

FORUM Steuerrecht
Fachhochschule für Finanzen Nordkirchen
4. November 2015

Steuerrecht und Staatsrecht im Dialog:

Welche Rolle spielen Verfassungs- und Europarecht im Steuervollzug?

Prof. Dr. Johanna Hey
Institut für Steuerrecht



Agenda

I. Die Bindung der Finanzverwaltung an Gesetz und Recht

II. Verfassungsrecht in den Grenzen des Gesetzeswortlauts

1. Rechtsstaatliches Gebot verfassungskonformer Auslegung und Ermessensausübung
2. Gesetzesbindung contra constitutionem
3. Rechtsfolgen verfassungswidriger Steuergesetze
4. Tenorierungspraxis des BVerfG und § 165 AO
5. AdV wegen verfassungsrechtlicher Zweifel
6. Aktuelle verfassungsrechtliche Brennpunkte

III. Europarechtliches Loyalitätsgebot

1. Europarechtskonforme Auslegung zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen
2. Unmittelbare Anwendung der Grundfreiheiten und Anwendungsvorrang
3. Durchführungsverbot unionsrechtswidriger Beihilfen
4. Aktuelle europarechtliche Brennpunkte



I. Bindung der Finanzverwaltung an Gesetz und Recht

Art. 20 III GG

Die Gesetzgebung ist an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung sind an Gesetz und Recht gebunden.

§ 85 AO

Die Finanzbehörden haben die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben

Umgang mit verfassungswidrigen

- Verfassungskonforme Auslegung?
 - teleologische Reduktion/Analogie
 - Billigkeitserlass?
- ANWENDUNG

europarechtswidrigen Gesetzen

Art. 4 III EUV:
Acte clair → **NICHTANWENDUNG**

Art. 108 III 3 AEUV:
Durchführungsverbot

II. Verfassungsrecht in den Grenzen des Gesetzeswortlauts

1. Verfassungskonforme Auslegung und Ermessensausübung

- Grundgesetzliche Pflicht zu verfassungskonformer Auslegung; Wortlaut als Ausgangspunkt und Grenze der Auslegung
- **Billigkeitserlass:** zur Vermeidung sachlicher Unbilligkeit infolge Grundrechtsverletzung oder zur Gewährung von Vertrauensschutz

BEISPIEL: Verwaltungsbehördliche Übergangsregeln nach Rechtsprechungsänderungen

Steuervollzug

- Steuerung der Ermessensausübung durch das Übermaßverbot
- Verfassungsrechtliche Grenzen des Steuervollzugs

AKTUELL: Ankauf Steuerdaten-CD → BVerfGE v. 9.11.2010



II. Verfassungsrecht in den Grenzen des Gesetzeswortlauts

2. Gesetzesbindung contra constitutionem?

- Ansonsten gebieten Demokratieprinzip und Gewaltenteilungsgrundsatz die Anwendung des Gesetzes auch dann, wenn der handelnde Finanzbeamte von der Verfassungswidrigkeit überzeugt ist.
 - Nichtanwendung aufgrund Verfassungswidrigkeit nur nach Feststellung durch BVerfG
 - Keine Möglichkeit der Finanzverwaltung, entsprechend Art. 100 GG das BVerfG anzurufen.
- Handlungsoptionen: Beschleunigung,
z.B. Zustimmung zu Sprungklage, § 45 FGO



II. Verfassungsrecht in den Grenzen des Gesetzeswortlauts

3. Rechtsfolgen der Verfassungswidrigkeit

Grundsatz: Verfassungsverstöße führen zur Unanwendbarkeit **ex tunc**
Entscheidungen des BVerfG haben nur feststellende Wirkung

Verfahrensrechtliche Konsequenzen:

Nichtigkeit ex tunc: § 78 I 1 BVerfGG

Aber: Wirkung nur für noch offene Fälle, § 79 II 1 BVerfGG

Notwendigkeit des Offenhaltens des Besteuerungsverfahrens durch
Vorläufigkeitsvermerke gem. § 165 AO

§ 165 I 2 Nr. 2 AO: Unvereinbarkeitserklärung

§ 165 I 2 Nr. 3 AO: anhängiges Verfahren

§ 176 I Nr. 1 AO: keine Berücksichtigung der Nichtigkeit zum Nachteil der
Steuerpflichtigen



II. Verfassungsrecht in den Grenzen des Gesetzeswortlauts

4. Tenorierungspraxis des BVerfG und § 165 AO

Regelfall: Ex nunc-Aussprüche bzw. pro-futuro-Wirkung mit Reformauftrag
BEISPIEL: alle 3 ErbschaftsteuerE

Ausnahme: Ex tunc-Korrekturpflicht
BEISPIEL: BVerfG zu Pendlerpauschale/häusl. Arbeitszimmer:
Gesetzgeber ist verpflichtet, den verfassungswidrigen Zustand **rückwirkend** zu beseitigen, wenn

- es sich um einen kurzen Anwendungszeitraum handelt,
 - die Verfassungsmäßigkeit stets umstritten war und
 - auch die Finanzverwaltung bereits auf Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit mit einer vorläufigen Regelung reagiert hatte.
- Vorläufigkeitsvermerk gem. § 165 I 2 Nr. 3 AO kommt entscheidende Bedeutung für die spätere Tenorierung des BVerfG zu.

NEU: BVerfG v. 23.6.2015 zur Grunderwerbsteuer : Korrektur auch zu Lasten der Steuerpflichtigen ex tunc, aber Schutz durch Bestandskraft



II. Verfassungsrecht in den Grenzen des Gesetzeswortlauts

5. AdV wegen ernstlicher Zweifel an Verfassungsmäßigkeit

- § 361 II 1 AO: AdV ist nach pflichtgemäßem Ermessen zu gewähren, d.h. auch, wenn mit der Feststellung der Verfassungswidrigkeit zu rechnen ist.
- Parallel zu § 164 I 2 Nr. 3 i.V.m. Satz 4 AO
- AdV muss auch dann gewährt werden, wenn mit bloßer Unvereinbarkeitserklärung und pro futuro-Reformauftrag zu rechnen ist.
So jetzt auch BFH v. 21.11.2013 – II B 46/13 zur Erbschaftsteuer
→ Gebot effektiven Rechtsschutzes



II. Verfassungsrecht in den Grenzen des Gesetzeswortlauts

6. Aktuelle verfassungsrechtliche Brennpunkte

Art. 100 GG-Vorlagen

a) zentrale Normen des Unternehmensteuerrechts

- Mindestbesteuerung (BFH 26. 2. 2014 I R 49/12)
- Zinsschranke (BFH v. 18. 12. 2013 - I B 85/13)
- § 8c KStG (FG Hamburg v. 4. 4. 2011 3 BvL 6/11)

b) Rückwirkung, insbesondere (echt) rückwirkende Nichtanwendungsgesetze

- § 50d Abs. 10 EStG (BFH v. 11. 12. 2013 – I R 4/13)
- Erbbauzinsen (BFH v. 7. 12. 2010 – IX R 70/07)



III. Europarechtliches Loyalitätsgebot

1. Europarechtskonforme Auslegung

Art. 4 III EUV: Nach dem Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit achten und unterstützen sich die Union und Mitgliedstaaten gegenseitig bei der Erfüllung der Aufgaben, die sich aus den Verträgen ergeben

Gebot europarechtskonformer Auslegung gilt sowohl in Bezug auf Primärrecht als auch als richtlinienkonforme Auslegung für Sekundärrecht

Richtlinienrechtskonforme Auslegung:

- Zugunsten des Stpfl. kann Wortlaut durch Anwendungsvorrang überwunden werden
- Zulasten des Steuerpflichtigen: Wortlautgrenze ist zu beachten. Umsetzungsdefizite sind vom Gesetzgeber zu beheben

Primärrechtskonforme Auslegung

- Wortlautgrenze spielt im Ergebnis keine Rolle, da gegebenenfalls Anwendungsvorrang eingreift.



III. Europarechtliches Loyalitätsgebot

2. Unmittelbare Anwendung der Grundfreiheiten + Anwendungsvorrang

- **Loyalitätsgebot** trifft alle Gewalten und jede staatliche Ebene, also auch den einzelnen Finanzbeamten
- Unmittelbar geltendes Europarecht kann zur **Nichtbeachtung geltender nationaler Gesetze** zwingen (Anwendungsvorrang).
- Allerdings nur in **acte clair Situation**, d.h. wenn zweifelsfrei feststeht, dass der EuGH den AEUV so auslegen würde, dass die nationale Norm mit den Grundfreiheiten unvereinbar ist.
- Nicht erforderlich ist, dass die Norm selbst Gegenstand eines Vorabentscheidungsersuchens ist/war.
- **Pflicht zur Umsetzung von EuGH-Entscheidungen**, Nichtanwendungserlasse unzulässig (s. ursprünglich zu finalen Auslandsverlusten)



III. Europarechtliches Loyalitätsgebot

3. Durchführungsverbot europarechtswidriger Beihilfen

- **Art. 107 Abs. 1 AEUV** erfasst Beihilfen gleich welcher Art, d.h. auch Steuervergünstigungen (Gesetze, Verwaltungsvorschriften, Einzelmaßnahmen)
- Problem der Einordnung steuerlicher Normen als Beihilfe anhand des Kriteriums der **Selektivität als Abweichung vom Regelsteuersystem** (BEISPIEL: 8c KStG)
- Art. 108 III 1 AEUV: Notifizierungspflicht
- Art. 108 III 3 AEUV: Durchführungsverbot bis zur Notifizierung
- Wenn Beihilfe rechtswidrig: **Rückabwicklung** 10 Jahre + Verzinsung, **grds. kein Vertrauensschutz**



III. Europarechtliches Loyalitätsgebot

4. Europarechtliche Brennpunkte

1. Beihilferecht

Anwendung auch auf günstige Verwaltungsentscheidungen (rulings, APAS)?

2. Missbrauchsnormen in EU-Richtlinien

Auslegung durch die nationalen Behörden und Gerichte oder durch den EuGH?

3. Reaktion auf OECD BEPS-Initiative

Aktionsplan Unternehmensbesteuerung v. 17. 6. 2015

