

# Europa-Beiträge

## Die nicht ordnungsgemäße Umsetzung von EG-Steuerrichtlinien und ihre Folgen

Prof. Dr. WOLFRAM REISS, Darmstadt

### Inhaltsübersicht

- |   |  |
|---|--|
| <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Einleitung</li> <li>2. Taxation without Representation</li> <li>3. Legalitätsprinzip und Anwendungsvorrang</li> <li>4. Das Erfordernis der ordnungsgemäßen Umsetzung nach nationalem und europäischem Recht             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Europarechtliche Vorgaben</li> <li>b) Verfassungsrechtliche Vorgaben in der Bundesrepublik</li> </ol> </li> </ol> | <ol style="list-style-type: none"> <li>5. Sanktionen bei nicht ordnungsgemäßer Umsetzung             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Der sogenannte Anwendungsvorrang</li> <li>b) Hemmung von Rechtsmittelfristen</li> <li>c) Fehlerhafte Rechtsanwendung bei ordnungsgemäßer gesetzlicher Umsetzung</li> </ol> </li> <li>6. Ergebnis</li> </ol> |
|---|--|

### 1. Einleitung

Die Entscheidung des EuGH in Sachen Emmott<sup>1</sup> hat mit gebührender Verzögerung nunmehr ihren aufgeregten Niederschlag in der deutschen steuerrechtlichen Literatur gefunden<sup>2</sup>. In der Sache Emmott hatte der EuGH in einer die Leistungsverwaltung (hier: Leistungen bei Invalidität) betreffenden Sache entschieden, daß ein Mitgliedstaat sich nicht auf das Versäumen von Klagefristen des nationalen Rechts berufen kann, wenn er die Richtlinie 79/7 EWG zur Gleichbehandlung von Männern und Frauen nicht ordnungsgemäß in seine interne Rechtsordnung umgesetzt hat. Der Sachverhalt ist durch eine ungewöhnlich dreiste Verhaltensweise der irischen Sozialverwaltung gekennzeichnet. Frau Emmott wurde zunächst vom Minister of Social Welfare unter Hinweis auf ein anderes Verfahren vor dem EuGH von einer Erhebung der Klage abgehalten, und anschließend beriefen sich die Behörden auf die Versäumung der Klagefrist. Es ist schon erstaunlich, daß es hier erst einer Vorlage an den EuGH bedurfte, um nach nationalem Recht eine Klage zu ermöglichen.

Nachdem die tatsächliche oder vermeintliche Relevanz dieser Entscheidung für die Bestandskraft von Steuerbescheiden und eventuell für die Festsetzungsverjährung entdeckt wurde, ist nunmehr offenbar Schadensbegrenzung angesagt. In der Tat ist die unkritische Übertragung der Grundsätze dieses Urteils auf das Steuerrecht, hier insbesondere auf das durch die 6. Richtlinie harmonisierte UStG, mit unabsehbaren Risiken verbunden. Müssen etwa alle eventuell richtlinienwidrig entschiedenen USt-Veranlagungen bis 1979 zurück aufgerollt werden? Allein die Überprüfung, ob Richtlinienverstöße vorgekommen sind, dürfte die Verwaltung lahmlegen. Unabsehbar sind die Haus-

haltsrisiken. Erinnerung sei an die Entscheidung des EuGH zur richtlinienwidrigen Besteuerung der Geldspielautomatenumsätze<sup>3</sup> in der Bundesrepublik, die für die Zukunft zu geschätzten Einnahmeausfällen von 500 Mio. DM/Jahr führt<sup>4</sup>. Müssen hier – entgegen der Auffassung des BMF<sup>5</sup> – alle bestandskräftigen Bescheide bis zum 1. 1. 1979 (Termin zur Umsetzung der 6. RL gemäß 9. RL v. 26. 6. 1978, Abl EG 1978 Nr. L 194, 16) zurück berichtigt werden? Stellt die Nichtumsetzung einer Richtlinie auf dem Gebiet des Steuerrechts einen schwereren Verstoß als eine grundgesetzwidrige Besteuerung dar, für die das Bundesverfassungsgericht<sup>6</sup> (verfehlterweise) nicht einmal dem Kläger die „Fangprämie“ gewährte wegen der Belastung der gegenwärtigen Haushalte mit Steuererstattungsansprüchen von außerordentlicher Höhe? Für den Bereich der leistungsgewährenden Sozialverwaltung hat der EuGH ausgesprochen, daß Haushaltserwägungen eine Diskriminierung der Geschlechter nicht rechtfertigen und der Zustand der Staatsfinanzen nur dadurch berücksichtigt werden darf, daß Ansprüche für die Zukunft in nichtdiskriminierender Weise entzogen werden können<sup>7</sup>. Angesichts einer vermeintlich drohenden Lahmlegung der Finanzverwaltung und -gerichtsbarkeit sowie der Heraufbeschwörung des finanziellen Staatsbankrottes ist in der Tat zu prüfen, welche Folgerungen sich aus dem Emmott-Urteil für die nationalen Haushalte ergeben. Nimmt man noch die Statuierung einer Amtshaftung der Mitgliedsstaaten wegen unzureichender Umsetzung von Richtlinien einschließlich der Haftung für gesetzgeberisches Unterlassen<sup>8</sup> hinzu, kann einem um den Zustand der Staatsfinanzen schon bange werden. Gleichwohl erschreckt die Unbekümmertheit, mit der zum Zwecke der Schadensbegrenzung grundlegende Verfassungsprinzipien kurzerhand

1 EuGH v. 25. 9. 1991 – Rs C-208/29 – Stg. 1991 I-4269.  
 2 Vgl. Friedl, UR 1993, 114; Birkenfeld, UR 1993, 271; Lohse, UR 1993, 288; ders., in: DStR 1994, 127; Stadie, in: R/D/F/G, Einfl., Rz 252; Dautzenberg, NWB 14/1994, 673 (Fach 11 I, 81).  
 3 EuGH v. 5. 5. 1994 – Rs C 38/93 – UR 1994, 308.  
 4 Buob, UR 1994, 293.  
 5 BMF v. 5. 7. 1994, BStBl. 1994 I, 465.

6 BVerfG v. 25. 9. 1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91 – BStBl. 93 II, 413.  
 7 EuGH v. 24. 2. 1994 – Rs C-343/92 – Slg 1994 I, 57 (Roks); vgl. auch EuGH v. 27. 10. 1993 – Rs C-338/91 – Slg 1993 I, 5475 (Steenhorst-Neerings).  
 8 EuGH Slg 1991 I, 5357 (Francovich); dazu Jarass, NJW 1944, 881.

unter Berufung auf Europa mißachtet werden oder umgekehrt dem EuGH unter Berufung auf das Maastricht-Urteil des BVerfG<sup>9</sup> die Gefolgschaft versagt wird.

## 2. Taxation without Representation

Bisher galt als nationaler Verfassungsgrundsatz, daß die Auferlegung von Steuern eines Gesetzes durch den verfassungsmäßigen Gesetzgeber bedarf. Manche behaupten, daß das Prinzip der Gesetzmäßigkeit von Eingriffen in Freiheit und Eigentum des Bürgers sich geradezu aus dem Steuerbewilligungsrecht der Stände und später der Parlamente als der Volksvertretungen entwickelt habe und sich bis zu *John Lackland* zurückzuführen lasse. Zweifellos hatte die die amerikanische Sezession auslösende Boston tea party etwas mit dem Grundsatz no taxation without representation zu tun, wengleich möglicherweise das Argument nur von unwilligen Steuerzahlern vorgeschoben wurde. Wie dem auch sei, für das deutsche Verfassungsrecht ist – auch unter dem Einfluß der Aufklärung seit *Montesquieu* – anerkannt, daß nur der Gesetzgeber Steuern auferlegen darf. Anders sieht es nunmehr *Birkenfeld*, Richter am Bundesfinanzhof. Ausdrücklich betont er, daß durch Verwaltungsvorschriften im Gemeinschaftsrecht begründete (Steuer)Verpflichtungen für den Marktbürger aus Richtlinien in national verpflichtendes Steuerrecht umgesetzt werden dürfen<sup>10</sup>. Erforderlich sei lediglich, daß die Richtlinie klar und eindeutig sei und auch der Gesetzgeber nicht anders hätte entscheiden können. Eines nationalen Gesetzes bedürfe es nur, wenn Verpflichtungen nicht im Gemeinschaftsrecht angelegt seien. Dies wirft eine Reihe von Fragen auf. Gemeint sein könnte, daß die Verwaltungsvorschrift nur deklaratorisch wiedergebe, was aufgrund der Richtlinie ohnehin gelte. Dagegen spricht aber, daß Richtlinien nach Art. 189 Abs. 3 EGV gerade nicht den Bürger, sondern nur die Mitgliedstaaten verpflichten. Dies ist bisher trotz Anerkennung der sog. unmittelbaren Wirkung und des Anwendungsvorranges<sup>11</sup> hinreichend klarer und bestimmter Richtlinien zugunsten des Bürgers von keiner Seite, insbesondere nicht vom EuGH<sup>12</sup>, bestritten worden. Ob die EG/EU nach dem EGV überhaupt die Kompetenz hat, als Gesetzgeber Verordnungen gemäß Art. 189 Abs. 2 EGV zu erlassen, die steuerliche Pflichten dem Bürger unmittelbar auferlegen, läßt sich angesichts Art. 100, 100a Abs. 2 EGV bezweifeln. Möglicherweise gilt für die indirekten Steuern nach Art. 99 EGV etwas anderes. Wie dem auch sei, als Richtliniengeber wird die EU bzw. der Rat nicht als Gesetzgeber tätig. Die These von *Birkenfeld* bedeutet daher im Klartext, daß die nationale Finanzverwaltung als Steuergesetzgeber tätig werden kann. Erstaunlich, daß dies Art. 20 Abs. 3 GG nicht verletzen soll. Nur am Rande sei vermerkt, daß es nicht nur um die Frage geht, ob die Rechte des Gesetzgebers verletzt werden, wenn an seiner Stelle die Verwaltung tätig

wird. Es hat einmal Zeiten gegeben, in denen der Gesetzgeber als Garant von Freiheit und Eigentum des Staatsbürgers angesehen wurde und die Gesetzesvorbehalte in den Grundrechtsbeschränkungen legen davon noch heute, neben Art. 20 Abs. 3 GG, Zeugnis ab, mögen wir auch heute eher auf das Bundesverfassungsgericht vertrauen. Nicht am Rande sei vermerkt, daß Richtlinien, die Steuerpflichten der Bürger begründen sollen, nach Art. 189 Abs. 3 EGV von den Mitgliedstaaten in nationales Recht umzusetzen sind. Dabei überläßt Art. 189 Abs. 3 EGV den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Mittel. Dabei haben sie selbstverständlich ihr Verfassungsrecht zu beachten, jedenfalls solange dies eine Umsetzung nach Form und Mittel nicht unmöglich macht. Das deutsche Verfassungsrecht sieht insoweit für die Auferlegung steuerlicher Pflichten ein Tätigwerden des Gesetzgebers, konkret für die Umsatzsteuer des Bundestages und des Bundesrates, nicht des BMF und schon gar nicht irgendeiner OFD vor. Dies hat auch seinen guten Grund, selbst bei der Umsetzung von detaillierten Richtlinien, die tatsächlich oder vermeintlich keinen Handlungsspielraum lassen. Ob dem so ist, soll nicht ein mehr oder weniger subalternen Beamter entscheiden, sondern der verfassungsmäßige Gesetzgeber. Außerdem sind Gesetze ordnungsgemäß dem Bürger durch Verkündung bekanntzugeben, nicht aber Verwaltungsanweisungen.

Nun kann auch ein hoher Richter in einem literarischen Beitrag einmal folgenlos irren. Er hat aber inzwischen in der Rechtsprechung und der Verwaltung Nachahmer gefunden, die es geboten erscheinen lassen, an die Verpflichtung der Gerichte und der Finanzverwaltung zur Beachtung der Verfassung zu erinnern.

Das FG München, dessen Verdienste um die Beachtung der 6. Richtlinie bei der richtlinienkonformen Auslegung des deutschen UStG nicht hoch genug eingeschätzt werden können, kommt in der Sache völlig zutreffend zu dem Ergebnis, daß die von § 2 Abs. 3 UStG angeordnete Nichtsteuerbarkeit der auf zivilrechtlichen Verträgen beruhenden Vermietungsleistungen von Gemeinden im Widerspruch zu Art. 4 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 5 der 6. RL steht<sup>13</sup>. Richtigerweise hält es auch wegen des klaren Wortlauts eine richtlinienkonforme Auslegung nicht für möglich. Kurzerhand wird § 2 Abs. 3 UStG i. V. mit § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und § 15 UStG außer acht gelassen und unmittelbar die Richtlinie angewendet, um die Steuerbarkeit zu begründen. Nun wird man dem FG zugute halten müssen, daß es vermeintlich um einen Anwendungsvorrang zugunsten des Bürgers ging, denn die Gemeinde begehrte den Vorsteuerabzug, den ihr das FG entgegen § 15 Abs. 1 i. V. mit § 2 Abs. 3 UStG zusprach. Ohne die Problematik des Anwendungsvorranges von Richtlinienregelungen zugunsten des Steuerpflichtigen hier zu vertiefen, sei immerhin darauf hingewiesen, daß das FG zugleich mit der Gewährung des Vorsteuerabzuges die Be-

9 BVerfG v. 17. 10. 1993 – 2 BvR 2134/92 u. 2159/92, NJW 1993, 3047.

10 *Birkenfeld*, UR 1993, 276, 277.

11 Dazu EuGH v. 19. 1. 1982, Slg 1982, 53; EuGH v. 22. 6. 1989, Slg 1989, 1839.

12 EuGH v. 8. 10. 1987, Slg 1987, 3369; EuGH v. 26. 2. 1986, Slg 1986, 723; siehe auch *Jarass*, NJW 1990, 2420;

*Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 13 Rz. 9; unklar *Grabitz*, DStJG 11 (1988), 33, 49.

13 FG München v. 17. 2. 1994, UR 1994, 315; vgl. dazu EuGH v. 17. 10. 1989 – Rs 231/87 u. 129/88, Slg 1989, 3233 = UR 1991, 77; EuGH v. 25. 7. 1991 – Rs C-202/90, Slg 1991 I, 4247.

steuerung der Vermietungsumsätze für dieses Jahr anordnete. Mag dies auch als selbstverständliche Konsequenz hingenommen werden, wie würde das FG für die Folgejahre entscheiden, wenn die Gemeinde sich nunmehr auf die vom deutschen Gesetzgeber richtlinienwidrig angeordnete Nichtsteuerbarkeit beruft? Unabhängig von einer „Berufung“, auf welche gesetzliche Bestimmung stützt sich die Besteuerung in den Folgejahren? Offenbar dann auf Treu und Glauben. Aber Steuergesetze sind von Amts wegen anzuwenden, so daß es auf ein widersprüchliches Verhalten des Steuerpflichtigen – ein *venire contra factum proprium* – gar nicht ankommen kann. Es zeigen sich die Tücken des Anwendungsvorranges „zugunsten“ bei einer Steuer wie der Umsatzsteuer, bei der der Begriff des Unternehmers belastende wie begünstigende Wirkungen haben kann. Gravierender als die jedenfalls nicht erkennbare Auseinandersetzung mit dieser Problematik ist es, daß das FG München wegen der Faszination der Nichtbefolgung eines Gesetzes wegen des Anwendungsvorranges einer Richtlinienbestimmung schlicht übersehen hat, daß hier der nationale Gesetzgeber im Ergebnis nicht richtlinienwidrig gehandelt hat. Die Vermietung von Grundstücken ist nach § 4 Nr. 12 UStG und nach der 6. RL steuerfrei. Dies schließt nach § 15 Abs. 2 UStG und der 6. RL den Vorsteuerabzug aus. Die 6. RL stellt den Mitgliedstaaten frei, ob sie den Vorsteuerabzug durch Option eröffnen oder nicht und in welchem Umfang, Art. 13 C a 6. RL. Der deutsche Gesetzgeber eröffnet im § 9 UStG die Option nur Unternehmern nach § 2 UStG. Dies sind nach § 2 Abs. 3 UStG die Juristischen Personen des öffentlichen Rechtes nicht, soweit sie nicht Betriebe gewerblicher Art unterhalten. Es ist daher insoweit falsch, wenn das FG aaO. behauptet, der Unternehmerbegriff nach § 2 UStG entspreche dem Begriff des Steuerpflichtigen nach Art. 2 6. R. Nach der 6. RL durfte mithin der Vorsteuerabzug nach Art. 17 wegen der Steuerfreiheit versagt werden, nach der deutschen Regelung war er ebenfalls, allerdings mangels Unternehmereigenschaft, zu versagen. Das FG München gewährt ihn gleichwohl, obgleich kein Richtlinienverstoß erkennbar ist.

Das Urteil ist mit einer bezeichnenden Anmerkung von *Widmann*<sup>14</sup> versehen. Er verlangt nicht etwa eine – in anderem Zusammenhang als bei Optionen – gebotene Änderung des § 2 Abs. 3 UStG durch den Gesetzgeber, um eine Vertragsverletzung aus Art. 4 6. RL i. V. mit Art. 189 Abs. 3 EGV zu heilen, sondern wettet, daß § 2 Abs. 3 UStG für Vermietungsleistungen von Juristischen Personen öffentlichen Rechtes durch ein BMF-Schreiben außer Kraft gesetzt wird. Stolz wird darauf verwiesen, daß die Verwaltung nicht geringere Kompetenzen habe als die Gerichte, den nationalen Gesetzeswortlaut und die dazu ergangene BFH-Rechtsprechung auch ohne vorheriges EuGH-Urteil beiseite zu schieben. Erkennbar wird die Legitimation dazu gerade daraus abgeleitet, daß die Verwaltung den EuGH nicht im Vorlageverfahren anrufen kann<sup>15</sup>. Demge-

genüber gilt es zunächst einmal festzuhalten, daß nach nationalem Verfassungsrecht weder die Gerichte noch die Verwaltung berechtigt sind, dem Bürger – noch dazu im Widerspruch zum Gesetzesrecht – steuerliche Verpflichtungen ohne gesetzliche Grundlage aufzuerlegen. Ob der europäische Gesetzgeber dies dürfte, kann hier offenbleiben. Eine Richtlinie stellt nach Art. 189 Abs. 3 EGV jedenfalls keinen Gesetzgebungsakt dar. Ob der EuGH im Wege der Rechtsfortbildung auch eine unmittelbar verpflichtende Wirkung von Steuerharmonisierungsrichtlinien anerkennen dürfte, oder ob ihm dann deutsche Behörden und Gerichte wegen Überschreitens der Befugnisnormen die Gefolgschaft zu versagen hätten<sup>16</sup>, steht zur Zeit nicht zur Debatte. Der EuGH geht auch europarechtlich davon aus, daß Richtlinien keine (Steuer)Verpflichtungen begründen<sup>17</sup>. Wie schon seit *John Lacklands* Zeiten bleibt es also – entgegen den o. a. Stimmen – trotz Europa und Richtlinien dabei: No taxation without representation (durch das Parlament und nicht den BMF).

### 3. Legalitätsprinzip und Anwendungsvorrang

(1) Bekanntlich hat der EuGH seit der Entscheidung *Becker*<sup>18</sup> auch für Steuerrichtlinien vertreten, daß im Interesse des „*effet utile*“ des Gemeinschaftsrechts sich der Steuerpflichtige auf ihm günstige hinreichend klare und unbedingte Richtlinienregelungen „berufen“ könne und der Mitgliedstaat dann sein nationales entgegenstehendes Gesetzesrecht nicht anwenden dürfe. Diese Rechtsfortbildung ist vom BVerfG<sup>19</sup> als innerhalb der Kompetenzen des EuGH liegend anerkannt worden und auch durch das Maastricht-Urteil<sup>20</sup> nicht (mehr) in Frage gestellt worden. Der EuGH hat insoweit die Selbstverständlichkeit betont, daß dieser sog. Anwendungsvorrang wie die Richtlinie selbst von den Mitgliedstaaten und damit von allen Organen einschließlich der Gerichte und Verwaltungsbehörden zu beachten ist<sup>21</sup>. Dies erfolgte vor dem Hintergrund der Anfrage der vorlegenden Gerichte, ob die (Stadt)Verwaltung das Recht und die Pflicht hatte, die innerstaatlichen Normen wegen Widerspruches zur begünstigenden Richtlinie nicht anzuwenden. Hätte der EuGH diese Frage verneint, wäre angesichts der Anfrage die Klage des Bürgers abzuweisen gewesen. Vor diesem Hintergrund bedeutet die Antwort des EuGH richtigerweise nicht mehr, aber auch nicht weniger, als die Aussage, daß der Mitgliedstaat sich nicht darauf berufen kann und darf, seine Behörden seien nach innerstaatlichem (Verfassungs)Recht nicht berechtigt, die Bestimmungen der Richtlinie zu beachten, und daher könne das Klagebegehren keinen Erfolg haben.

(2) Es ist ein großes Mißverständnis, wenn aus dieser Rechtsprechung hergeleitet wird, die Verwaltung werde europarechtlich ermächtigt, innerstaatlichen Gesetzen entgegen Art. 20 Abs. 3 GG die Gefolgschaft zu versagen und zum Hüter des Europarechtes ge-

14 UR 1994, 317.

15 EuGH, Slg I 1993, 1277 (Corbiau); vgl. auch *Lenz*, NJW 1994, 2063 (2065).

16 Vgl. BVerfG (FN 9), 3057, 3052; dagegen aber *Meesen*, NJW 1994, 549 (553).

17 EuGH (FN 12).

18 EuGH v. 19. 1. 1982 – Rs 8/81, Slg 1982, 53 (71).

19 BVerfGE 75, 223.

20 BVerfG (FN 9), 3052, 3057.

21 EuGH v. 22. 6. 1989 – Rs 103/88, Slg 1989, 1839.

genüber dem Gesetzgeber bestellt. Für jedes Gesetz, insbesondere aber für die in besonderer Weise dem Legalitätsprinzip unterliegenden Steuergesetze, ist es unerträglich, daß die Verwaltung über die Anwendung aus eigener Kompetenz unter Berufung auf anwendungsvorrangiges Recht soll entscheiden können. § 85 AO beschreibt das von der Verwaltung zu beachtende Verfahren verfassungsrechtlich zutreffend. Sie hat die Steuern „nach Maßgabe der Gesetze“ gleichmäßig festzusetzen und nicht etwa die Steuern unter Außerachtlassung von nach ihrer Auffassung gegen höherrangiges oder vorrangiges Recht verstößenden Gesetzen festzusetzen. Dies alles ist bekanntlich innerstaatlich im Verhältnis (Steuer)Gesetz und Verfassung völlig unproblematisch. Die Verwaltung ist – im Gegensatz zu den Gerichten – nicht einmal in der Lage, die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes im Wege der Normenkontrolle nach Art. 100 GG überprüfen zu lassen. Gleichwohl ist selbstverständlich, daß bei der Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes – nach Feststellung durch das Bundesverfassungsgericht – der Staat sich nicht darauf berufen kann, seine Behörden hätten bis zu dieser Feststellung das verfassungswidrige Gesetz anwenden müssen.

(3) Exakt auf diese Aussage beschränkt sich der Rechtsgehalt der Entscheidung des EuGH über die Beachtung des sog. Anwendungsvorranges durch die Behörden der Mitgliedstaaten. Die offenbar in der deutschen Literatur<sup>22</sup> und nunmehr auch von hochrangigen Richtern<sup>23</sup> und Verwaltungsbeamten<sup>24</sup> vertretene Auffassung, Verwaltungsbehörden hätten das abgeleitete Recht, Gesetze wegen Unvereinbarkeit mit Richtlinien nicht anzuwenden, dies sogar vor einer Entscheidung des EuGH, ist durch die Rechtsprechung des EuGH nicht gedeckt. Wäre sie es, so müßte die deutsche Gerichtsbarkeit und die Finanzverwaltung dem EuGH wegen mangelnder Bindungswirkung einer auf implied powers und den effet utile gestützten Befugnisüberschreitung die Gefolgschaft versagen<sup>25</sup>. Wie auch immer man zu den vom Bundesverfassungsgericht statuierten Überprüfungsbefugnissen deutscher Staatsorgane gegenüber Urteilen des EuGH steht<sup>26</sup>, für Behörden und Gerichte der Bundesrepublik sind jedenfalls Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes bindend.

(4) Es liegt daher ein klarer Verfassungsverstoß vor, wenn durch eine Verwaltungsanweisung des Schleswig-Holsteinischen Fin.Min.<sup>27</sup> sogar eine Landesfinanzbehörde anordnet, daß nationales Umsatzsteuerrecht wegen Anwendungsvorrang von einem Finanzamt nicht anzuwenden ist. Bezeichnenderweise darf dies aber nur geschehen, wenn vorher der BMF oder der LMF so entschieden hat. Dies entlarvt die vermeintlich nur die EuGH-Rechtsprechung umsetzende Verwaltungsanweisung als einen gegen Art. 20 Abs. 3

GG verstoßenden Akt der Anmaßung gesetzgeberischer Befugnisse durch die Verwaltung. Wäre es nämlich richtig, daß der EuGH ausgesprochen hätte, Verwaltungsbehörden seien europarechtlich verpflichtet – ungeachtet innerstaatlichem Verfassungsrechtes – Gesetze auf ihre Vereinbarkeit mit Richtlinien zu überprüfen und ggfs. nicht anzuwenden, so ist nicht erkennbar, weshalb sie dabei rein innerstaatliche Weisungsbefugnisse vorgesetzter Behörden zu beachten hätten. Mit anderen Worten, der BMF oder LMF darf Finanzbehörden anweisen, gegen deren Überzeugung richtlinienwidriges Gesetzesrecht anzuwenden oder auch umgekehrt nicht anzuwenden, aber der BMF oder LMF entscheidet kraft eigener Beurteilung, ob ein vom Gesetzgeber verabschiedetes Gesetz richtlinienwidrig ist oder nicht und braucht und kann dazu weder den EuGH noch das BVerfG fragen. Dies alles ist mitnichten geltendes deutsches Verfassungsrecht, noch ist es europarechtlich geboten.

(5) Schon die fehlende Vorlagekompetenz an den EuGH<sup>28</sup> zeigt, daß auch europarechtlich der Grundsatz der uneingeschränkten Bindung der Verwaltung an die europäische Gesetzgebung und die nationale, Richtlinien umsetzende Gesetzgebung besteht und der ggfls. dadurch belastete Bürger dagegen Rechtsschutz bei den Gerichten suchen muß. Es ist geradezu abenteuerlich, die fehlende Vorlagekompetenz der Verwaltung für ein eigenständiges Prüfungs- und Verwerfungsrecht der Verwaltung zu bemühen<sup>29</sup>. Nach diesem Motto müßten zwar Gerichte nach Art. 100 GG dem Bundesverfassungsgericht vorlegen, die Verwaltung dürfte aber dem tatsächlich oder vermeintlich verfassungswidrigen Gesetz ohne weiteres die Gefolgschaft versagen. Wie der EuGH das Verhältnis von Verwaltungsbehörden und europäischem Gesetzgeber sieht, hat er schon 1979<sup>30</sup> entschieden. Die europäischen und nationalen Verwaltungsbehörden sind nicht befugt, sekundäres Gemeinschaftsrecht wegen Verstoßes gegen das primäre Recht der Verträge nicht anzuwenden. Sie können auch nicht vorlegen. Erst der Bürger kann den Verwaltungsakt anfechten, und die Gerichte haben dann die Möglichkeit und Pflicht vorzulegen<sup>31</sup>. Was dem europäischen Gesetzgeber billig ist, sollte dem deutschen Gesetzgeber recht sein.

(6) Des Pudels Kern liegt in Wahrheit auch nicht darin, daß nur unter Preisgabe des strikten Grundsatzes der Bindung der Verwaltung an das (europäische und nationale) Gesetz eine Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts im Sinne des effet utile möglich wäre und deshalb die Verwaltung stellvertretend gegenüber dem Gesetzgeber zum Wächter zu berufen wäre. Tatsächlich geht es darum, daß unter tätiger Mitwirkung der Verwaltung der Gesetzgeber richtlinienwidriges Steuerrecht nicht anpaßt bzw. nicht rechtzeitig anpaßt<sup>32</sup>. Diese Anpassung erfolgt dann, insbesondere nach

22 Stadie, in: R/D/F/G, Einl. Anm. 240 f.; Jakob, Umsatzsteuer, S. 6.

23 Birkenfeld, UR 1993, 271 (273); Lohse, UR 1993, 288.

24 Schlienkamp, UR 1991, 337; Widmann, UR 1994, 315.

25 Vgl. BVerfG (FN 9) (3057).

26 BVerfG (FN 9) (3052).

27 v. 29. 5. 1992, UR 1992, 244.

28 Dazu EuGH v. 30. 3. 1993 – Rs C 24/92, Slg 1993 I, 1277 (Corbiau/Finanzverwaltung Luxemburg).

29 Widmann (FN 24).

30 EuGH, Slg 1979 I, 623; dazu auch Streinz, in: Isensee/Kirchhof, HStR, Bd. VII, 1992, § 182 Rdnr. 66.

31 Jarass, NJW 1994, 881 (882).

32 Dazu bereits Tipke/Lang, Steuerrecht, § 13 Rz. 6 ff.; vgl. auch die seit 1989 trotz mehrfacher Änderungen des UStG unterlassene Anpassung der Eigenverbrauchssteuerung an Art. 5 Abs. 6 und 6 Abs. 2 der 6. RL, statt dessen BMF, BStBl. 1990 I, 35; BMF, BStBl. 1993 I, 270; UStR 1992 Abschn. 155, Abs. 6; BMF, BStBl. 1994 I, 298.

EuGH-Urteilen, durch Verwaltungsanweisungen. Dies mag im Sinne einer die gesetzliche Entscheidung vorwegnehmenden Notkompetenz zur Vermeidung unnötiger Klagen angehen. Es setzt aber voraus, daß der Gesetzgeber unverzüglich die Gesetze den Richtlinien anpaßt. Auch wenn eine solche Entscheidung zu erwarten ist, hat die Verwaltung jedoch nicht das Recht, stellvertretend Gesetzgebungsbefugnisse wahrzunehmen, wie offenbar angenommen wird, sondern sie hat lediglich das Recht, das Besteuerungsverfahren bis zur Entscheidung durch den Gesetzgeber ruhen zu lassen bzw. wegen der zu erwartenden Änderungen vorläufig durchzuführen.

#### 4. Das Erfordernis der ordnungsgemäßen Umsetzung nach nationalem und europäischem Recht

##### a) Europarechtliche Vorgaben

Die Steuerrichtlinie der EU wendet sich, auch soweit sie hinreichend klar und unbedingt ist, an den Mitgliedstaat, unbeschadet der sich für den einzelnen ergebenden Rechtsfolgen im Falle einer Verletzung der Umsetzungspflicht. Ausdrücklich überläßt Art. 189 Abs. 3 EGV dem Mitgliedstaat die Auswahl der Form und der Mittel hinsichtlich der Umsetzung in das nationale Recht. Verbindlich vorgegeben ist lediglich das Ziel. Die verbindlich vorgegebene Zielerreichung impliziert allerdings, daß der Mitgliedstaat sich solcher Formen und Mittel bedient, die geeignet sind und sicherstellen, daß das Ziel erreicht wird. Dies ist die einzig zwingende europarechtliche Vorgabe. Das den Mitgliedstaaten eingeräumte „Auswahlermessen“ hinsichtlich der Form und der Mittel der Umsetzung hat auch die Bedeutung, daß im Sinne des Subsidiaritätsprinzips der Mitgliedstaat im Interesse seiner Bürger und in Berücksichtigung der nationalen Rechtstradition am besten bestimmen kann, auf welche Weise das Ziel verfolgt wird. Dies dient – bei loyaler Umsetzung – auch und gerade der gemeinsamen Zielerreichung auf europäischer Ebene. Das eingeräumte „Auswahlermessen“ ist aber primär aus europäischer Sicht eine rechtliche Notwendigkeit. Da die Richtlinie kein unmittelbar geltendes europäisches Gesetz ist, sondern über den Weg der Transformation in nationales Recht Wirkung erlangt, bestimmt sich nach der (Verfassungs)Rechtsordnung des Mitgliedstaates, welche zulässigen Formen und Mittel ihm für die Transformation in nationales Recht zur Verfügung stehen. Insoweit geht es bei Art. 189 Abs. 3 EGV überhaupt nicht um die Einräumung eines Auswahlermessens, sondern um die aus europäischer Sicht gebotene Verweisung auf möglicherweise unterschiedliche nationale Rechts- und Verfassungsordnungen der Mitgliedstaaten. Die sich daraus ergebenden Anforderungen hinsichtlich der Form und der Mittel der Transformation werden gerade nicht angetastet, vorbehaltlich, daß solche Formen und Mittel überhaupt zur Verfügung stehen.

##### b) Verfassungsrechtliche Vorgaben in der Bundesrepublik

Welche Formen und Mittel für die Umsetzung einer Richtlinie nach innerstaatlichem Verfassungsrecht zur Verfügung stehen, hängt vom Inhalt der Richtlinie ab.

Handelt es sich um materielles Steuerrecht regelnde Richtlinienbestimmungen, so kommt dafür nach Art. 20 Abs. 1, Abs. 3 i. V. mit Art. 105 ff. GG nur das materielle und formelle Gesetz, vorbehaltlich Art. 80 GG, in Betracht. Dies gilt auch für im Einzelfall begünstigende Normen. Nach bisher unbestrittenem Verfassungsverständnis bestimmt ausschließlich der Gesetzgeber Umfang, Grenzen und Ausnahmen von der Besteuerung, unbeschadet der sich aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Ermächtigung aus §§ 163, 227 AO ergebenden Erlaßbefugnisse der Finanzverwaltung. Werden Steuerrichtlinien mit Bestimmungen zum materiellen Steuerschuldrecht wie die 6. EG-Richtlinie daher ganz oder in Teilen nicht durch materielles und formelles Gesetz oder – soweit nach Art. 80 GG i. V. mit einer gesetzlichen Ermächtigung zulässig – durch Rechtsverordnung umgesetzt, so liegt eine verfassungsgemäße Transformation in deutsches Recht nicht vor. Die Annahme, daß durch Verwaltungsvorschriften welcher Art auch immer, gesetzesgleiches Steuerrecht geschaffen werden könnte, entbehrt jeglicher Grundlage. Die Anwendung von Verwaltungsvorschriften als geltende Rechtsnormen durch die Gerichte ist ein klarer Verfassungsverstoß, auch wenn diese tatsächlich oder vermeintlich Richtlinien der EU umsetzen. Die Außerkräftsetzung von Gesetzesnormen durch Verwaltungsanweisungen oberster Verwaltungsbehörden ist rechtlich unwirksames verfassungswidriges Handeln, unbeschadet der faktischen Bedeutung und der innerdienstlichen Weisungsgebundenheit nachgeordneter Behörden. Diese verfassungsrechtlichen Vorgaben der nationalen Rechtsordnung bleiben EU-rechtlich gerade unberührt, weil Art. 189 Abs. 3 EGV für die Wahl der Form und Mittel der Transformation auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist. Man kann sich für derart verfassungswidriges Handeln mithin nicht auf eine europarechtliche Rechtfertigung berufen.

#### 5. Sanktionen bei nicht ordnungsgemäßer Umsetzung

##### a) Der sogenannte Anwendungsvorrang

(1) Der vom EuGH<sup>33</sup> in zulässiger Rechtsfortbildung<sup>34</sup> entwickelte Grundsatz, daß sich der Mitgliedstaat bei hinreichend klaren und unbedingten günstigen Richtlinienregelungen nicht auf seine nicht ordnungsgemäße Umsetzung – also für das Steuerrecht auf eine nicht erfolgte oder fehlerhafte gesetzliche Umsetzung – berufen darf, bewirkt im Ergebnis, daß die Richtlinienbestimmung entgegenstehendem nationalen Recht vorgeht. Insoweit entfaltet sie eine den einzelnen im Ausnahmefall begünstigende unmittelbare Wirkung. Es gilt in Erinnerung zu rufen, daß der rechtliche Ausgangspunkt für diese unmittelbare Wirkung nicht die Gesetzeskraft der Richtlinie ist, sondern das an den Mitgliedstaat gerichtete Gebot, sich nicht treuwidrig auf eigene Versäumnisse zu berufen. Zum Destinatär dieses Rechtsgebotes wird der Bürger gemacht. Zugleich wird dieser mittelbar damit in den Dienst genommen, die Mitgliedstaaten zu einem vertragsgerechten Verhalten zu veranlassen. Destinatär ist der Bürger, nicht Organe der Mitgliedstaaten. Die EU nimmt nicht etwa die Verwaltung oder die Rechtspre-

33 Statt vieler EuGH v. 19. 1. 1982 (Becker) (FN 18).

34 BVerfGE 75, 223; BVerfG (FN 9), 3057.

chung der Mitgliedstaaten in Dienst, um gegenüber einem versagenden Gesetzgeber eine europäische Wächterfunktion auszuüben und damit dann von der verfassungsrechtlich gebotenen Bindung an das Gesetz zu dispensieren.

(2) Problematisch ist dann aber, wie dem Bürger als Destinatär der Rechtsschutz gewährt werden kann, ohne den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Bindung der rechtsprechenden Gewalt an das Gesetz aus den Angeln zu heben. Die europarechtliche Vorgabe lautet insoweit nur, daß dem Bürger nicht entgegengehalten werden darf, daß keine ordnungsgemäße Transformation durch Gesetz erfolgt ist. Wie dies innerstaatlich gewährleistet wird, ist Angelegenheit des Mitgliedstaates, nicht europarechtlich vorgegeben. Die deutsche Rechtsordnung enthält zur Lösung dieses Konfliktes keine explizite Regelung, aber doch erhebliche Hinweise. Aus Art. 100 GG ergibt sich, daß ein formelles Gesetz bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes von Verwaltung und Gerichten anzuwenden ist. Die Verwaltung hat keine Vorlagekompetenz und keine Prüfungskompetenz. Die sich aus Art. 100 GG für die Geltendmachung der Unwirksamkeit eines Gesetzes wegen Verfassungsverstoßes ergebende Rechtslage ist nicht nur zweckmäßig, sondern dient erkennbar der Wahrung der Rechtseinheit und dem Schutz des Bürgers in größtmöglicher Wahrung der rechtsstaatlichen Grundsätze des Gesetzesvorbehaltes und der Gesetzmäßigkeit staatlichen Handelns. Es wäre unerträglich, wenn jede staatliche Behörde oder jedes staatliche Gericht Gesetze wegen tatsächlicher oder angeblicher Verfassungswidrigkeit nicht anwenden dürfte. Die Kompetenz zu dieser Feststellung kommt nur dem Verfassungsgericht zu.

(3) Die Konzentration einer Feststellung der Verfassungswidrigkeit des Gesetzes durch Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes läßt sich unmittelbar nicht auf die Feststellung der partiellen Nichtanwendung des Gesetzes wegen des Anwendungsvorranges einer Richtlinie übertragen, denn das BVerfG ist nach Art. 100 GG nur berufen, die Gesetze auf ihre Vereinbarkeit mit der Verfassung zu überprüfen. Auf der anderen Seite kann auch das Vorlageverfahren nach Art. 177 EGV nicht unmittelbar nutzbar gemacht werden. Denn der EuGH entscheidet insoweit nur über den Inhalt des Gemeinschaftsrechtes, nicht über die Vereinbarkeit des nationalen Rechts damit und schon gar nicht über die Nichtanwendbarkeit des nationalen Gesetzes wegen der Unvereinbarkeit<sup>35</sup>. Daraus folgt aber, daß die Kompetenz zur Feststellung des Anwendungsvorranges, d. h. zur Nichtanwendung des nationalen Gesetzes nach nationalem Recht bei dem vorlegenden Gericht liegen muß. Art. 177 Abs. 3 EGV setzt voraus, daß das vorlegende Gericht die Auslegungsfrage für seine Entscheidung als erheblich ansieht. Demnach steht jedenfalls dem vorlegenden Gericht die Kompetenz zu, nach einem Urteil des EuGH entgegenstehendes nationales Gesetzesrecht nicht anzuwenden. Fraglich ist jedoch, ob ein nationales Gericht auch ohne Vorlage an den EuGH kraft eigener Kompetenz das Gesetz wegen

Nichtbeachtung der Zielvorgaben einer Richtlinie nicht anzuwenden braucht. Auch hierauf kann die Antwort nicht aus europarechtlichen Vorgaben, sondern nur aus der nationalen Rechtsordnung gegeben werden. Angesichts des Fehlens einer expliziten Regelung ist zu fragen, ob nach dem Gesamtgefüge der Verfassung unter Einbeziehung der durch das Transformationsgesetz auch für die Bundesrepublik geltenden Regelung des Vorlageverfahrens nach Art. 177 EGV die Beurteilung der Richtlinienkonformität eines Gesetzes vorrangig dem Gesetzgeber oder jedem Gericht obliegt. Die Antwort kann angesichts Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 100 GG und Art. 177 EGV nicht zweifelhaft sein. Nur wenn nach einer Entscheidung des EuGH autoritativ der Inhalt des Gemeinschaftsrechtes in einer alle Organe bindender Weise festgestellt ist, darf und muß das Gericht entgegenstehendes nationales Gesetzesrecht nicht anwenden. Zugleich ist der Gesetzgeber europarechtlich und vor allem verfassungsrechtlich gehalten, das nationale Gesetzesrecht gemäß Art. 189 Abs. 3 EGV anzupassen, um das vorgegebene Ziel der Richtlinie in verfassungsmäßiger Weise zu erreichen. Für die Verwaltung bleibt es bei der ausschließlichen Bindung an das Gesetz. Der sog. Anwendungsvorrang der Richtlinie wird durch dieses Verfahren nicht tangiert. Es bleibt dabei, daß der Bürger – wie sonst innerstaatlich auch – gegenüber einer objektiv rechtswidrig handelnden Verwaltung sein Recht bei Gericht suchen muß und dort auch finden kann. Nicht mehr, aber auch nicht weniger wird europarechtlich verlangt. Jedenfalls verlangt Europa nicht, daß jede Verwaltungsbehörde, auch nicht die obersten, sich von der Gesetzesbindung lösen können. Im Gegenteil würde dem effect utile damit ein schlechter Dienst erwiesen. Der Bequemlichkeit eines faulen und von der Verwaltung eigensüchtig beratenen Gesetzgebers würde zu Lasten des Bürgers Vorschub geleistet, wenn dieser sich darauf berufen könnte, er brauche das Gesetzesrecht nicht der Richtlinie anzupassen, weil wegen des Anwendungsvorranges die Richtlinie bereits von der Verwaltung „unmittelbar“ angewendet wird.

#### b) Hemmung von Rechtsmittelfristen

(1) Im Falle Emmott<sup>36</sup> ging es um die Nichtumsetzung einer Richtlinie durch innerstaatliches Gesetz. Der EuGH verlangte ausdrücklich die „ordnungsgemäße Umsetzung nach nationalem Recht“. Völlig zutreffend führt der EuGH aus, daß der „Anwendungsvorrang“ eine Mindestgarantie ist, die keinem „Mitgliedstaat als Rechtfertigung dafür dienen“ kann, daß er es unterläßt, die Richtlinie ordnungsgemäß umzusetzen<sup>37</sup>. Verlangt demnach die Umsetzung nach nationalem Recht ein Gesetz, genügt gerade keine wie auch immer geartete Verwaltungspraxis<sup>38</sup> und auch kein den Anwendungsvorrang bestätigendes Urteil des EuGH<sup>39</sup> oder eines nationalen Gerichtes, um dem Bürger Klarheit über seine Rechte zu geben. Weder ist dem Bürger zuzumuten, sich anhand der für ihn nicht bestimmten Richtlinien, die auch lediglich zu Informationszwecken veröffent-

35 Statt vieler Geiger, EG-Vertrag Art. 177, Rz. 5.

36 FN 1.

37 (FN 1) unter Berufung auf EuGH v. 6. 5. 1980 – Rs 102/79, Slg 1980, 1473; vgl. auch EuGH, EuZW 1991, 440 (TA Luft).

38 EuGH v. 26. 1. 1994 – Rs C-381/92, Slg 1994 I, 215; EuGH v. 24. 3. 1994 Rs C-80/92, Slg 1994 I, 1019.

39 EuGH (FN 1).

licht werden<sup>40</sup>, noch anhand einer ihm entweder nicht zugänglichen oder jedenfalls nicht an ihn gerichteten Verwaltungsanweisung oder anhand von Gerichtsurteilen über die Rechtslage zu unterrichten, noch entspricht solches Verlangen einer ordnungsgemäßen staatlichen Rechtspflege. Der EuGH hat daraus die Verpflichtung des Mitgliedstaates, der derart verfährt, abgeleitet, sich nicht auf Rechtsmittelfristen zu berufen und eine derartige Berufung in konsequenter Fortsetzung der Rechtsprechung zum Anwendungsvorrang als unwirksam angesehen. Das Urteil wird geradezu auf den Kopf gestellt, wenn für das deutsche Umsatzsteuerrecht eine Sonderbehandlung verlangt wird, weil hier der Unternehmer verpflichtet sei, sich über den Inhalt der 6. RL zur Umsatzsteuer, über die zu ihrer Anwendung ergangene Rechtsprechung und die dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen zu informieren<sup>41</sup> oder gar den Verwaltungsanweisungen des BMF unmittelbare gesetzgleiche Außenwirkung zuerkennen wird und „Veröffentlichungen“ im Bundessteuerblatt Teil I wie solche im Gesetzesblatt behandelt werden<sup>42</sup>. Dieses nach innerstaatlichem Verfassungsrecht völlig unzulängliche Verfahren zur Inkraftsetzung von den Bürger verpflichtenden und berechtigenden Rechtsnormen genügt zu Recht auch dann nicht, wenn diese Rechtsnormen in Verpflichtung einer Richtlinie zu schaffen sind. Nicht mehr und nicht weniger hat der EuGH verlangt.

(2) Es kann deshalb auch keine Rede davon sein, daß der EuGH mit dieser in Wahrheit wenig spektakulären Entscheidung die ihm zustehenden Befugnisse aufgrund Art. 177 i. V. mit Art. 189 EGV überschritten habe, so daß die aus der Entscheidung folgende Unbeachtlichkeit nationaler Rechtsmittelfristen einschließlich der Auswirkungen auf die Bestandskraft von Steuerbescheiden für das deutsche Recht unbeachtlich seien<sup>43</sup>. Ein Blick in die Abgabenordnung belehrt über den Inhalt des für das deutsche Verfahrensrecht „elementaren Strukturprinzips“<sup>44</sup> der Bestands- und Rechtskraft. In einem dem Emmott-Fall vergleichbaren Steuerfall hätte nach § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden müssen. Es ist bedauerlich, daß erst der EuGH bemüht werden muß, um auszusprechen, daß ein gesetzgeberisches objektives Fehlverhalten kein Verschulden des Steuerpflichtigen darstellt. Hinsichtlich der Verjährungsfristen sei auf § 171 Abs. 1 AO verwiesen.

### c) Fehlerhafte Rechtsanwendung bei ordnungsgemäßer gesetzlicher Umsetzung

(1) Entgegen dem in der Literatur erweckten Eindruck hat der EuGH weder in Sachen Emmott<sup>45</sup> noch in Sachen Francovich<sup>46</sup> zu der Frage entschieden, welche

Folgen es hat, wenn eine Richtlinie ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt wurde, aber das nationale Recht von den Verwaltungsbehörden und/oder den Gerichten richtlinienwidrig und damit gesetzeswidrig angewendet wird. Dazu wird zwar vertreten, daß aus der Rechtsprechung des EuGH folge, daß der Amtshaftungsanspruch ganz allgemein auf Verstöße der Mitgliedstaaten mit allen ihren Organen gegen Gemeinschaftsrecht auszudehnen sei<sup>47</sup>. Ähnlich wird argumentiert, daß demzufolge jegliche richtlinienwidrige Anwendung des nationalen Rechtes die sogenannte „Verjährungssperre“ auslöse<sup>48</sup>. Nachdem den Urteilen eine derartige Verallgemeinerung zuteil wurde, wird so dann verzweifelt nach Begrenzungen wegen der außerordentlich hohen Risiken gesucht. Erforderlich soll eine irgendwie geartete „qualifizierte Rechtsverletzung“<sup>49</sup> sein bzw. ein EG-rechtlicher Vorbehalt der öffentlichen Ordnung für existenziell gefährliche Fälle<sup>50</sup>. Demgegenüber ist jedoch auf folgendes hinzuweisen: Sind Richtlinien ordnungsgemäß entsprechend dem nationalen Verfassungsrecht in das deutsche Recht umgesetzt worden, so wird bei fehlerhafter Anwendung dieses nationalen Rechts primär nicht Gemeinschaftsrecht, sondern nationales Recht verletzt. Für die Amtshaftung wird deren Umfang dann durch Art. 34 GG i. V. mit § 839 BGB begrenzt. Für Klagefristen und Verjährung ist normales nationales Recht anzuwenden. Angesichts der ordnungsgemäßen Umsetzung des „europäischen Rechtes“ in die nationale Rechtsordnung besteht weder europarechtlich noch national ein Bedürfnis, hier den Bürger zur Durchsetzung des europäischen Rechtes in Dienst zu nehmen und ihm Rechtsmittelfristen zu gewähren oder Amtshaftungsansprüche, die etwa bei verfassungswidriger Gesetzesanwendung nicht bestanden hätten. Für das deutsche Recht ist die Lösung dieses Konfliktes durch § 79 Abs. 2 BVerfGG klar vorgezeichnet.

(2) Europarechtlich ergibt sich auch aus der Rechtsprechung des EuGH keine anderslautende Verpflichtung. Vielmehr betont der EuGH in der Entscheidung Steenhorst-Neerings<sup>51</sup> nochmals ausdrücklich, daß es um das Zurücktreten der Bestandskraft von Verwaltungsentscheidungen geht, wenn der Mitgliedstaat mit der ordnungsgemäßen Umsetzung in seine Rechtsordnung säumig war<sup>52</sup>. Der EuGH hat sich bereits in der Sache Emmott<sup>53</sup> ausdrücklich auf seine ständige Rechtsprechung<sup>54</sup> bezogen, wonach es Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung ist und bleibt, die Verfahrensmodalitäten zu regeln, die den Schutz der Bürger auch hinsichtlich der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechtes gewährleisten. Verlangt wird lediglich, daß diese Modalitäten nicht ungünstiger sind als für gleichartige Klagen, die rein innerstaatliches Recht betreffen. Außerdem darf das Verfahrensrecht nicht so

40 Vgl. Antrag Mischo in Sachen Emmott (FN 1).

41 Lohse, UR 1993, 283.

42 Birkenfeld, UR 1993, 276, 272.

43 So aber Stadie, in: R/D/F/G, Einf. Anm. 252, unter Berufung auf Lohse, UR 1993, 288 und Weiß, UR 1993, 329; a. A. Dautzenberg (FN 2).

44 Stadie (FN 43).

45 FN 1.

46 EuGH Slg 1991 I, 5357, vgl. auch Jarass, NJW 1994, 881.

47 Jarass (FN 46).

48 Dautzenberg (FN 2).

49 Jarass (FN 46).

50 Dautzenberg (FN 2).

51 EuGH v. 27. 10. 1993 – Rs C 338/91, Slg 1993 I, 5475.

52 Vgl. auch EuGH v. 24. 2. 1994 – Rs C 343/92, Slg I 1994, 571.

53 FN 1.

54 EuGH v. 16. 12. 1976 – Rs 33/76, Rewe, Slg 1976, 1989; v. 9. 11. 1983 – Rs 199/82, Slg 1983, 3595.

gestaltet sein, daß die Ausübung der aus der Gemeinschaftsrechtsordnung folgenden Rechte praktisch unmöglich gemacht wird. Das Gemeinschaftsrecht steht innerstaatlichen Klagefristen mithin nicht entgegen, sofern diese in gleicher Weise für rein nationale Rechtsvorschriften wie für auf Gemeinschaftsrecht mittelbar oder unmittelbar gestützte Klagen gelten<sup>55</sup>.

## 6. Ergebnis

(1) Es ist zu differenzieren zwischen einer nicht ordnungsgemäßen gesetzlichen Umsetzung einer Steuer richtlinie und einer richtlinienwidrigen Anwendung ordnungsgemäß umgesetzter Richtlinien. Nur im ersten Falle laufen Rechtsmittelfristen bis zur ordnungsgemäßen gesetzlichen Umsetzung nicht ab. Diese Folge kann auch nicht unter Hinweis auf den sogenannten Anwendungsvorrang von Richtlinien vermieden werden. Selbst wenn dieser von den nationalen Gerichten und Verwaltungen praktiziert wird, aber der Gesetzgeber vertragswidrig nicht handelt, verbleibt es dabei, daß dem Bürger die Bestandskraft nicht entgegengehalten werden darf. Es ist daher sinnlos, zur Vermeidung dieser Folgen in verfassungswidriger Weise die Verwaltung durch unzutreffende Interpretation des Grundsatzes des Anwendungsvorranges zum Ersatzgesetzgeber zu stilisieren. Auch die Finanzgerichte dürfen ein nationales Gesetz aufgrund des Anwendungsvorranges erst nach einer einschlägigen Entscheidung des EuGH zum Inhalt des Gemeinschaftsrechtes nicht anwenden. Der Gesetzgeber verhält sich vertragswidrig und verfassungswidrig, wenn er nicht nach einer EuGH-Entscheidung unverzüglich das nationale Steuergesetz in Einklang mit der Richtlinie bringt.

(2) Der durch die EuGH-Entscheidungen Emmott und Francovich ausgelösten literarischen Aufregung bedürfte es nicht, wenn der Steuergesetzgeber sich nicht in Verkennung seiner europarechtlichen Pflichten und seiner verfassungsrechtlichen Aufgaben in geradezu beschämender Weise in die selbstverschuldete Abhängigkeit von der Finanzverwaltung begeben hätte und tatenlos deren literarisch unterstützter verfassungswidrigen Anmaßung von Gesetzgebungsfunktionen zusehe.

(3) In concreto sind wegen des Urteils des EuGH zu den Geldspielumsätzen<sup>56</sup> keine Aufrollungen bestandskräftiger Entscheide<sup>57</sup> vorzunehmen. Nicht der Gesetzgeber hat Art. 11 6. RL unzutreffend umgesetzt, sondern Rechtsprechung<sup>58</sup> und Verwaltung<sup>59</sup> haben § 10 UStG gesetz- und richtlinienwidrig angewendet. Dies kann vorkommen. Wenn nunmehr aber die falschen Ratgeber<sup>60</sup> nicht nur eine mindestens ebenfalls als „kurz und oberflächlich“ zu bezeichnende Urteilsschelte üben, sondern nach Möglichkeiten, das Urteil zu „unterlaufen“ suchen<sup>61</sup>, sollte solchen Ratschlägen widerstanden werden. Dagegen ist die Richtlinie wegen unzutreffender Beratung durch den BMF im Bereich der Eigenverbrauchsbesteuerung trotz einschlägiger Urteile des EuGH<sup>62</sup> und des BFH<sup>63</sup> bis heute nicht umgesetzt. Noch immer werden die Konsequenzen lediglich in BMF-Erlassen<sup>64</sup> in möglichst einengender Weise berücksichtigt. Dabei bringt der BMF selbst klar zum Ausdruck, daß nicht etwa eine zulässige richtlinienkonforme Auslegung erfolgt, sondern eine Entnahme „abweichend von § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2a UStG“ nicht besteuert wird. Exakt diese Vorgehensweise erfüllt die Voraussetzungen für die Anwendung der Rechtsgrundsätze Emmott und Francovich.

55 Ausführungen Generalanwalt Jacobs v. 4. 5. 1994 in Rs C-312/93 (Peterbrock, Bulletin EuGH 14/14, 16).

56 EuGH v. 5. 5. 1994 (FN 3).

57 Zutreffend daher BMF v. 5. 7. 1994 (FN 5).

58 BFH, BStBl. 1987 II, 516 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 67.

59 BMF, BStBl. 1991 I, 538.

60 Vgl. Buob, UR 1991, 342; BB 1992, 2481; DSz 1991, 129 gegenüber Reiß, BB 1991, 1764.

61 Buob, UR 1994, 293.

62 EuGH v. 27. 6. 1989 – Rs 50/88, Slg I 1989, 1925; EuGH v. 25. 5. 1993 – Rs C-1931/91, UR 1993, 309.

63 BFH, BStBl. 1992 II, 267 = StRK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Nr. 2 R. 9.

64 BMF, BStBl. 1994 I, 298.