dem vorlegenden Gericht eine Lösung seiner Rechtsfrage ermöglicht.<sup>82)</sup> Die Auslegung des Gemeinschaftsrechts ist folglich Sache des EuGH, die Frage der Erheblichkeit einer Vorlagefrage und die Erforderlichkeit eines Vorabentscheidungsverfahrens (Art. 234 EG) ist dagegen Sache des nationalen Gerichts.<sup>83)</sup>

### 3. Durch BFH

Hat ein FG seiner verfassungsrechtlich begründeten Vorlagepflicht (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) mit der Begründung seines gemeinschaftsrechtlichen Vorlageermessens (Art. 234 Abs. 2 EG) nicht entsprochen und die Klage ohne Zulassung der Revision zum BFH abgewiesen, so besteht für den Kläger immer noch die Möglichkeit der Nichtzulassungsbeschwerde zum BFH, worin die Gründe für eine Vorlagenotwendigkeit geltend gemacht werden können. Der BFH wäre dann, wenn er nicht wegen der vom FG nicht behandelten gemeinschaftsrechtlichen Frage der Nichtzulassungsbeschwerde stattgeben würde und in der Revisionsentscheidung deswegen das Urteil des FG aufheben und zurückverweisen würde,<sup>84)</sup> im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde vorlagepflichtig gemäß Art. 234 Abs. 3 GG,<sup>85)</sup> um eine richtige Anwendung und eine einheitliche Auslegung europäischen Rechts sicherzustellen.<sup>86)</sup> weil gemäß Art. 234 Abs. 3 EG, 101 Abs. 1

---

80) EuGH 17.11.1983 – 292/82, Slg. 1983, 3781 Rdn. 12; EuGH 21.02.1984 – 337/82, Slg. 1984, 1051 Rdn. 10; EuGH 19.09.2000 – C-156/98, Beilage zu BFH/NV 8/2001, 98, 101

81) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 60

82) EuGH 03.03.1994 – Rs. C-332/92, C-333/92 und C-335/92 (Eurico Italia u.a.), Slg. 1994, I-711 Rdn. 19; EuGH 13.01.2000 – Rs. C-254/98 (TK Heimdienst), Slg. 2000, I-151 Rdn. 12; EuGH 05.03.2002 – Rs. C-515/99 u.a. (Reisch u.a.), Slg. 2002, I-2157 Rdn. 22; EuGH 15.05.2003 – Rs. C-300/01 (Salzmann), Slg. 2003, I-4899 Rdn. 28; EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), NJW 2003, 3539. Rdn. 60

83) EuGH 18.04.1989 – Rs. 128/88 (Di Felice), Slg. 1989, 923 Rdn. 7; EuGH 06.06.2002 – Rs. C-159/00 (Sapod Audic), Slg. 2002, I-5031 Rdn. 69; EuGH 09.07.2002 – Rs. C-181/00 (Flightline), Slg. 2002, I-6139 Rdn. 20 f.; EuGH 24.09.2002 – Rs. C-255/00 (Grundig Italiana), Slg. 2002, I-8003 Rdn. 30; EuGH 07.01.2004 – Rs. C-201/02 (Delena Wells), Rdn. 35

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

85) 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

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

Satz 2 GG für den BFH – auch im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren<sup>87)</sup> - eine Vorlagepflicht besteht. Und würde der BFH dies ablehnen, bestünde dagegen die Möglichkeit der Verfassungsbeschwerde wegen Vorenthaltung des EuGH als gesetzlichem Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG,<sup>88)</sup> wobei die Begründung der willkürlich verweigerten Vorlage<sup>89)</sup> in Anbetracht der Vorlagepflicht gemäß Art. 234 Abs. 3 EG leichter gelingen sollte als bei einem Vorlageermessen gemäß Art. 234 Abs. 2 EG. Das FG wird nämlich für den Fall der Nichtstattgabe der Nichtzulassungsbeschwerde nicht nachträglich rückwirkend zum vorlagepflichtigen Gericht im Sinne des Art. 234 Abs. 3 EG,<sup>90)</sup> weil in Anbetracht der Möglichkeit einer Nichtzulassungsbeschwerde die Entscheidung des FG nicht endgültiger Art ist.<sup>91)</sup>

Eine Beschränkung der Vorlagepflicht des BFH ist allenfalls dann gegeben, wenn eine gleichlautende Frage bereits in einem anderen Verfahren entschieden wurde oder zur streitigen Rechtsfrage bereits Rechtsprechung des EuGH vorliegt.<sup>92)</sup> Ferner besteht keine Vorlagepflicht, wenn die zutreffende Anwendung von Gemeinschaftsrecht so offenkundig ist, dass keine vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bestehen. Dies ist dann der Fall, wenn sowohl für den EuGH wie auch für Gerichte anderer Mitgliedstaaten eine einheitliche Beantwortung der gestellten Frage offenkundig ist, was unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts zu beurteilen ist.<sup>93)</sup>

Entgegen der Meinung des BFH<sup>94)</sup> ist dieser bei Zugrundelegung der Rechtsprechung des EuGH<sup>95)</sup> auch im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren zur Vorlage gemäß Art. 234 Abs. 3 EG verpflichtet, wenn eine vom EuGH zu klärende gemeinschaftsrechtliche Frage entscheidungserheblich ist, sofern er nicht die Revision zulässt, um dort dann die Vorlage zum EuGH vorzunehmen.

- 
- 87) EuGH 04.06.2002 – Rs. C-99/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 148, 150; *Schütz* DB 2003, 688, 690
- 88) 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
- 89) BVerfG 20.12.2002 – 1 BvR 2305/02, NJW 2003, 418, 419
- 90) EuGH 04.06.2002 – Rs. C-99/00, Beilage zu BFH/NV 10/2002, 148, 150
- 91) EuGH C-99/00, Schlussantrag des Generalanwalts *Tizzano* vom 21.02.2002, Rdn. 36 f.
- 92) EuGH 06.10.1982 – Rs. 283/81 (C.I.L.F.I.T.), Slg. 1982, 3415 Rdn. 13 ff.; *Schütz* DB 2003, 688, 690
- 93) EuGH 06.10.1982 – Rs. 283/81 (C.I.L.F.I.T.), Slg. 1982, 3415 Rdn. 16 ff.; *Schütz* DB 2003, 688, 690
- 94) BFH 14.05.2002 - VII B 76/01, n.V. kommt im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde eine Aussetzung des Verfahrens und ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH nicht in Betracht, weil insoweit nur über den Zugang zum BFH entschieden werde. Nach BFH 12.12.2002 - VII B 115/02, BFH/NV 2003, 513 kann aber die Vorlagewürdigkeit ein Revisionszulassungsgrund gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO (Einheitlichkeit der Rechtsprechung) sein.
- 95) EuGH 04.06.2002 – Rs. C-99/00 (Kenny Roland Lyckeskog) Rdn. 14 – 18: „Stellt sich aber eine Frage nach der Auslegung oder der Gültigkeit einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift, so ist das oberste Gericht nach Artikel 234 Absatz 3 EG verpflichtet, dem Gerichtshof entweder im Stadium der Zulassungsprüfung oder in einem späteren Stadium eine Vorabentscheidungsfrage vorzulegen.“

Ob die für eine Vorlage sprechenden Gründe auch in der Nichtzulassungsbeschwerdebegründung aufgezeigt werden müssen,<sup>96)</sup> oder ob der BFH nicht auch dann von Amts wegen verpflichtet ist, zu prüfen, ob eine Vorlage zum EuGH geboten ist, wenn diesbezüglich nicht oder nicht ausreichend in der Nichtzulassungsbeschwerde vorgetragen wurde, muss vor folgendem Hintergrund gesehen werden: Mit eingangs Ausgeführtem ist ein Mitgliedstaat verpflichtet, dafür zu sorgen, dass dem Gemeinschaftsrecht Geltung verschafft wird, Folglich sind u.a. Gerichte – folglich auch der BFH – von Amts wegen in Anbetracht des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechts verpflichtet, darauf zu achten, dass dem Gemeinschaftsrecht zur Geltung verholfen wird und keine Entscheidungen ergehen, die im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht stehen. Wenn aber der BFH – auch im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren – von Amts wegen verpflichtet ist, darauf zu achten, dann kann es nicht darauf ankommen, ob in einer Nichtzulassungsbeschwerdebegründung formale Anforderungen der Begründung eines Nichtzulassungsbeschwerdegrundes beachtet wurden.<sup>97)</sup>

Es wurde zuvor bereits dargelegt, dass der BFH im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde gemäß Art. 234 Abs. 3 GG vorlagepflichtig sein kann,<sup>98)</sup> um eine richtige Anwendung und eine einheitliche Auslegung europäischen Rechts sicherzustellen.<sup>99)</sup> Und würde er dies ablehnen und würde auch die Revision nicht zulassen, bestünde dagegen die Möglichkeit der Verfassungsbeschwerde wegen Vorenthaltung des EuGH als gesetzlichen Richter im Sinne des Art. 101 Abs. 2 Satz 1 GG.<sup>100)</sup> Dies negierend judizieren der III. Senat<sup>101)</sup> und VII. Senat<sup>102)</sup> des BFH, im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren habe der BFH nur über den Zugang zum BFH zu entscheiden, so dass ein Vorabentscheidungsersuchen nicht in Betracht komme. Dagegen ist folgendes einzuwenden:

Der BFH wäre mit dem EuGH<sup>103)</sup> gehalten (gewesen), unabhängig von der Frage der Vorlagepflicht zunächst einmal auch im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren europäischem Gemeinschaftsrecht zum Durchbruch zu verhelfen, es also anzuwenden, da dieses dem nationalen Recht vorgeht. Folglich kann es durchaus geboten sein, im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren eigenen Vortrag auf europäisches Gemeinschaftsrecht abzustützen und einem der Nichtzulassungsbeschwerdegründe zuzuordnen. Der BFH darf folglich völlig unabhängig von der Frage der Vorla-

---

96) BFH 12.12.2002 - VII B 115/02, BFH/NV 2003, 513

97) Vergleichbar mit eingehender Begründung *Vorwerk*, Die Nichtzulassungsbeschwerde im Lichte des Gemeinschaftsrecht, in: Quack/Kniffka/Vogel/Wagner (Hrsg.), Festschrift für Thode, (zur Veröffentlichung vorgesehen in 2005)

98) 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

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

100) 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

101) BFH 06.06.2003 – III B 98/02, BFH/NV 2003, 1214, 2115

102) BFH 14.05.2002 – VII B 76/01, n.V.

103) EuGH 04.06.2002 – Rs. C-99/00 (Kenny Roland Lyckeskog) Rdn. 14 - 18



gepflicht nicht von vornherein darauf verzichten, zunächst einmal von Amts wegen europäisches Gemeinschaftsrecht seiner Prüfung zugrunde zu legen, auch im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren nicht.<sup>104)</sup>

Dies alles negieren der III. und VII. Senat des BFH entgegen der Rechtsprechung des EuGH.<sup>105)</sup> Würde in einem vergleichbaren Fall bei daraufhin eingelegter Verfassungsbeschwerde ein solches Ergebnis vom BVerfG im Hinblick auf Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG nicht korrigiert werden, könnte der davon Betroffene sodann gegen die Bundesrepublik Deutschland auf dem Zivilrechtsweg einen Staatshaftungsanspruch deshalb geltend machen, weil der BFH als höchstgerichtliche Instanz sich geweigert habe, Europäisches Gemeinschaftsrecht zur Anwendung zu bringen.<sup>106)</sup>

#### **IV. Vorgehensweise des Anwalts/Steuerberaters im Einspruchsverfahren / Finanzgerichtsprozess**

Als Verfahrens- bzw. Prozessbevollmächtigter wird man *schriftsätzlich* wie folgt vorgehen können, wobei es angezeigt ist, dies bereits im Einspruchsverfahren zu tun, da bereits das Finanzamt verpflichtet ist, Gemeinschaftsrecht – und sei es entgegen dem nationalen Recht – zum Durchbruch zu verhelfen.<sup>107)</sup>

Zunächst sollte man herausarbeiten, auf welche Rechtsfrage es *entscheidungserheblich* ankommt. Sodann wird man diese entscheidungserhebliche Rechtsfrage nach deutschem Recht zu beantworten haben. Dem wird gegenüberzustellen sein, wie sich die Rechtslage auf der Grundlage der entsprechenden EU-Richtlinie darstellt. Wegen des Anwendungsvorranges einer EU-Richtlinie vor deutschem Recht ist in der Stufenfolge abzuhandelnder Punkte zu unterscheiden zwischen

- der Auslegung der in Frage kommenden Richtlinienbestimmung, die mit oben Ausgeführten dem EuGH vorbehalten ist, folglich also aus vorhandener EuGH-Rechtsprechung abzuleiten ist,
- der Auslegung der entsprechenden deutschen Transformationsnorm,
- der Frage, ob die entsprechende Richtlinienbestimmung effektiv in deutsches Recht umgesetzt wurde und
- der effektiven Anwendung des Gemeinschaftsrechts im deutschen Recht durch die deutsche Rechtsprechung, soweit es zu der entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine solche schon gibt.

---

104) EuGH 04.06.2002 – Rs. C-99/00 (Kenny Roland Lyckeskog) Rdn. 14 - 18

105) EuGH 04.06.2002 – Rs. C-99/00 (Kenny Roland Lyckeskog), n. V. Rdn. 18

106) EuGH 30.09.2003 – Rs. C-224/01 (Köbler/Österreich), DB 2003, 2331

107) *Wagner*, die Praxis des Steuerprozesses, 2003, Rdn. 26

Die Auslegung der in Frage kommenden *Richtlinienbestimmung* orientiert sich an folgenden Teilen der Richtlinie:

- den Erwägungsgründen, die eine Interpretationsdirektive darstellen und die Ziele der Richtlinie beschreiben,
- dem Richtlinientext und
- soweit vorhanden, dem Anhang.

Die Auslegung einer Richtlinienbestimmung kann durch das deutsche Gericht vorgenommen werden, wenn dafür Anhaltspunkte in den Erwägungsgründen, dem Richtlinientext, dem Anhang bzw. der Rechtsprechung des EuGH vorhanden sind. Folglich tut der Anwalt gut daran, schriftsätzlich dem Gericht aufzuzeigen, in welcher Weise das Gericht eine Auslegung der Richtlinienbestimmung vornehmen könnte. Die Auslegung ist nicht aus deutschem Rechtsverständnis von Normauslegung vorzunehmen, sondern autonom aus der Richtlinie heraus. Demnach sind für die Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Norm nicht nur der Wortlaut der Vorschrift zu berücksichtigen, sondern auch ihr Kontext und die mit ihr verfolgten Ziele.<sup>108)</sup> Behilflich sein können neben Urteilen des EuGH insbesondere auch Schlussanträge von Generalanwälten aus Entscheidungen des EuGH sowie einschlägige Kommentierungen.

Läßt sich auf diese Weise für die entscheidungserhebliche Rechtsfrage eine *Auslegung* der Richtlinienbestimmung nicht erreichen, dann geht es im nächsten Schritt um eine *Inhaltsbestimmung* der einschlägigen Richtlinienbestimmung. Hier ist der Anwalt gehalten, in seinen schriftsätzlichen Ausführungen das Gericht darauf hinzu weisen, dass eine notwendige Inhaltsbestimmung der einschlägigen Richtlinienbestimmung durch das nationale Gericht nicht vorgenommen werden darf, sondern dies alleine Sache des EuGH wäre. Folglich kann sich bereits an dieser Stelle für den Anwalt die Notwendigkeit ergeben, für den Fall einer notwendigen *Inhaltsbestimmung* der entsprechenden Richtlinienbestimmung in seinem Schriftsatz gegenüber dem Gericht anzuregen, dieserhalb dem EuGH vorzulegen und eine Vorlagefrage zu formulieren. Das Instanzgericht hat zwar mit oben Ausgeführtem gemeinschaftsrechtlich gemäß Art. 234 Abs. 2 EG gemeinschaftsrechtlich ein Vorlageermessen, in einem solchen Fall aber verfassungsrechtlich gemäß Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG eine Vorlagepflicht. Denn aus vorgenannten Gründen ist für eine Inhaltsbestimmung einer Richtlinie alleine der EuGH gesetzlicher Richter i.S.d. Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG. Ob für solche Fälle trotz formalen Vorlageermessens von *Instanzgerichten* (Art. 234 Abs. 2 EG) diese nicht in der Sache verpflichtet sind, vorzulegen, weil sie andernfalls u.U. einen Staatshaftungsanspruch auslösen können, hat der EuGH zwar noch nicht entschieden, wird aber von Generalanwalt *Geelhoed*<sup>109)</sup> aus oben bereits zitierten Gründen bejaht, die sich hören lassen.

Kann das Problem der Auslegung der einschlägigen Richtlinienbestimmung gelöst werden und stellt sich die Frage der Inhaltsbestimmung nicht, dann wäre seitens des Anwalts als nächstes darzulegen, in welcher Weise die deutsche Transformationsnorm im Hinblick auf die entscheidungserheblichen Rechtsfrage auszulegen ist bzw. ausgelegt wird.

---

108) EuGH 24.10.1996 – Rs. C-217/94 (Eismann), Slg. 1996, I-5287 Rdn. 16; *Iglesias* NJW 1999, 1, 3

109) Generalanwalt *Geelhoed* in EuGH 03.06.2003 – Rs. C-129/00 (Kommission/Italien), Nr. 59

Sodann ist seitens des Prozessbevollmächtigten darzulegen, ob die entsprechende Richtlinienbestimmung in der deutschen Transformationsnorm effektiv in deutsches Recht umgesetzt wurde, indem man die (ausgelegte) Richtlinienbestimmung mit der (ausgelegten) deutschen Transformationsnorm vergleicht. Kommt man zu keinen Unterschieden, die entscheidungserheblich sind, so ist von einer effektiven Umsetzung der Richtlinienbestimmung in deutsches Recht auszugehen. Gelangt man jedoch zu Unterschieden, die entscheidungserheblich sind, und führen solche Unterschiede zu einer Benachteiligung des Steuerpflichtigen, dann ist die deutsche Transformationsnorm im Sinne der entsprechenden Richtlinienbestimmung richtlinienkonform auszulegen. Folglich ist es dann Aufgabe des Prozessbevollmächtigten, schriftsätzlich dem Gericht aufzuzeigen, wie das Gericht eine solche richtlinienkonforme Auslegung vornehmen könnte. Dabei hat sich die richtlinienkonforme Auslegung daran zu orientieren, dass mittels des Gerichts das nationale Recht die vollständige Anwendung der entsprechenden Richtlinie gewährleistet.

Fraglich ist, was passiert, wenn einer solchen richtlinienkonformen Auslegung ein eindeutiger Wortlaut der deutschen Transformationsnorm entgegensteht, folglich eine effektive Transformation der Richtlinie in deutsches Recht nicht erfolgt ist. Folgende Lösungsmodelle könnten schriftsätzlich aufgegriffen werden:

- Wegen nicht effektiver Umsetzung der Richtlinie in nationales Recht muss das nationale Gesetz durch das nationale Gericht unbeachtet bleiben, so dass ausnahmsweise die Richtlinie direkt Anwendung findet. Das Gericht müsste folglich auf der Grundlage der nicht effektiv umgesetzten Richtlinienbestimmung entscheiden, ohne die nationale Rechtsnorm beachten zu dürfen. Oder:
- Der Fall nicht effektiver Umsetzung einer RiL in nationales Recht wird als ein Fall des legislativen Unrechts angesehen und der Steuerpflichtige wäre darauf angewiesen dann, wenn er wegen nicht effektiver Umsetzung einer Richtlinie in nationales Recht seinen Rechtsstreit verlieren würde, einen weiteren Prozess wegen gemeinschaftsrechtlicher Staatshaftung zu führen.

Beide denkbaren Ansätze wären vom Verfahrens-/Prozessbevollmächtigten schriftsätzlich aufzubereiten und gegenüber dem Gericht entsprechend zu thematisieren.

## V. Fazit

Als Berater bzw. Prozessbevollmächtigter hat man den eigenen Mandanten vor Rechtsnachteilen zu bewahren. Dazu gehört auch, ihn vor solchen Rechtsnachteilen zu bewahren, weil das Finanzamt entgegen seiner Amtspflicht entscheidungserhebliches europäisches Gemeinschaftsrecht nicht berücksichtigt. Dann gilt es, bereits im Veranlagungs-, Einspruchsverfahren, aber auch anschließend im Finanzgerichtsverfahren und vor dem BFH sich dieses Defizites anzunehmen. Dabei ist es nicht damit getan, singulär nach eigenem Gusto auf eine EuGH-Entscheidung zu verweisen. Vielmehr handelt es sich dabei wie oben aufgezeigt, eine sehr anspruchsvolle Aufgabe, bei der man höchst unterschiedliche Voraussetzungen und Abhängigkeiten beachten muss.