

**Vorlagen durch einen Senat des Bundesfinanzhofs
an andere Spruchkörper**

Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades
des Fachbereichs Rechtswissenschaft
der Universität Hamburg

vorgelegt von

Martin Kellerer

Erstgutachter: Prof. Dr. Monika Jachmann

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dagmar Felix

Tag der mündlichen Prüfung: 26. Januar 2005

Vorwort

Die vorliegende Dissertation entstand auf Anregung von Frau Prof. Dr. Monika Jachmann, der ich für die Betreuung der Arbeit und die Übernahme der Erstberichterstattung sehr herzlich danke. Ebenso danke ich der Zweitberichterstatteerin, Frau Prof. Dr. Dagmar Felix.

Mein besonderer Dank gilt meinen Eltern für Ihren Einsatz beim Korrekturlesen, besonders meinem Vater für die sehr hilfreichen fachlichen Diskussionen.

Fürstenfeldbruck, im Januar 2005

Martin Kellerer

Inhalt

Abkürzungen	VII
A. Problemstellung und Gang der Untersuchung	1
B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper	3
I. Vorlagen an den Großen Senat des BFH (GrS).....	3
1. Vorlage wegen Grundsätzlichkeit (§ 11 Abs. 4 FGO).....	3
2. Vorlage wegen Divergenz (§ 11 Abs. 2 FGO).....	5
II. Vorlagen an den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes (GmSOGB).....	5
III. Vorlagen an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 GG.....	7
1. Besetzung des vorlegenden Senats	7
2. Entscheidungserheblichkeit	8
a) Definition.....	9
b) Gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss und Korrektur einer verfassungs- widrigen Norm nur für die Zukunft.....	10
aa) Problemstellung	10
bb) Zeitliche Entwicklung der Rechtsprechung des BVerfG und des BFH.....	12
(1) Phase 1: keine Entscheidungserheblichkeit bei zu erwartender Nichtigklärung der gleichheitswidrigen Norm durch das BVerfG .	12
(2) Phase 2: Entscheidungserheblichkeit bei zu erwartender bloßer Unver- einbarkeitserklärung der gleichheitswidrigen Norm durch das BVerfG wegen der Existenz mehrerer Entscheidungsalternativen des Gesetz- gebers.....	12
(3) Phase 3: Entscheidungserheblichkeit für den Fall, dass das BVerfG voraussichtlich dem Gesetzgeber eine nur für die Zukunft geltende Neuregelung nahelegen wird.....	15
(4) Phase 4: Entscheidungserheblichkeit für den Fall, dass das BVerfG voraussichtlich einen Anspruch des Klägers auf eine Entlastung im Ausgangsverfahren feststellt	16
cc) Bewertung der Rechtsprechung.....	18

(1)	Erfordernis der Nichtigerklärung einer Norm wegen eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses des Klägers	18
(a)	Konsequenzen der bisherigen Rechtsprechung.....	18
(b)	Maßgeblichkeit der Entscheidungsbegründung für die Entscheidungserheblichkeit	20
(c)	Ausnahmsweises Abstellen auf die Entscheidungsbegründung durch das BVerfG in anderen Fällen.....	23
(2)	Voraussichtliche ausnahmslose Geltung der Neuregelung für zukünftige Fälle bei befristeter Weitergeltung der derzeitigen verfassungswidrigen Norm.....	24
(a)	Notwendige Bejahung der Entscheidungserheblichkeit	24
(b)	Kritik an der Begründung des BVerfG mit der Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers (Phase 3)	24
(c)	Ablehnung eines Anspruchs des Klägers auf Entlastung im Ausgangsverfahren (Phase 4).....	26
(d)	Kritik der generellen Ablehnung einer gesetzlichen Neuregelung nur mit Wirkung für die Zukunft	30
(e)	Andere Entscheidung im Ausgangsverfahren aufgrund der sich aus der Begründung ergebenden Besserstellung des Klägers... ..	31
(3)	Sonderfall: gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss eines am Ausgangsverfahren nicht Beteiligten	32
c)	Abhängigkeit der Entscheidungserheblichkeit vom Ausgang eines weiteren Normenkontrollverfahrens	34
3.	Begründungsanforderungen	36
a)	Darlegung der Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit	36
b)	Darlegung der Entscheidungserheblichkeit unter Berücksichtigung der vorgeschlagenen Problemlösungen	38
4.	Zwischenergebnis.....	39
IV.	Vorlagen an ein Landesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG i.V.m. landesgesetzlichen Vorschriften	40
V.	Vorlagen an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) und das Gericht erster Instanz (EuG) gemäß Art. 234 Abs. 1 und 3 EGV	41
1.	Vorlagen an den EuGH	41
a)	Gemeinschaftsrechtliche Relevanz der indirekten Steuern und Zölle.....	41

b)	Gemeinschaftsrechtliche Relevanz der direkten Steuern	42
aa)	Richtlinien.....	42
bb)	Grundfreiheiten	43
c)	Gemeinschaftsrechtliche Relevanz der direkten Steuern durch die Bezugnahme auf gemeinschaftsrechtliche Vorschriften	46
aa)	Rechtsprechung des EuGH im Einzelnen	47
bb)	Stellungnahme – Unterscheidung zwischen statischer und dynamischer Verweisung	47
cc)	Vorlagen in Bilanzierungsfragen aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG.....	50
(1)	Vorlagerecht	51
(2)	Vorlagepflicht.....	53
(3)	Vorlage bei Personengesellschaften und Einzelkaufleuten als Beteiligte des Ausgangsverfahrens	53
2.	Vorlagen an das EuG	55
3.	Zwischenergebnis.....	56
C.	Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau...	
	58
I.	Konkurrenzen.....	58
1.	Konkurrenz zwischen der Vorlage an das BVerfG und der an ein Landesverfassungsgericht.....	58
a)	Kein ausschließendes Vorrangverhältnis	58
b)	Keine Pflicht zur zeitgleichen Vorlage	59
c)	Ermessensentscheidung.....	60
2.	Konkurrenz zwischen der Vorlage an das BVerfG und der an den EuGH.....	61
a)	Kein Vorrangverhältnis	61
b)	Ermessensspielraum	62
3.	Konkurrenzfragen im Hinblick auf die Vorlagen an den GrS und den GmSOGB....	64
4.	Zwischenergebnis.....	65
II.	Die Vorlagen im Vergleich.....	66
1.	Entscheidungserheblichkeit	66
a)	Gegenüberstellung der Vorlagen zum GrS und zum BVerfG.....	66

b) Gegenüberstellung der Vorlagen zum EuGH und zum BVerfG.....	67
c) Mangelnde Überprüfbarkeit einer Entscheidung eines FG als besondere Fall- gestaltung bei der Vorlage zum EuGH.....	68
2. Vorlagegrund	68
3. Vorlagepflicht	69
a) Vorlagepflicht von Amts wegen und Verfahrenshindernis.....	69
b) Mehrfachvorlagen	70
c) Grenzen der Vorlagepflicht bei der Vorlage zum EuGH.....	70
4. Erneute Vorlage	72
a) Neuere Rechtsprechung bei der Vorlage zum BVerfG.....	72
b) Vergleich mit der erneuten Vorlage zum GrS.....	73
c) Vergleich mit der erneuten Vorlage zum EuGH.....	74
5. Vorlage im einstweiligen Rechtsschutz	75
a) Vorlage zum BVerfG	75
b) Vorlage zum EuGH.....	76
c) Vorlage zum GrS und GmSOGB	77
6. Zwischenverfahren.....	78
7. Zwischenergebnis.....	78
D. Wirkungen des Vorlagebeschlusses sowie der Entscheidung zur Nichtvorlage	80
I. Aussetzung des Ausgangsverfahrens durch den Vorlagebeschluss.....	80
II. Sperre für die Verfassungsbeschwerde durch den Vorlagebeschluss.....	81
1. Sperre aufgrund fehlender Rechtswegerschöpfung	82
2. Ausnahmefälle	83
III. Dauer der Wirkung des Vorlagebeschlusses	84
1. Rechtsmittel gegen den Vorlagebeschluss.....	84
2. Aufhebung des Vorlagebeschlusses durch den BFH	85
IV. Bindung des FG an die Entscheidung des BFH zur Nicht-Vorlage nach § 126 Abs. 5 FGO	87
1. Eingriff der Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO in den Schutzbereich des Art. 234 Abs. 2 EGV.....	88
2. Rechtfertigung des Eingriffs	88
a) Anwendung der Grundsätze der EuGH-Entscheidung Peterbroeck.....	88
b) Einwand des effet utile.....	89

V.	Vorgehen gegen die Nicht-Vorlage durch den BFH	90
1.	Verfassungsbeschwerde wegen Verletzung des Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG.....	90
2.	Unzureichende Sanktionierung bei Unterlassen einer Vorlage zum EuGH	92
VI.	Zwischenergebnis	93
E.	Zugrunde liegende Prinzipien	95
I.	Zuständigkeitsabgrenzung	95
1.	Begriff.....	95
2.	Ziele der Zuständigkeitsabgrenzung im Einzelnen	96
a)	Effizienz	96
b)	Durchsetzung des Verfassungsrechts und Gemeinschaftsrechts.....	97
c)	Wahrung der Autorität des Normgebers	98
d)	Wahrung des Gewaltenteilungsgrundsatzes.....	99
e)	Gewichtung der Ziele bei den einzelnen Vorlagen und Konsequenzen für die - unterschiedlichen – Zulässigkeitsvoraussetzungen.....	100
aa)	Priorität der Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts	101
bb)	Priorität der Autorität des deutschen Gesetzgebers	102
cc)	Mögliche künftige Entwicklungen.....	102
II.	Individualrechtsschutz	103
1.	Durchsetzung der gemeinschaftlichen Rechte durch Auslegung des EGV	103
2.	Abwehr ungültiger Gemeinschaftsrechtsakte	105
3.	Art. 100 Abs. 1 GG als Mittel des Individualrechtsschutzes.....	106
III.	Richterliche Rechtsfortbildung	107
IV.	Rechtseinheit.....	109
1.	Vorlagen zu den Verfassungsgerichten nach Art. 100 Abs. 1 GG	109
2.	Vorlagen zum EuGH nach Art. 234 EGV.....	111
a)	Gefahr von divergierenden Entscheidungen in den Mitgliedstaaten.....	111
b)	Niedrige Schwelle für das Einsetzen der Vorlagepflicht	112
c)	Bindungswirkung	112
3.	Vorlagen zum GrS nach § 11 Abs. 2 FGO und zum GmSOGB nach § 2 Abs. 1 RsprEinhG.....	113
a)	Vergleich der Vorlagen zum GrS und GmSOGB	113
b)	Anfrageverfahren als Zulässigkeitsvoraussetzung bei der Vorlage zum GrS im Vergleich zu den Vorlagen zum BVerfG und zum EuGH.....	114

c) Kein als Zulässigkeitsvoraussetzung vorgeschaltetes Anfrageverfahren bei der Vorlage zum GmSOGB.....	115
V. Zwischenergebnis	115
F. Zusammenfassende Thesen	117
I. Zur Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper .	117
II. Zu den Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau	120
III. Zu den Wirkungen des Vorlagebeschlusses sowie der Entscheidung zur Nichtvorlage	122
IV. Zu den zugrunde liegenden Prinzipien	124
Literaturauswahl	126

Abkürzungen

a.A.	andere Ansicht
AbLEG	Amtsblatt der EG
Abs.	Absatz
AGFGO	Gesetz zur Ausführung der Finanzgerichtsordnung
Anh	Anhang
AO	Abgabenordnung
ArbGG	Arbeitsgerichtsgesetz
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BayVBl.	Bayerische Verwaltungsblätter
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BSG	Bundessozialgericht
BV	Verfassung des Freistaates Bayern
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
bzw.	beziehungsweise

Abkürzungen

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
DRiG	Deutsches Richtergesetz
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
Einf.	Einführung
Einl	Einleitung
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuG	Gericht erster Instanz (der Europäischen Gemeinschaften)
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuGHE	Entscheidungen des EuGH
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
f., ff.	folgende Seite, folgende Seiten
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)

Abkürzungen

FS	Festschrift
GA	Generalanwalt
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
GmSOGB	Gemeinsamer Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes
GoB	Grundsatz ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat des BFH
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
JZ	Juristenzeitung
i.Einz.	im Einzelnen
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- & Co. Richtlinie-Gesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nds.	Niedersachsen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)

Abkürzungen

RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache
RsprEinhG	Gesetz zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes
Rz.	Randziffer
S.	Satz, Seite
Slg.	Sammlung
sog.	so genannte
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StrbEG	Gesetz über die strafbefreiende Erklärung von Einkünften aus Kapitalvermögen und von Kapitalvermögen
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
stv.	stellvertretend
SZ	Süddeutsche Zeitung
USt	Umsatzsteuer
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht (Zeitschrift)
v.	vom
VerfO EuGH	Verfahrensordnung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften
VfGHG	Gesetz über den Bayerischen Verfassungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
z.B.	zum Beispiel
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

A. Problemstellung und Gang der Untersuchung

Unter bestimmten Voraussetzungen hat ein entscheidender Senat des BFH das Recht oder die Pflicht, eine Rechtsfrage einem anderen Spruchkörper vorzulegen. Die anzurufenden Senate oder Gerichte sind der GrS, der GmSOGB, das BVerfG, die Landesverfassungsgerichte und der EuGH¹.

Das Ziel der vorliegenden Untersuchung ist es, zum einen die wichtigsten derzeit bestehenden Probleme bei den unterschiedlichen Vorlagebeschlüssen des BFH im Überblick aufzuzeigen und zu lösen, sowie zum anderen wesentliche Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Vorlagen zusammenzustellen. Hierbei sollen auch die den verschiedenen Vorlagen zugrunde liegenden Prinzipien und somit die „Philosophie“ der Vorlagen erarbeitet werden.

Es bietet sich folgendes Vorgehen an: In einem ersten Schritt werden ausgewählte Probleme im Rahmen der Zulässigkeitsvoraussetzungen der unterschiedlichen Vorlagen gelöst. Im Anschluss folgt in einer Zusammenschau die Darstellung der Konkurrenzen zwischen den verschiedenen Vorlagebeschlüssen sowie ein problemorientierter Vergleich im Hinblick auf einzelne Zulässigkeitsvoraussetzungen und prozessuale Grundsätze. Als nächster Schritt werden die Probleme gelöst, die sich im Zusammenhang mit den Wirkungen eines Vorlagebeschlusses sowie der Entscheidung des BFH, eine Rechtsfrage nicht vorzulegen, ergeben. Ausgehend von den bisherigen Erkenntnissen werden in dem die Untersuchung abschließenden Kapitel die den Vorlagen zugrunde liegenden Prinzipien zusammengestellt und daraus einzelne Zulässigkeitsvoraussetzungen, insbesondere die im Hinblick hierauf bestehenden wesentlichen Unterschiede bei den Vorlagen, abgeleitet.

Die Bedeutsamkeit der Vorlagen durch den BFH und damit gleichzeitig der vorliegenden Untersuchung zeigt sich schon anhand der zunehmenden Tendenz der Vorlagefälle. Nachdem im Jahr 2000 vom BFH insgesamt neun Vorlageverfahren eingeleitet wurden, stieg die Zahl der Vorlagen an andere Spruchkörper in den Jahren 2001 auf zwölf und 2002 auf achtzehn; lediglich im Jahr 2003 wurden wieder weniger Vorlagen eingereicht.² Der Einfluss der

¹ Die Möglichkeit bzw. die Pflicht des BFH, in bestimmten Fällen das EuG anstelle des EuGH anzurufen, besteht derzeit noch nicht, wird aber voraussichtlich in naher Zukunft begründet werden (vgl. hierzu unten sub B.V.2.).

² Vgl. die Jahresberichte des BFH aus den Jahren 2000 bis 2003, abrufbar im Internet unter www.bundesfinanzhof.de.

A. Problemstellung und Gang der Untersuchung

Vorlagen im Steuerrecht wird voraussichtlich in Zukunft noch weiter ansteigen. Insbesondere die Vorlagen an den EuGH gewinnen immer mehr an Bedeutung, da zahlreiche nationale Vorschriften im Bereich der direkten Steuern für unvereinbar mit dem EGV gehalten werden.³ Es ist zu erwarten, dass in naher Zukunft die Zahl der Vorlagen durch den BFH in diesem Bereich zunehmen wird.⁴ Zudem könnte eine Umgestaltung der steuerlichen Systematik, wie sie derzeit bundesweit in Fachkreisen diskutiert wird, zu einer „Vorlagenwelle“ führen.

³ Vgl. unten sub B.V.1.b)bb), insbesondere Fn. 209.

⁴ Teilweise wird in diesem Zusammenhang die Gefahr angesprochen, dass eine steigende Anzahl der Vorlagen zum EuGH eine Überlastung des EuGH mit sich bringen wird. Vereinzelt wird daher gefordert, dass der EuGH dadurch entlastet werden soll, dass eine Vorlage nur noch zur Klärung von Grundsatzfragen erfolgen dürfe (so *Lipp*, NJW 2001, 2657, 2663). Dagegen ist aber einzuwenden, dass die Vorlagepflicht zur Sicherung der Einheitlichkeit des Gemeinschaftsrechts nicht eingeschränkt werden darf (so auch der EuGH, Reflexionspapier „Die Zukunft des Gerichtssystems der EU“ v. 9.5.1999, EuZW 1999, 750 ff.).

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

I. Vorlagen an den Großen Senat des BFH (GrS)

Gemäß § 11 FGO muss bzw. kann der erkennende Senat unter bestimmten Voraussetzungen eine Rechtsfrage dem GrS⁵ vorlegen. Die Voraussetzungen für die Vorlage an den GrS unterscheiden sich, je nachdem ob dieser nach § 11 Abs. 2 FGO wegen Divergenz (Vorlagepflicht) oder nach § 11 Abs. 4 FGO wegen einer Frage von grundsätzlicher Bedeutung (Vorlage im Ermessen des jeweiligen Senats)⁶ angerufen wird.

Das einzige Problem, das sich im Rahmen der Zulässigkeitsvoraussetzungen stellt, ist die Frage, ob eine Vorlage wegen Grundsätzlichkeit zulässig ist, wenn die Rechtsfrage in die Zuständigkeit nur eines Fachsenats fällt.

1. Vorlage wegen Grundsätzlichkeit (§ 11 Abs. 4 FGO)

Der Begriff der grundsätzlichen Bedeutung deckt sich im Wesentlichen mit dem in § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO; hiernach bedeutet er, dass die Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung oder die Fortbildung des Rechts die Entscheidung des GrS erfordert.⁷ Im Fall der Einheitlichkeit der Rechtsprechung handelt es sich um eine vorsorgliche, einer divergierenden Entscheidung vorbeugende Anrufung des GrS.⁸

Umstritten ist, ob eine Vorlage zulässig ist, wenn die entsprechende Rechtsfrage in die Zuständigkeit nur eines Fachsenats fällt. Dies wird von Rechtsprechung und Literatur mit

⁵ Der GrS besteht aus dem Präsidenten des BFH sowie je einem Richter der (derzeit) 10 Senate, in denen der Präsident nicht den Vorsitz führt (§ 11 Abs. 5 S. 1 FGO), insgesamt daher aus 11 Mitgliedern.

⁶ Aufgrund dieses Unterschieds (obligatorische Vorlage - fakultative Vorlage) kommt der Vorlage wegen Divergenz ein Vorrang gegenüber der Grundsatzvorlage zu. Ansonsten würde die besondere Zulässigkeitsvoraussetzung der Anfrage nach § 11 Abs. 3 FGO umgangen werden können (vgl. *Ruban*, in: *Gräber*, FGO, § 11 Rz. 27 m.w.N.). Eine bloße Vorlage wegen Grundsätzlichkeit ist daher unzulässig, wenn eine Divergenz zu einem anderen Senat besteht. Eine kumulative Vorlage wegen beider Gründe kann dennoch etwa für den Fall sinnvoll sein, dass die Entscheidungserheblichkeit für den Senat, von dem abgewichen werden soll, zweifelhaft ist. Die Entscheidungserheblichkeit für den erkennenden Senat ist auch bei der Vorlage wegen Grundsätzlichkeit erforderlich.

⁷ Vgl. *Brandis*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 11 FGO Rz. 12; *Ruban*, in: *Gräber*, FGO, § 11 Rz. 1, 26.

⁸ Vgl. *Ruban*, in: *Gräber*, FGO, § 11 Rz. 1.

dem Argument verneint, dem GrS obliege nicht die Aufsicht über den Fachsenat.⁹ Für die Beantwortung dieser Frage muss allerdings differenziert werden:

Hat ein Fachsenat in einer Rechtsfrage, die den ihm allein zustehenden Fachbereich betrifft, zu entscheiden, so besteht keine Gefahr einer künftigen Divergenz zu anderen Senaten. Eine Vorlage an den GrS ist in diesem Fall nicht zuzulassen. Das Anstreben einer Rechtsfortbildung allein kann die Anrufung des GrS nicht rechtfertigen. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb derjenige Senat, der die Richter mit der besseren Fachkompetenz umfasst, seine Entscheidungszuständigkeit in einer Fachfrage an ein Gremium von grundsätzlich gleichgeordneten Richtern abgeben sollte.

Es ist jedoch denkbar, dass ein solcher Fachsenat eine Entscheidung in einer - in der Literatur umstrittenen - Rechtsfrage anstrebt, die sich auch anderen Senaten stellt, beispielsweise im Verfahrensrecht (AO/FGO). Hier kann es der vorbeugenden Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung dienen, den GrS anzurufen.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass die Fortbildung des Rechts als Grund für eine Vorlage zum GrS keine eigenständige Rolle spielen kann. Sofern ein Senat, der sein Fachgebiet mit anderen Senaten teilt, eine Rechtsfortbildung anstrebt, also eine bisher noch nicht vorhandene Ansicht vertritt, liegt wohl stets die Gefahr einer abweichenden Ansicht eines der anderen Senate vor, so dass die Anrufung des GrS auch der vorbeugenden Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung dient. Will hingegen ein Fachsenat in dem ihm allein zur Entscheidung zustehenden Fachbereich eine Rechtsfortbildung betreiben, so ist eine Vorlage an den GrS aus den oben genannten Gründen nicht gerechtfertigt.

⁹ BFH, Beschluss v. 22.9.1993 II B 92/93, BFH/NV 94, 372, 373; Urteil v. 12.4.1989 II R 37/87, BStBl. II 1989, 524; *Brandis*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 11 FGO Rz. 12 m.w.N.; a.A. *Ruban*, in: Gräber, FGO, § 11 Rz. 1, 26, aber ohne Begründung.

2. Vorlage wegen Divergenz (§ 11 Abs. 2 FGO)

Ein erkennender Senat ist gemäß § 11 Abs. 2 FGO zu einer Vorlage an den GrS verpflichtet, wenn er von einer Entscheidung¹⁰ (Voraussetzung 1) eines anderen Senats oder des GrS (Voraussetzung 2) in einer Rechtsfrage abweichen will (Voraussetzung 3) und wenn die divergierende Rechtsauffassung sowohl für den erkennenden Senat entscheidungserheblich ist (Voraussetzung 4) als auch für den Senat, von dessen Auffassung abgewichen werden soll, entscheidungserheblich war (Voraussetzung 5).¹¹ Eine weitere Zulässigkeitsvoraussetzung ist die Beachtung des Anfrageverfahrens nach § 11 Abs. 3 FGO (Zulässigkeitsgrund 6). Eine Vorlage ist hiernach nur zulässig, wenn der Senat bzw. mindestens einer der Senate, von dessen/deren Entscheidung/en abgewichen werden soll, auf Anfrage des erkennenden Senats erklärt hat, dass er an seiner Rechtsauffassung festhält.

II. Vorlagen an den Gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes (GmSOGB)

Das Vorlageverfahren an den GmSOGB sowie dessen Zusammensetzung wird durch das Gesetz zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Juni 1968 (RsprEinhG)¹² geregelt. Die Vorlage an den GmSOGB dient entsprechend dem Verfassungsauftrag in Art. 95 Abs. 3 GG allein der Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung.¹³ Sie zielt auf die einheitliche Rechtsprechung zwischen den Fachgerichtsbarkeiten ab (Vermeidung einer Außendivergenz).

Ein Senat des BFH ist gemäß § 2 Abs. 1 RsprEinhG zu einer Vorlage an den GmSOGB verpflichtet, wenn er von einer Entscheidung (Voraussetzung 1)¹⁴ eines anderen obersten Gerichtshofs oder des Gemeinsamen Senats (Voraussetzung 2) in einer Rechtsfrage

¹⁰ Ein Vorlagebeschluss sowie ein Beschluss nach § 11 Abs. 3 FGO und dessen Antwort stellen keine Entscheidungen in diesem Sinne dar, da durch sie nicht abschließend über die Rechtsfrage entschieden wird (vgl. *Sunder-Plassmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 11 FGO Rz. 29).

¹¹ Die Voraussetzungen der Vorlage wegen Divergenz werden aufgeführt, da auf diese im Rahmen des Kapitels über den Vergleich zwischen den einzelnen Vorlagen (s. unten sub C.II.) sowie im Kapitel über die Grundprinzipien der Vorlagen (s. unten sub E.) zurückzukommen sein wird.

¹² BGBl. I 1968, 657 mit Änderungen v. 26.5.1972 und 9.7.2001.

¹³ Die Möglichkeit der Anrufung wegen einer Frage von grundsätzlicher Bedeutung existiert hier im Gegensatz zur Vorlage an den GrS nicht.

¹⁴ Abweichend zur Vorlage an den GrS werden bei der Vorlage zum GmSOGB auch ein Vorlagebeschluss sowie ein Anschlussbeschluss (§ 14 S. 1 RsprEinhG) als Entscheidungen angesehen (vgl. *Pietzner*, in: Schoch/Schmidt-Abmann/Pietzner, VwGO, Anh § 11 Rz. 11 m.w.N.).

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

abweichen will (Voraussetzung 3)¹⁵ und wenn die divergierende Rechtsauffassung sowohl für den Senat des BFH entscheidungserheblich ist (Voraussetzung 4) als auch für den Senat, von dessen Auffassung abgewichen werden soll, entscheidungserheblich war (Voraussetzung 5).¹⁶

Problematisch im Rahmen der Zulässigkeitsvoraussetzungen ist allein das Anfrageverfahren zu dem Senat, von dem abgewichen wird. Eine Zulässigkeitsvoraussetzung, die der Beachtung des vorgeschalteten Anfrageverfahrens nach § 11 Abs. 3 FGO bei der Vorlage an den GrS entspricht, gibt es im Vorlageverfahren zum GmSOGB nicht. § 14 RsprEinhG sieht lediglich ein befristetes nachgeschaltetes Anfrageverfahren vor. Danach ist das Vorlageverfahren einzustellen, wenn sich der Senat, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, innerhalb eines Monats durch Beschluss der Rechtsauffassung des vorlegenden Senats des BFH anschließt. Zur Zulässigkeit der Vorlage ist das Anfrageverfahren nicht erforderlich.¹⁷ Die lediglich der Beschleunigung und Vereinfachung dienende Monatsfrist ist nicht gerechtfertigt. Auch in den Fällen, in denen der Senat, von dessen Rechtsauffassung abgewichen werden soll, erst später seine Zustimmung erklärt, müsste das Verfahren eingestellt werden.¹⁸ Es ist nicht sinnvoll, das aufwendige Vorlageverfahren vor dem GmSOGB weiterzuführen, obwohl die Divergenz als einziger Grund der Vorlage beseitigt worden ist.

¹⁵ Wie auch bei der Vorlage zum GrS muss es sich nicht um identische Rechtsfragen in identischen Rechtsnormen handeln. Es reicht aus, wenn die Auslegung von im Wesentlichen gleichen Regelungen in unterschiedlichen Gesetzen divergiert (vgl. *Pietzner*, in: Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner, VwGO, Anh § 11 Rz. 12 m.w.N.). So hat der GmSOGB im Beschluss v. 30.4.1979 (GmSOGB 1/78, NJW 1980, 172, 173) die Identität von Rechtsfragen im Hinblick auf die Beachtung des Schriftformerfordernisses bejaht, wobei der BFH über die Klageerhebung entschieden hatte und das vorlegende BSG eine Revisionsbegründung beurteilte.

¹⁶ Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Vorlage werden aufgelistet, da auf diese im Rahmen des Kapitels über den Vergleich zwischen den einzelnen Vorlagen (s. unten sub C.II.) sowie im Kapitel über die Grundprinzipien der Vorlagen (s. unten sub E.) zurückzukommen sein wird.

¹⁷ So war die Vorlage des XI. Senats des BGH zur Formwirksamkeit eines Computerfaxes zulässig, obgleich ein Beschluss des BFH, der als letzter über die Rechtsfrage abweichend entschieden hatte - was für die Beteiligung im Anfrageverfahren entscheidend ist (§ 4 Abs. 1 S. 3 RsprEinhG analog) - vom BGH übersehen wurde (vgl. GmSOGB, Beschluss v. 5.4.2000 GmSOGB 1/98, NJW 2000, 2340).

¹⁸ So im Ergebnis auch *Pietzner*, in: Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner, VwGO, Anh § 11 Rz. 29.

III. Vorlagen an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 GG

Das BVerfG stellt an die Zulässigkeit¹⁹ eines konkreten Normenkontrollverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 GG - also auch einer Vorlage des BFH an das BVerfG - hohe Anforderungen.²⁰ Bei einzelnen Fallgruppen von Vorlagen des BFH bedarf diese Rechtsprechung einer Korrektur.

1. Besetzung des vorlegenden Senats

Umstritten ist, in welcher Besetzung der vorlegende Senat des BFH zu entscheiden hat. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG ist der Vorlagebeschluss grundsätzlich in derjenigen Besetzung zu fassen, in welcher der BFH die Sachentscheidung hätte treffen müssen, für die die Vorlagefrage erheblich ist.²¹ Da eine Entscheidung durch den

¹⁹ Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Vorlage an das BVerfG sind weitgehend unproblematisch. Vorgelegt werden können ausschließlich Gesetze i.S.d. Art. 100 GG. Zum einen fallen hierunter nach ständiger Rechtsprechung nur Gesetze, die nach Inkrafttreten des Grundgesetzes verkündet (nachkonstitutionelle Gesetze) oder vom Gesetzgeber nach außen erkennbar nachträglich in seinen Willen aufgenommen worden sind. Zum anderen muss es sich um ein Gesetz im formellen Sinn (auch Landesgesetze, Art. 100 Abs. 1 S. 2 Alt. 1 GG) handeln, d.h. ein von einem deutschen Parlament im förmlichen Gesetzgebungsverfahren erlassenes Gesetz, also nicht eine Satzung oder Verordnung (vgl. stv. *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG V, Art. 100 Rz. 7). Aufgrund der weitgehenden Steuerhoheit des Bundes handelt es sich bei den vom BFH vorgelegten Normen beinahe ausnahmslos um Bundesgesetze. Erlasse des Bundesfinanzministeriums (sog. BMF-Schreiben) sowie Normen des Völkerrechts und des primären oder sekundären Rechts der EG sind - mangels Erlass durch ein deutsches Gesetzgebungsorgan - grundsätzlich nicht vorlagefähig. Das Völkerrecht sowie das primäre Gemeinschaftsrecht können lediglich mittelbar - durch die Vorlage der entsprechenden vom Parlament erlassenen Zustimmungsgesetze nach Art. 59 Abs. 2 GG - dem BVerfG vorgelegt werden. Das sekundäre Gemeinschaftsrecht unterliegt entsprechend dem Maastricht-Urteil (BVerfGE 89, 155 ff.) nicht der Gerichtsbarkeit des BVerfG, solange gemeinschaftsrechtlich ein gleichwertiger Grundrechtsschutz generell gewährleistet ist (vgl. *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 21 m.w.N.).

Eine weitere Zulässigkeitsvoraussetzung der Vorlage nach Art. 100 GG ist die Überzeugung des BFH, der Vorlagegegenstand sei mit dem einschlägigen Prüfungsmaßstab unvereinbar. Die Überzeugung von der Unvereinbarkeit einer steuerrechtlichen Norm mit dem Grundgesetz, d.h. ein objektiver Widerspruch zu der Maßstabnorm, setzt voraus, dass eine verfassungskonforme Auslegung ausgeschlossen ist. Prüfungsmaßstab gegenüber Bundesgesetzen ist im Wesentlichen das Grundgesetz. Bei der Vorlage von Landesgesetzen kann gemäß Art. 100 Abs. 1 S. 2 Alt. 2 GG darüber hinaus die Unvereinbarkeit mit einem Bundesgesetz gerügt werden. Da dies einen absoluten Ausnahmefall darstellt, wird im Folgenden aus Vereinfachungsgründen stets nur von der Verfassungswidrigkeit einer Norm gesprochen. Besondere Bedeutung kommt im Steuerrecht der Steuergerechtigkeit nach Art. 3 GG zu. Für die Überzeugung von der Unvereinbarkeit reicht es nicht aus, wenn der BFH bloße Bedenken oder Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes hat oder die Verfassungswidrigkeit nur „ernsthaft in Betracht zieht“ (*Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 35 m.w.N.). Der BFH hat seine Überzeugung im Vorlagebeschluss darzulegen.

²⁰ Zu den hohen Anforderungen vgl. auch unten sub E.I.2.e)bb) und E.IV.1.

²¹ Stv. BVerfGE 98, 145, 152.

Einzelrichter beim BFH gemäß §§ 122 S. 2 i.V.m. 79a FGO unzulässig ist,²² hat den Beschluss stets der Senat in der Besetzung mit fünf Richtern oder - bei Beschlüssen außerhalb der mündlichen Verhandlung - in der Besetzung mit drei Richtern zu fassen, vgl. § 10 Abs. 3 FGO. Auf die Verfahrensart der Sachentscheidung, respektive das Erfordernis einer mündlichen Verhandlung, kommt es nicht an. Entscheidend ist die Bedeutung, die der Nichtigerklärung einer Norm im Rechtssystem zukommt. Diese hängt nicht davon ab, ob die Prüfung im Rahmen eines Hauptsacheverfahrens oder eines Verfahrens im einstweiligen Rechtsschutz²³ erfolgt. Um eine möglichst sachkompetente, umfassende und eingehende Auseinandersetzung mit der Thematik sicherzustellen und den aus der Autorität des Gesetzgebers resultierenden hohen Zulässigkeitsanforderungen²⁴ gerecht zu werden, ist es für den Vorlagebeschluss in jedem Fall erforderlich, dass der Senat in der Vollbesetzung entscheidet.²⁵

2. Entscheidungserheblichkeit

Probleme im Rahmen der Zulässigkeitsvoraussetzung der Entscheidungserheblichkeit treten auf bei der Vorlage eines Gesetzes, das einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss²⁶ beinhaltet, sowie wenn zu erwarten ist, dass eine vorgelegte verfassungswidrige Norm nur für die Zukunft zu korrigieren ist. Darüber hinaus ist die Abhängigkeit der Entscheidungserheblichkeit von dem bestimmten Ausgang eines weiteren Normenkontrollverfahrens problematisch.

²² Die bei Finanzgerichten bestehende Problematik, ob der Berichterstatter als konsertierter Einzelrichter die Entscheidung des BVerfG zulässigerweise einholen kann (ablehnend BVerfG, NJW 1999, 274; *Pahlke*, DB 1997, 2454), ist vorliegend nicht relevant.

²³ Im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes ist nur ganz ausnahmsweise eine Vorlage zulässig (vgl. unten sub C.II.5.a)).

²⁴ S. hierzu unten sub E.I.2.e)bb).

²⁵ Vgl. *Sunder-Plassmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 10 FGO Rz. 42, der eine Entscheidung in der Vollbesetzung für zumindest sinnvoll hält, jedoch lediglich mit dem Hinweis auf die Unzulässigkeit der Vorlage durch den Einzelrichter. Ähnlich *Take*, BB 1993, 1790, 1796. Vgl. auch *Brandis*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 10 FGO Rz. 3 sowie *Ruban*, in: Gräber, FGO, § 10 Rz. 4, die eine Entscheidung in der Besetzung mit fünf Richtern für angemessen halten.

²⁶ Zur Definition dieses Begriffs s. unten sub B.III.2.b)aa).

a) Definition

Die Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG an das BVerfG ist nur zulässig, wenn es bei der Entscheidung²⁷ des BFH auf die Verfassungsmäßigkeit der vorgelegten Norm ankommt. Dies ist der Fall, wenn der BFH im konkreten Ausgangsverfahren bei Ungültigkeit der betreffenden Norm anders entscheiden müsste als bei deren Gültigkeit.²⁸ Es entspricht nicht der Funktion des Vorlageverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 GG, Rechtsfragen zu beantworten, die erkennbar für die Entscheidung der eigentlichen konkreten Streitfrage des Ausgangsverfahrens bedeutungslos sein werden.²⁹

Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist der Tenor der vom BFH zu treffenden Entscheidung für die Frage maßgeblich, ob eine andere Entscheidung vorliegen würde.³⁰ Die Entscheidungserheblichkeit liegt nur dann vor, wenn die Entscheidungsformel selbst von der Gültigkeit oder Ungültigkeit des vorgelegten Gesetzes abhängt.³¹ In einzelnen Ausnahmefällen wurde jedoch vom BVerfG die Zulässigkeit einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG auch dann bejaht, wenn für den Fall der Ungültigkeit des Gesetzes nur die Begründung der Entscheidung betroffen war.³²

Grundsätzlich kommt es für die Beurteilung der Entscheidungserheblichkeit auf die Rechtsauffassung des BFH als vorlegendes Gericht an. Von diesem Grundsatz gibt es zwei Ausnahmen: die rechtliche oder tatsächliche Würdigung des BFH ist offensichtlich unhaltbar³³ oder die Beurteilung der Entscheidungserheblichkeit hängt von verfassungsrechtlichen Fragen ab, die inzidenter mitzubeantworten sind³⁴.

²⁷ Aus Gründen der Subsidiarität der Verfassungsgerichtsbarkeit kommt eine Entscheidungserheblichkeit von vornherein nur dann in Betracht, wenn der BFH eine Endentscheidung, d.h. abschließende Sachentscheidung, zu fassen hat (vgl. *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 38 m.w.N.). Hierunter fallen auch Steuerfestsetzungen, die aus anderen Gründen als der Verfassungswidrigkeit einer Norm für vorläufig zu erklären oder unter Vorbehalt der Nachprüfung zu stellen wären (vgl. *Maunz*, in: Maunz/Dürig, GG V, Art. 100 Rz. 32, der allgemein eine vorläufige Beendigung für ausreichend erachtet). In diesen Fällen ist es offen, ob noch eine weitere Entscheidung nachfolgt. Auch im vorläufigen Rechtsschutz getroffene Entscheidungen sind Endentscheidungen.

²⁸ Vgl. stv. BVerfGE 91, 118, 121.

²⁹ Vgl. stv. BVerfGE 74, 182, 198; 65, 265, 277. In BVerfGE 66, 100, 106 spricht das BVerfG davon, dass das vorlegende Gericht nicht vom konkreten Anlass des Rechtsstreits absehen dürfe.

³⁰ Vgl. stv. BVerfGE 44, 297, 300.

³¹ Vgl. stv. BVerfGE 20, 247; 13, 104.

³² S. hierzu unten sub B.III.2.b)cc)(1)(c).

³³ *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 50 m.w.N., der zu Recht das Problem anführt, dass die Voraussetzungen einer solchen Unhaltbarkeit vom BVerfG nicht eindeutig bestimmt sind.

³⁴ Vgl. stv. BVerfGE 69, 150, 159.

Die Verfassungsmäßigkeit einer Norm ist nicht entscheidungserheblich, wenn im Zeitpunkt der Entscheidung durch das BVerfG die Unanwendbarkeit der Norm aus anderen Gründen bereits feststeht; ein bloßer Streit hierüber reicht nicht aus.³⁵

b) Gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss und Korrektur einer verfassungswidrigen Norm nur für die Zukunft

Bei einem verfassungswidrigen Gesetz, das einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss darstellt oder voraussichtlich nur für die Zukunft zu korrigieren ist, ergibt sich im Hinblick auf die Entscheidungserheblichkeit die Frage, ob ein solches Gesetz durch den BFH zulässigerweise vorgelegt werden kann.

aa) Problemstellung

In den folgenden zwei - zunächst lediglich pauschal dargestellten³⁶ - Fallgruppen kann es bei der Entscheidung des BFH - folgt man der oben dargestellten Definition³⁷, die allein auf den Entscheidungstenor abstellt - nicht auf die Gültigkeit der vorgelegten verfassungswidrigen Norm ankommen:

Fallgruppe 1:

Bei einer Norm, die nur eine bestimmte Personengruppe durch eine Entlastung begünstigt (gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss), gibt es keine sachliche Rechtfertigung für die entlastende Wirkung, so dass zu erwarten ist, dass die Norm vom BVerfG für nichtig erklärt wird.

³⁵ Vgl. stv. BVerfGE 85, 191, 203 (die vorgelegte Norm verstieß hier gegen gemeinschaftliches Recht); s. hierzu auch unten sub D.III.2.

³⁶ Der rechtliche Hintergrund der unterschiedlichen Fallgruppen, insbesondere die entsprechende Rechtsprechung des BVerfG, wird sogleich unten sub B.III.2.b)bb) und cc) erläutert.

³⁷ S. oben sub B.III.2.a).

Fallgruppe 2.³⁸

Es ist zu erwarten, dass eine Norm zwar vom BVerfG für verfassungswidrig erklärt wird, jedoch das vom Gesetzgeber neu zu erlassende verfassungsgemäße Gesetz ausnahmslos für zukünftige Fälle gelten wird und die derzeitige verfassungswidrige Norm für einen Übergangszeitraum weitergilt, insbesondere auch für den zu entscheidenden Fall heranzuziehen ist. Dieses Problem kann auch im Fall des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses bestehen: Die entlastende Wirkung der Norm ist gerechtfertigt. Es gibt jedoch keine sachliche Rechtfertigung dafür, dass der Personenkreis, dem der Kläger angehört, von der begünstigenden Regelung ausgeschlossen ist. Die Norm wäre daher auf diesen Personenkreis zu erweitern.

In beiden Fallgruppen wäre entsprechend der oben dargelegten - auf den Entscheidungstenor im Ausgangsverfahren abstellenden - Definition³⁹ die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage zu verneinen. Der Entscheidungstenor des BFH wäre bei Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Norm durch das BVerfG nicht anders, als wenn keine Vorlage erfolgen würde. Dem Kläger könnte in keinem Fall die Begünstigung für den streitgegenständlichen Fall gewährt werden.

Die Konsequenz, dass eine Vorlage durch den BFH an das BVerfG unzulässig wäre, würde zu einer nicht hinnehmbaren prozessualen Situation führen. Der BFH müsste das verfassungswidrige Gesetz gemäß Art. 20 Abs. 3 GG sehenden Auges anwenden. Er hätte keinerlei Möglichkeit, aus eigener Initiative das Bundesverfassungsgericht zu veranlassen, die Gleichheitswidrigkeit festzustellen. Im Hinblick auf eine abstrakte Normenkontrolle würde dem BFH die Antragsberechtigung fehlen.

³⁸ Fälle dieser Art wurden im Hinblick auf die Entscheidungserheblichkeit bislang in der Literatur nicht erörtert.

³⁹ S. oben sub B.III.2.a).

bb) Zeitliche Entwicklung der Rechtsprechung des BVerfG und des BFH

Im Lauf der Zeit hat sich die Rechtsprechung des BVerfG sowie des BFH zu den beschriebenen Fallgruppen gewandelt. Die entsprechenden Entscheidungen können vier grundlegenden, zeitlich aufeinanderfolgenden Entwicklungsphasen zugeordnet werden.

(1) Phase 1: keine Entscheidungserheblichkeit bei zu erwartender Nichtigklärung der gleichheitswidrigen Norm durch das BVerfG

Ursprünglich ging das BVerfG ausschließlich von dem Grundsatz aus, dass ein verfassungswidriges Gesetz aus sich heraus („ipso iure“) nichtig sei.⁴⁰ Indem es die Nichtigklärung aussprach, gab es deklaratorisch die von Anfang an bestehende Rechtsunwirksamkeit des Gesetzes kund. Das BVerfG wendete damit uneingeschränkt die gesetzlichen Vorschriften §§ 78 S.1 i.V.m. 82 Abs. 1 BVerfGG an. Eine Entscheidungserheblichkeit war von vornherein ausgeschlossen, da der Kläger des Ausgangsverfahrens bei der Nichtigklärung der Norm nicht die - bisher nur Dritten gewährte - beantragte Steuervergünstigung (gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss) oder die ersuchte Besserstellung bei zu gering entlastenden Normen erlangt hätte.⁴¹ In diesen Fällen war für den BFH davon auszugehen, dass sowohl mit als auch ohne eine Vorlage an das BVerfG in derselben Weise tenoriert werden müsste.

(2) Phase 2: Entscheidungserheblichkeit bei zu erwartender bloßer Unvereinbarkeitserklärung der gleichheitswidrigen Norm durch das BVerfG wegen der Existenz mehrerer Entscheidungsalternativen des Gesetzgebers

In der Folgezeit erfuhr die genannte Rechtsprechung eine grundlegende Änderung. Das BVerfG beschränkt sich in den meisten Fällen nunmehr bei der Tenorierung entsprechender Vorlagen auf die Feststellung lediglich der Unvereinbarkeit der verfassungswidrigen Norm mit dem GG.⁴² Diese Entscheidungsvariante wählt das BVerfG immer dann, wenn es mehrere

⁴⁰ Vgl. BVerfGE 15, 121, 125; 14, 308, 311 f.; 9, 250, 255.

⁴¹ Vgl. Wernsmann, FR 1999, 242, 243.

⁴² Der Entscheidungsausspruch der Unvereinbarkeitserklärung ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Seine Existenz wird aber seit dem Inkrafttreten des 4. Änderungsgesetzes (BGBl. I 1970, 1765) durch die Vorschriften §§ 31 Abs. 2, 79 Abs. 1 BVerfGG einfachgesetzlich vorausgesetzt. Der Gesetzgeber hat insoweit die sich bereits

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

Möglichkeiten sieht, mit denen der Gesetzgeber den verfassungswidrigen Zustand beseitigen kann.⁴³ Eine Nichtigerklärung würde in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers unzulässig eingreifen.⁴⁴ Dies kann insbesondere die steuerrechtlichen Fälle des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses betreffen.⁴⁵ Hier lag auch der Ausgangspunkt für diese Rechtsprechung.⁴⁶ Denkbare Heilungsmöglichkeiten sind, die benachteiligte Gruppe in die Begünstigung miteinzubeziehen, die Begünstigung ganz abzuschaffen oder den Kreis der Begünstigten völlig anders abzugrenzen.⁴⁷ Die Unvereinbarkeitserklärung bedeutet im Grundsatz, dass die beanstandete Norm rückwirkend auf die Entstehung des Verstoßes nicht mehr angewendet werden darf (Anwendungssperre).⁴⁸ Bis der Gesetzgeber die gleichheitswidrige Norm durch eine verfassungsgemäße ersetzt, sind das Ausgangsverfahren sowie alle sonstigen offenen Parallelverfahren grundsätzlich auszusetzen.⁴⁹

Eine vorgelegte Frage ist entscheidungserheblich, wenn als eine der möglichen Entscheidungsalternativen des Gesetzgebers eine Änderung der vorgelegten Norm dahingehend in Betracht kommt, dass der Kläger an der Begünstigung - zumindest teilweise - beteiligt wird. Es reicht aus, wenn eine Beanstandung der zur Prüfung gestellten Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance offenhält, an einer Erweiterung der begünstigenden Regelung teilzuhaben.⁵⁰ Der BFH hat in diesem Fall nach der Unvereinbarkeitserklärung durch das BVerfG das Ausgangsverfahren auszusetzen, bis der

zuvor entwickelte Rechtsprechung des BVerfG übernommen (vgl. *Wernsmann*, FR 1999, 242, 243). Die dogmatische Rechtfertigung für eine bloße Unvereinbarkeitserklärung liegt in der relativen Natur des Gleichheitssatzes Art. 3 GG, da die Verfassungswidrigkeit der Norm sich aus der unterschiedlichen Behandlung von Personengruppen ergibt (vgl. *Seer*, NJW 1996, 284, 285 m.w.N.).

⁴³ Die Nichtigerklärung ist im Abgabenrecht seit Einführung dieser Rechtsprechung zur absoluten Ausnahme geworden (vgl. *Sangmeister*, StuW 2001, 168, 176; *Drüen*, FR 1999, 289, 290; *Seer*, NJW 1996, 284).

⁴⁴ Eine bloße Unvereinbarkeitserklärung kann neben dem Grund der Existenz mehrerer Entscheidungsalternativen auch dann angezeigt sein, wenn durch die Nichtigerklärung ein Zustand geschaffen würde, der der verfassungsmäßigen Ordnung noch ferner stünde als die verfassungswidrige Regelung (Annäherungstheorie). Ein Beispiel ist die Entscheidung des BVerfG (BVerfGE 87, 153) über den Grundfreibetrag als unabdingbare steuerentlastende Fiskalzwecknorm, die in seiner damals geltenden Fassung das von der Verfassung geforderte Mindestniveau unterschritt und somit gegen Art. 3 GG verstieß.

⁴⁵ Vgl. *Dürr*, INF 1999, 161, 163.

⁴⁶ *Seer*, NJW 1996, 284 m.w.N.

⁴⁷ *Völlmeke*, NJW 1992, 1346.

⁴⁸ *Seer*, NJW 1996, 284, 286 m.w.N.

⁴⁹ Vgl. BVerfGE 87, 153, 180; 28, 324, 362 f.; *Dürr*, INF 1999, 161, 163 m.w.N.

⁵⁰ Vgl. BVerfGE 93, 386, 395; 61, 138, 146; BFH, Beschluss v. 19.2.1993 VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551.

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

Gesetzgeber eine Neuregelung erlässt.⁵¹ Der Aussetzungsbeschluss genügt nach der Rechtsprechung als „andere“ Entscheidung i.S.d. Definition der Entscheidungserheblichkeit.⁵² Die Verfassungswidrigkeit der Norm ist nur dann nicht entscheidungserheblich i.S.d. Art. 100 Abs. 1 GG, wenn allein ihr ersatzloser Wegfall - d.h. die Nichtigkeitserklärung der Norm nach § 78 S. 1 BVerfGG - verfassungskonform wäre; in diesen Fällen bleibt es bei den Ergebnissen wie in Phase 1. Der Kläger könnte sein Klageziel unter keinen Umständen erreichen. Ein Beispiel ist die Vorlage wegen der Verfassungswidrigkeit der Steueramnestie.⁵³

Die Entscheidungserheblichkeit entfällt nach der Rechtsprechung des BVerfG bereits dann, wenn die Einbeziehung des Klägers in den nach der betroffenen Regelung begünstigten Personenkreis „schlechthin ausgeschlossen“ erscheint.⁵⁴ Nach der Auffassung des BVerfG gilt möglicherweise dasselbe, wenn eine solche Neuregelung nur „schwer vorstellbar“ sei.⁵⁵

Der BFH übernimmt diese Auffassung des BVerfG. Darüber hinaus hat er das Vorliegen einer Entscheidungserheblichkeit verneint, wenn lediglich die „entfernte Möglichkeit“ besteht, dass der Kläger in die Begünstigungsnorm einbezogen werden könnte,⁵⁶ oder die Ausübung des gesetzgeberischen Ermessens im Sinne einer den Kläger begünstigenden Regelung „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht zu erwarten“ ist⁵⁷.

⁵¹ *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 138 f. Einer gesetzlichen Grundlage für diese Aussetzung bedarf es nicht, da es sich hier lediglich um den verfahrensrechtlichen Niederschlag der Anwendungssperre für die Gerichte aufgrund der Unvereinbarkeitserklärung handelt (vgl. hierzu auch unten sub D.I.).

⁵² Stv. BVerfGE 93, 386, 394; BFH, Beschluss v. 21.10.1994 VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 139; *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 42 m.w.N.

⁵³ BVerfGE 84, 233; vgl. hierzu unten sub B.III.2.b)cc)(1)(a) Fn. 69.

⁵⁴ BVerfGE 74, 182; 65, 160, 169; BFH, Urteil v. 20.6.1989 VIII R 82/86, BStBl. II 1989, 836. In der erstgenannten Entscheidung sah es das BVerfG als schlechthin ausgeschlossen an, dass die im Ertragswertverfahren ermittelten Einheitswerte vom Gesetzgeber herabgesetzt werden könnten. Denn die Einheitswerte erreichten überwiegend nicht einmal 50 % der Verkehrswerte.

⁵⁵ BVerfGE 65, 160, 169.

⁵⁶ BFH, Urteil v. 15.3.1991 III R 97/89, BStBl. II 1991, 578.

⁵⁷ BFH, Urteil v. 20.6.1989 VIII R 82/86, BStBl. II 1989, 836. Der BFH lehnte in dieser Entscheidung die Vorlage des Steueramnestiegesetzes ab, da nach seiner Ansicht eine den Kläger begünstigende Neuregelung vor allem aus haushaltspolitischen Gründen sowie aufgrund einer mangelnden organisatorischen Leistungsfähigkeit der Finanzämter äußerst unwahrscheinlich gewesen wäre.

(3) Phase 3: Entscheidungserheblichkeit für den Fall, dass das BVerfG voraussichtlich dem Gesetzgeber eine nur für die Zukunft geltende Neuregelung nahelegen wird

Diese dritte Phase erweitert die in der Unvereinbarkeitsrechtsprechung (Phase 2) getroffenen Rechtsfolgeaussprüche. Insbesondere in den Entscheidungen über die Verfassungswidrigkeit des einkommensteuerrechtlichen Grundfreibetrags⁵⁸ sowie der Vermögensteuer⁵⁹ hat das BVerfG dem Gesetzgeber nahegelegt, abweichend von der grundsätzlichen Folge der Unvereinbarkeitserklärung - Anwendungssperre und Rückwirkung der Neuregelung für sämtliche noch nicht bestandskräftige Fälle⁶⁰ - die verfassungswidrige Norm ausschließlich für die Zukunft zu korrigieren. Die Unvereinbarkeitserklärung wurde zudem mit einer Übergangsregelung versehen, die - zur Vermeidung eines rechtlichen Vakuums - eine befristete vorläufige Weitergeltung der verfassungswidrigen Norm regelte.

Das BVerfG argumentierte in diesen Fällen, dass vor allem eine verlässliche Finanz- und Haushaltsplanung einer rückwirkenden Neuregelung entgegenstünde. Eine rückwirkende Umverteilung von Haushaltsmitteln zu Lasten gegenwärtiger Haushalte würde weder den Erfordernissen der periodischen Haushaltsplanung und -bewilligung gemäß Art. 110 Abs. 2 GG, noch der Aufgabe des Einkommensteuerrechts gerecht werden, den Gegenwartsbedarf der öffentlichen Haushalte durch Teilhabe am jeweiligen Gegenwartseinkommen der Steuerpflichtigen zu decken. Die staatliche Finanzplanung wäre durch gegenwärtige Steuererstattungsansprüche von außerordentlicher Höhe gefährdet, die finanzielle Handlungsfähigkeit des Staates bedroht.

Ogleich das BVerfG mit diesen Argumenten ausführlich darlegte, dass die verfassungswidrige Norm vernünftigerweise nur für die Zukunft korrigiert zu werden braucht und ihre übergangsweise Weitergeltung anordnete, stellte es ausdrücklich fest, dass damit nicht die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagen entfällt. Denn es sei letztendlich die Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, ob die zukünftige Neuregelung die Kläger des Ausgangsverfahrens begünstige.

⁵⁸ BVerfGE 87, 153. Nach dieser Entscheidung muss der Steuergesetzgeber dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er im Sozialrecht dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs zur Verfügung stellt. Der dieses Existenzminimum abgeltende sog. Grundfreibetrag unterschritt zuvor die sozialhilferechtlichen Werte erheblich und wurde aus diesem Grund für verfassungswidrig erklärt.

⁵⁹ BVerfGE 93, 121.

⁶⁰ S. oben sub B.III.2.b)bb)(2).

Der BFH hat hingegen in mehreren Entscheidungen mangels Entscheidungserheblichkeit eine Vorlage an das BVerfG abgelehnt. Der Streitfall könne, selbst wenn das BVerfG die verfassungsrechtlichen Bedenken teile, wegen dessen - zu erwartenden - lediglich in die Zukunft gerichteten Spruches ohnehin nicht nach einer eventuell geänderten Rechtsprechung behandelt werden.⁶¹

(4) Phase 4: Entscheidungserheblichkeit für den Fall, dass das BVerfG voraussichtlich einen Anspruch des Klägers auf eine Entlastung im Ausgangsverfahren feststellt

In der auf drei verbundene Verfassungsbeschwerden hin ergangenen Entscheidung vom 10. November 1998⁶² über die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten und die Gewährung eines Haushaltsfreibetrags hat das BVerfG entsprechend der gerade dargestellten Rechtsprechung (Phase 3) die Regelungen § 33c, § 32 Abs. 3, 4 und § 32 Abs. 7 EStG für mit dem Grundgesetz unvereinbar, jedoch für eine befristete Übergangszeit für weiterhin anwendbar erklärt.

Zugleich hat das BVerfG in diesem Beschluss die bisher proklamierte Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers im Hinblick darauf, ob die nach den neuen Rechtsprechungsgrundsätzen vorgesehenen Entlastungen den Klägern des konkreten Ausgangsverfahrens zugute kommen sollen, erheblich eingeschränkt. Die Beschwerdeführer hätten einen Anspruch darauf, dass der Erfolg ihrer Verfassungsbeschwerden sich für sie auch für die in den Ausgangsverfahren anhängigen Veranlagungszeiträume „in einer den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechenden einkommensteuerlichen Entlastung auswirke“. Der BFH⁶³ habe daher zu prüfen, ob durch eine erweiternde Anwendung der beanstandeten Vorschriften oder durch entsprechende Anwendung des Rechtsgedankens der §§ 163, 227 AO

⁶¹ BFH, Beschluss v. 13.4.2000 XI R 3, 4/99, BFH/NV 2001, 41; Beschluss v. 26.11.1998 IV B 150/97, BFH/NV 1999, 657; Beschluss v. 17.7.1998 VI B 81/97, BStBl. II 1998, 671, 672. In der letztgenannten Entscheidung war streitig, ob der sog. Halbteilungsgrundsatz auch auf die Ertragsteuern auszudehnen sei. Der BFH hat die Möglichkeit einer Vorlage an das BVerfG mit dem Argument verneint, dass das BVerfG trotz der von ihm festgestellten Verfassungswidrigkeit der Vermögensteuer nur Rechtsfolgen für die Zukunft gezogen hätte und bei einer Ausdehnung des sog. Halbteilungsgrundsatzes eine andere Entscheidung des BVerfG nicht vorstellbar sei (vgl. hierzu auch *Dürr*, INF 1999, 161, 167).

⁶² BVerfGE 99, 216. In dieser Entscheidung stellte das BVerfG fest, dass die bisherige Beschränkung der Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten auf Alleinerziehende die eheliche Erziehungsgemeinschaft erwerbstätiger Eltern unangemessen benachteilige. Entsprechendes gelte für den Haushaltsfreibetrag für unverheiratete Eltern. Die Benachteiligung der in ehelicher Gemeinschaft lebenden Eltern werde auch nicht durch den Splittingvorteil gerechtfertigt.

⁶³ Bei den Ausgangsverfahren beim BFH handelte es sich um zwei ursprünglich zurückgewiesene Nichtzulassungsbeschwerden sowie eine Revision. Im Hinblick auf die Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerden wies das BVerfG auf die nun eingetretene nachträgliche Divergenz als Zulassungsgrund gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO hin.

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

(Billigkeitsmaßnahmen) sichergestellt werden könne, dass die geforderten Entlastungen in den konkreten Fällen den Beschwerdeführern zugute kämen. Anderenfalls müsste der Gesetzgeber eine rückwirkende Regelung treffen.

Zwar handelte es sich um eine Verfassungsbeschwerde. Für eine entsprechende Vorlage durch den BFH hätte aber im Hinblick auf einen solchen Anspruch des Klägers exakt dasselbe gelten müssen. Der Entscheidungserheblichkeit einer Vorlage entspricht bei der Verfassungsbeschwerde das Rechtsschutzbedürfnis des Beschwerdeführers.

Auf das Rechtsschutzbedürfnis ging das BVerfG nicht mehr explizit ein. Dies war auch gar nicht nötig, da das Rechtsschutzbedürfnis (entsprechend die Entscheidungserheblichkeit) bei einem Anspruch auf Teilhabe an der vergünstigten Regelung im konkreten Fall selbstverständlich war.

Hiervon ging auch der X. Senat des BFH⁶⁴ in seinem Beschluss vom 24. Februar 1999 aus. Das BVerfG habe seiner Ansicht nach mit dem Beschluss vom 10. November 1998 seine bisherige Rechtsprechung zur Entscheidungserheblichkeit geändert.⁶⁵

Ein Anspruch auf eine Entlastung wurde bislang in neueren Entscheidungen des BVerfG oder BFH nicht mehr festgestellt oder erwähnt. In den Vorlagebeschlüssen des BFH zu § 19 Abs. 1 ErbStG vom 22. Mai 2002 und der unechten Rückwirkung der verlängerten Spekulationsfrist für private Grundstücksverkäufe vom 16. Dezember 2003 führt der BFH⁶⁶ im Hinblick auf die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage jeweils aus, dass es für diese keine Rolle spielen könne, wenn im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung das BVerfG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordne. Der BFH verweist in beiden Beschlüssen ausdrücklich auf die oben erörterten Entscheidungen über die Verfassungswidrigkeit des Grundfreibetrags und der Vermögensteuer (Phase 3). Insoweit stützt er sich auf die in diesen Entscheidungen gegebene Begründung der Entscheidungserheblichkeit, wonach es letztendlich die Sache des Gesetzgebers sei zu entscheiden, ob die zukünftige Neuregelung die Kläger des Ausgangsverfahrens begünstigen werde. Im Beschluss vom 16. Dezember 2003 weist der

⁶⁴ BFH, Beschluss v. 24.2.1999 X R 171/96, BStBl. II 1999, 450.

⁶⁵ Der BFH setzte als selbstverständlich voraus, dass die Ausführungen des BVerfG zur Verfassungsbeschwerde unmittelbar auf die Problematik der Entscheidungserheblichkeit bei Vorlagen übertragbar sind.

⁶⁶ BFH, Beschluss v. 16.12.2003 IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284; Beschluss v. 22.5.2002 II R 61/99, BStBl. II 2002, 598.

BFH explizit darauf hin, dass auch bei einer Neuregelung durch den Gesetzgeber eine vollumfängliche Stattgabe der Klage möglich sei.

cc) Bewertung der Rechtsprechung

Zur Bewertung der Rechtsprechung von BVerfG und BFH und zur Entwicklung einer deren Mängel behebenden Lösung ist aufgrund einer erforderlichen differenzierenden Argumentation und sich ergebender unterschiedlicher Lösungswege erneut die oben vorgenommene Unterteilung der Problematik in zwei Fallgruppen⁶⁷ aufzugreifen.

(1) Erfordernis der Nichtigerklärung einer Norm wegen eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses des Klägers

(a) Konsequenzen der bisherigen Rechtsprechung

Es kann der Fall auftreten, dass ein gleichheitswidriger Entzug eines Vorteils durch eine Norm nur durch den ersatzlosen Wegfall der Norm, d.h. ihre Nichtigerklärung nach § 78 Abs. 1 S. 1 BVerfGG zu heilen ist.⁶⁸ Die Entscheidung des BVerfG über die Vorlage des BFH ist entsprechend der derzeitigen Rechtsprechung⁶⁹ nicht entscheidungserheblich i.S.d. Art. 100 Abs. 1 GG, da der Kläger in diesem Fall sein Klageziel unter keinen Umständen erreichen könne. Es werde lediglich die Rechtsstellung Dritter (der bisher Begünstigten) verschlechtert, nicht aber die Rechtsposition des Klägers verbessert. Die beim BFH rechtshängige Revision bzw. Beschwerde sei sowohl bei Verfassungsmäßigkeit als auch bei Verfassungswidrigkeit

⁶⁷ S. oben sub B.III.2.b)aa).

⁶⁸ S. oben sub B.III.2.b)aa),bb)(2). Ein aktuelles Beispiel für einen solchen Fall stellt die von Finanzrichter Balke beim FG Münster unter dem Az. 10 K 2114/04 E eingereichte Klage dar: der Kläger beantragt, an der ausschließlich für Bundestagsabgeordnete geltenden Regelung der steuerfreien Kostenpauschale beteiligt zu werden, da es keinen sachlichen Grund gebe, weshalb nur Abgeordnete einen solchen Steuervorteil genießen dürften. Er weist ausdrücklich darauf hin, das Ziel der Klage sei, dass das entsprechende Gesetz dem BVerfG vorgelegt und von diesem für nichtig erklärt wird. Als gesichert könne gelten, dass das BVerfG nicht entscheiden wird, der Steuervorteil müsse auf das ganze Volk und damit auch auf den Kläger ausgeweitet werden (vgl. SZ v. 30.7.2004, S. 1).

⁶⁹ Vgl. BVerfGE 84, 233, 237 f. In dieser Entscheidung hat das BVerfG die Vorlage des FG Münster, ob § 2 StrbEG mit Art. 3 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG vereinbar sei, für unzulässig gehalten. Vgl. auch BFH, Beschluss v. 24.2.1999 X R 171/96, BStBl. II 1999, 450; Beschluss v. 21.10.1994 VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; Beschluss v. 23.8.1991 VI B 44/91, BStBl. II 1991, 885. In der letztgenannten Entscheidung hat der BFH die Möglichkeit der Vorlage mit der Begründung abgelehnt, dass das BVerfG die vorzulegende Norm des § 3 Nr. 12 EStG nur für nichtig erklären könnte.

der betreffenden Norm zurückzuweisen. Der für die Entscheidungserheblichkeit maßgebliche Tenor sei jeweils derselbe.

Dieses Ergebnis kann nicht befriedigen.⁷⁰ Denn die restriktive Beurteilung der Entscheidungserheblichkeit durch die gefestigte Rechtsprechung führt dazu, dass gleichheitswidrige Gesetze, die für nichtig zu erklären wären, niemals vorgelegt werden könnten. In Verfahren der Benachteiligten würde eine Vorlage an der Entscheidungserheblichkeit scheitern. Im Hinblick auf Verfahren der willkürlich Begünstigten liegt es schon in der Natur der Sache, dass diese nicht freiwillig vor Gericht ziehen und den Begünstigungsausschluss rügen.⁷¹ Vor allem wäre eine Klage mit diesem Ziel mangels Beschwer auch gar nicht zulässig. Die Steuerbehörden wiederum sind gemäß Art. 20 Abs. 3 GG an das Gesetz gebunden und müssen bei jeder Veranlagung die gleichheitswidrige Begünstigung gewähren. Eine Klage der Nichtbegünstigten wäre zwar aufgrund unterschiedlicher Streitgegenstände jedes Jahr erneut zulässig. Die Klagen müssten jedoch erfolglos bleiben, da eine Vorlage an das BVerfG unzulässig wäre und die Finanzgerichte und der BFH wegen der Bindung auch der Gerichte an das gleichheitswidrige Gesetz nach Art. 20 Abs. 3 GG gebunden wären. Die Konsequenz der gegenwärtigen Rechtsprechung wäre somit, dass ein gleichheitswidriges Gesetz von allen Steuerpflichtigen sowie von den Gerichten - den BFH eingeschlossen - auf Dauer hingenommen werden müsste.⁷² Dieses Ergebnis ist auch insofern nicht einzusehen, als bei einem gleichheitswidrigen Gesetz, das auf unterschiedliche Weise heilbar und daher eher weniger gravierend erscheint, eine Vorlage zulässig ist, hingegen im Fall eines Verfassungsverstoßes von solchem Gewicht, dass das Gesetz zwingend nichtig zu erklären ist, eine Vorlage ausscheidet. Es kann nicht akzeptiert werden, dass aus verfahrensrechtlichen Gründen die Verwerfung verfassungswidriger Normen des Steuerrechts unmöglich sein soll und möglicherweise ein verfassungswidriger Zustand zementiert würde. Solange eine Vorschrift, die eine verfassungswidrige Steuerprivilegierung einer bestimmten Gruppe bewirkt, weiterhin anzuwenden ist, verwirklicht sich die zwangsläufig aus der gleichheitswidrigen Begünstigung resultierende Benachteiligung des ausgeschlossenen Personenkreises jedes Jahr bei jeder Veranlagung erneut.⁷³ Der Umstand, dass der Kläger möglicherweise noch eine Verfassungsbeschwerde einlegen kann, beseitigt diese missliche Lage nicht. Dem BFH kann nicht zugemutet werden, sehenden Auges eine

⁷⁰ Vgl. auch *Birk*, NJW 1989, 1072, 1073.

⁷¹ *Völlmeke*, NJW 1992, 1345, 1347.

⁷² *Völlmeke*, NJW 1992, 1345, 1347.

⁷³ BFH, Beschluss v. 21.10.1994 VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142.

verfassungswidrige Norm anzuwenden und allein darauf vertrauen zu müssen, dass eine Verfassungsbeschwerde eingelegt wird.⁷⁴ Es wäre zudem prozessökonomisch unsinnig, wenn der BFH in seiner Ansicht nach gleichheitswidriges Gesetz nicht vorlegen könnte, eine spätere Verfassungsbeschwerde gegen seine Entscheidung jedoch zulässig sein soll.⁷⁵

(b) *Maßgeblichkeit der Entscheidungsbegründung für die Entscheidungserheblichkeit*

Die Entscheidungserheblichkeit kann dann bejaht werden, wenn entgegen der derzeit gefestigten Rechtsprechungspraxis in den Fällen des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses für die Entscheidungserheblichkeit auf die Begründung und nicht auf den Tenor der vom BFH im Ausgangsverfahren des nicht Begünstigten zu fällenden Entscheidung abgestellt wird.

In diesen Fällen ergibt es sich zwar nicht aus dem Tenor, jedoch aus der Begründung, dass der Kläger aufgrund der Nichtigerklärung der betreffenden gleichheitswidrigen Norm bessergestellt wird.

Die Besserung der Rechtsstellung folgt aus dem relativen, vergleichenden Charakter des verletzten Art. 3 Abs. 1 GG.⁷⁶ Der aus dem allgemeinen Gleichheitssatz⁷⁷ abgeleitete Grundsatz der horizontalen Steuergerechtigkeit besagt, dass Steuerpflichtige gleicher Leistungsfähigkeit⁷⁸ auch die gleiche steuerliche Belastung zu tragen haben.⁷⁹ Im Steuerrecht bedeutet die ungerechtfertigte rechtliche Privilegierung einer Gruppe die rechtliche

⁷⁴ Vgl. *Sangmeister*, DStZ 1991, 581, 588, 591, der auf eine Entscheidung des BFH verweist, in der dieser keinen anderen Ausweg sah als einer als verfassungswidrig erachteten Gesetzeslage durch eine Lösung Rechnung zu tragen, die dem Gerechtigkeitsempfinden annähernd entsprach, und auf diese Weise letztlich eine fachgerichtliche Verwerfungskompetenz in Anspruch nahm. Vgl. auch *Völlmeke*, NJW 1992, 1345, 1348, der darin zustimmen ist, dass nur durch die Bejahung der Entscheidungserheblichkeit für Vorlagen dem richterlichen Selbstverständnis gerecht würde, welches sich an dem eigenen Versprechen orientiert, das Richteramt gemäß dem Grundgesetz auszuüben und der Gerechtigkeit zu dienen, Art. 98 GG, § 38 Abs. 1 DRiG. Ähnlich auch *Aretz*, NVwZ 1985, 472, 473.

⁷⁵ Vgl. *Dürig*, in: Maunz/Dürig, GG I, Art. 3 Abs. 1 Rz. 360.

⁷⁶ Vgl. stv. BVerfGE 89, 15, 22 f. für die sog. Neue Formel. Hiernach ist der Gleichheitssatz dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten anders behandelt wird als eine andere Gruppe, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können.

⁷⁷ Zur Ableitung der Steuergerechtigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG vgl. *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 70 m.w.N.; *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 9.

⁷⁸ Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist als systemtragendes Prinzip der steuerspezifische Vergleichsmaßstab des Gleichheitssatzes (vgl. *Lang*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 4 Rz. 13, 77 ff.; *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 9 f.).

⁷⁹ BVerfGE 82, 60, 89 m.w.N.; *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 61; *Birk*, Steuerrecht, § 2 Rz. 155.

Diskriminierung einer anderen Gruppe.⁸⁰ Der gleichheitswidrige Begünstigungsausschluss als Eingriff in den Schutzbereich der horizontalen Steuergerechtigkeit kann daher auf zwei Wegen abgewehrt werden.⁸¹ Die eine Alternative besteht darin, dass der Gesetzgeber nach der Feststellung des Verfassungsverstoßes durch das BVerfG den Kläger an der begünstigenden Norm teilhaben lässt. Dies wird die Lösung sein, die der Kläger tatsächlich beantragt hat, indem er ein Unterlassen des Gesetzgebers rügt.⁸² Die andere Möglichkeit ist, dass die gleichheitswidrig eine andere Personengruppe begünstigende Norm für nichtig erklärt und damit insgesamt abgeschafft wird. In diesem Fall fällt - auch für den streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum - die verfassungswidrige Ungleichbehandlung in gleicher Weise weg.⁸³ Somit führt auch die Nichtigkeitserklärung der gleichheitswidrigen Norm zu einer Besserstellung des Klägers.⁸⁴ Der Umstand, dass der Kläger ein Unterlassen rügt, hindert das BVerfG nicht an einer Nichtigkeitserklärung der gesamten Norm. Denn die teilweise nur eine privilegierte Gruppe begünstigende Regelung und das teilweise Unterlassen des Gesetzgebers in Bezug auf den Kläger bilden eine Einheit; das Verhalten des Gesetzgebers ist als Ganzes verfassungswidrig, da seine Regelung so nicht mit dem Grundsatz der horizontalen Steuergerechtigkeit vereinbar ist.⁸⁵ Es handelt sich um eine vergleichbare Einheit, wie wenn ein Gesetz als Ganzes für nichtig erklärt wird, da ein verfassungswidriger Teil mit anderen Teilen untrennbar verknüpft ist.⁸⁶

Aufgrund dieser Besserstellung durch die Nichtigkeitserklärung der gleichheitswidrigen Norm kann nicht davon die Rede sein, dass die Entscheidung im Ausgangsverfahren mit und ohne Vorlage dieselbe wäre. Vielmehr muss zwingend von einer „anderen Entscheidung“ im Sinne der Definition der Entscheidungserheblichkeit⁸⁷ gesprochen werden. An der Entscheidungserheblichkeit kann kein Zweifel bestehen. Da sich die Besserstellung ausnahmsweise nicht aus dem Tenor, sondern aus der Entscheidungsbegründung ergibt, ist für die Entscheidungserheblichkeit auf letztere abzustellen.⁸⁸

⁸⁰ Vgl. auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung III, 1395; *Völlmeke*, NJW 1992, 1345, 1348.

⁸¹ Zur Abwehrbarkeit eines gleichheitswidrigen Eingriffs vgl. *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, § 125 Rz. 94, § 124 Rz. 274.

⁸² Vgl. *Berkemann*, EuGRZ 1985, 137, 138 zur ausführlichen Begründung des gesetzgeberischen Unterlassens als zulässigen Gegenstand des Vorlageverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 GG.

⁸³ So im Ergebnis auch *Wernsmann*, FR 1999, 242, 246; *Sangmeister*, DStZ 1991, 581, 589.

⁸⁴ Darüber hinaus kann eine Besserstellung auch dadurch erfolgen, dass mit der nichtigen Norm ausdrücklich eine andere Entlastungsmöglichkeit, die auch den Kläger betrifft, eingeschränkt worden war und nun wiederauflebt (vgl. hierzu BFH, Beschluss v. 24.2.1999 X R 171/96, BStBl. II 1999, 450).

⁸⁵ *Dürig*, in: Maunz/Dürig, GG I, Art. 3 Rz. 364.

⁸⁶ Vgl. BVerfGE 8, 274.

⁸⁷ S. oben sub B.III.2.a).

⁸⁸ So im Ergebnis auch *Völlmeke*, NJW 1992, 1345, 1348.

Auch dem definitionsgemäßen Erfordernis der Entscheidungserheblichkeit, dass die Vorlage für die konkrete Streitfrage des Ausgangsverfahrens Bedeutung hat,⁸⁹ wird Rechnung getragen, sofern man auf die Begründung abstellt. Denn die Besserstellung des Klägers entscheidet die eigentliche konkrete Streitfrage des Ausgangsverfahrens. Im Hinblick auf die konkrete Streitfrage des Verfahrens darf nicht auf den bloßen bezifferten Antrag abgestellt werden. Vielmehr besteht bei einer dem Antrag zugrunde liegenden Rüge eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses die eigentliche Streitfrage in der Benachteiligung. Auf diese konkrete Streitfrage hat die Beendigung der Benachteiligung erkennbar wesentliche Bedeutung.

Indem man auf die Besserstellung der eigenen rechtlichen Situation des Klägers abstellt, wird auch deutlich, dass es gerade nicht um eine erstrebte „Gleichheit im Unrecht“⁹⁰ geht. Ebensowenig ist die problematische Frage betroffen, ob eine Klage allein das Ziel haben kann, die Behandlung Dritter anzugreifen.⁹¹ Es geht gerade um die Abwehr der eigenen steuerlichen Belastung,⁹² die in dem Fehlen horizontaler Steuergerechtigkeit zu sehen ist. Die horizontale Steuergerechtigkeit wird hergestellt, indem die im Verhältnis zur privilegierten Vergleichsgruppe zu hohe Belastung abgewehrt wird. Letztendlich führt eine ungleichmäßige Besteuerung auch dazu, dass die Benachteiligten die Steuerausfälle infolge der gleichheitswidrigen Privilegierung einer Gruppe zu tragen haben.⁹³

Auch der BFH vertritt in einer singulären Entscheidung die Auffassung, es sei auf die Begründung der Entscheidung im Ausgangsverfahren abzustellen, jedoch ohne dies im einzelnen rechtlich zu untermauern. Im Vorlagebeschluss vom 21. Oktober 1994 kritisiert der VI. Senat des BFH⁹⁴ ausdrücklich die ablehnende Rechtsprechung des BVerfG⁹⁵ zur Zulässigkeit von Richtervorlagen, die zu einer regelmäßig wiederkehrenden Benachteiligung von Steuerpflichtigen führe. Es müsse für den Fall einer Richtervorlage wegen eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses durch eine Norm des Steuerrechts eine Auslegung des Art. 100 Abs. 1 GG dahingehend gerechtfertigt sein, dass es ausnahmsweise

⁸⁹ S. oben. sub B.III.2.a).

⁹⁰ Vgl. hierzu BFH, Beschluss v. 12.10.2000 V B 66/00, BFH/NV 2001, 296; *Pauly*, Gleichheit im Unrecht als Rechtsproblem, JZ 1997, 647.

⁹¹ BFH, Urteil v. 15.10.1997 I R 10/92, BStBl. II 1998, 63 ff.

⁹² So im Ergebnis auch *Wernsmann*, FR 1999, 242, 247.

⁹³ BFH, Beschluss v. 21.10.1994 VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; *Wernsmann*, FR 1999, 242, 248.

⁹⁴ BFH, Beschluss v. 21.10.1994 VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142.

⁹⁵ Vgl. oben sub B.III.2.a),b)bb)(2).

nicht nur auf den Tenor der Entscheidung des vorlegenden Gerichts, sondern auch auf die Begründung der Entscheidung ankomme.

(c) *Ausnahmsweises Abstellen auf die Entscheidungsbegründung durch das BVerfG in anderen Fällen*

Abweichungen von dem Grundsatz, dass es auf die Gültigkeit einer Norm nach Art. 100 Abs. 1 GG nur ankommt, wenn sich eine Auswirkung für den Tenor ergibt, hat das BVerfG bereits in mehreren Entscheidungen zugelassen.

In einem Beschluss aus dem Jahr 1977⁹⁶ hat das BVerfG erläutert, von dem Erfordernis, dass der Tenor im Ausgangsverfahren von der Gültigkeit der Norm abhängen müsse, könne ausnahmsweise abgesehen werden. Dies komme in Frage, wenn der Begründung der Entscheidung im Ausgangsverfahren für Inhalt und Wirkung der Entscheidung rechtliche Bedeutung zukomme. Diese Argumentation könnte auch auf den hier problematisierten Fall übertragen werden. Die rechtliche Bedeutung für die Wirkung der Entscheidung des BFH entspricht der sich aus der Begründung der Entscheidung ergebenden Abwehr des gleichheitswidrigen Eingriffes.

Auch in einem Beschluss aus dem Jahr 1965⁹⁷ erklärte das BVerfG eine Vorlage trotz fehlender Auswirkung der Verfassungswidrigkeit der Norm auf den Tenor im Ausgangsverfahren für zulässig. Denn das vorlegende Gericht habe dem Rechtsmittel in einem Fall stattzugeben, weil ein Vorhaben keiner Genehmigung bedürfe, im anderen Fall, weil die erforderliche Genehmigung der Klägerin zu Unrecht versagt worden sei. Auch hier hielt das BVerfG es also für gerechtfertigt, die Vorlage aufgrund einer unterschiedlichen Begründung der Entscheidung im Ausgangsverfahren zuzulassen.

Die Zusammenschau dieser beiden Entscheidungen, in denen das BVerfG die Auswirkung der Verfassungswidrigkeit der Norm auf die Begründung ausreichen ließ, lässt erkennen, dass das BVerfG Abweichungen von dem Grundsatz, eine Auswirkung auf den Tenor sei entscheidend, dann zugelassen hat, wenn es der Ansicht war, dass hierfür berechnigte Gründe

⁹⁶ BVerfGE 44, 297, 301.

⁹⁷ BVerfGE 18, 353, 360.

vorhanden sind. Ein solcher Grund liegt auch vor, wenn - wie oben dargestellt⁹⁸ - der BFH ansonsten sehenden Auges dauerhaft ein verfassungswidriges Gesetz anwenden müsste.

(2) Voraussichtliche ausnahmslose Geltung der Neuregelung für zukünftige Fälle bei befristeter Weitergeltung der derzeitigen verfassungswidrigen Norm

Vor allem in den Entscheidungen über die Verfassungswidrigkeit des Grundfreibetrags sowie der Vermögensteuer (Phase 3)⁹⁹ hat das BVerfG dem Gesetzgeber ausdrücklich und mit ausführlicher Begründung - Erfordernisse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung - nahegelegt, die erforderliche Neuregelung ausschließlich für die Zukunft gelten zu lassen und die vorläufige Weitergeltung der verfassungswidrigen Norm anzuordnen.

(a) Notwendige Bejahung der Entscheidungserheblichkeit

Auch in den Fällen der voraussichtlichen vorläufigen Weitergeltung der verfassungswidrigen Norm muss die Entscheidungserheblichkeit bejaht werden. Ansonsten würde auch hier die nicht akzeptable Situation entstehen, dass ein verfassungswidriges Gesetz aus verfahrensrechtlichen Gründen niemals vorgelegt werden könnte und von allen Steuerpflichtigen sowie von den Gerichten - den BFH eingeschlossen - auf Dauer hingenommen werden müsste.¹⁰⁰ Die Erfordernisse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung dürfen auf die Möglichkeit der Vorlage und damit die verfassungsrechtliche Überprüfung der Norm keinen Einfluss haben. Die Notwendigkeit, ein verfassungswidriges Gesetz für eine begrenzte Übergangszeit fortgelten zu lassen, würde ansonsten im Ergebnis dazu führen, dass der Bürger dauerhaft verfassungswidrige Steuern begleichen muss.

(b) Kritik an der Begründung des BVerfG mit der Entscheidungsfreiheit des Gesetzgebers (Phase 3)

Die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage für das Ausgangsverfahren beim BFH wurde vom BVerfG mit der Begründung bejaht, dass es die Sache des Gesetzgebers sei zu

⁹⁸ Vgl. oben sub B.III.2.b)cc)(1)(a).

⁹⁹ Vgl. oben sub B.III.2.b)bb)(3).

¹⁰⁰ Vgl. oben sub B.III.2.b)cc)(1)(a).

entscheiden, ob die zukünftige Neuregelung die Kläger des Ausgangsverfahrens begünstigen wird.¹⁰¹ Das BVerfG schließt damit trotz seiner eigenen ausdrücklichen Feststellung, dass in den konkreten Fällen die Erfordernisse einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung einer rückwirkenden Neuregelung entgegenstünden, die Möglichkeit nicht aus, dass der Gesetzgeber ein - zumindest teilweise - rückwirkendes Gesetz erlässt.

Auch wenn bei dieser Rechtsprechung die Annahme der Entscheidungserheblichkeit im Ergebnis richtig ist, kann deren inhaltliche Begründung nicht akzeptiert werden. Es drängt sich ein Widerspruch auf, wenn das BVerfG auf der einen Seite dem Gesetzgeber dringend nahelegt, die Neuregelung nur mit Wirkung für die Zukunft zu erlassen, auf der anderen Seite die Entscheidungserheblichkeit damit begründet, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit habe, sich dem zu widersetzen. Denn diese Möglichkeit ist rein akademischer Natur. Nicht zuletzt angesichts der schon seit geraumer Zeit und wohl auch zukünftig sehr schwierigen Haushaltslage ist es ausgeschlossen, dass der Gesetzgeber ohne rechtlichen Zwang und entgegen der begründeten Empfehlung des BVerfG ein den Staatshaushalt erheblich belastendes rückwirkendes Gesetz erlässt.¹⁰²

Das BVerfG setzt sich zudem mit seiner eigenen - bei den gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlüssen entwickelten - gefestigten Rechtsprechung in Widerspruch.¹⁰³ Hiernach ist eine Vorlage nicht entscheidungserheblich, wenn die Chance des Klägers, in den von der Neuregelung begünstigten Personenkreis einbezogen zu werden, „schlechthin ausgeschlossen“ oder nur „schwer vorstellbar“ sei, lediglich die „entfernte Möglichkeit“ hierzu bestehe oder die Ausübung des gesetzgeberischen Ermessens im Sinne einer den Kläger rückwirkend begünstigenden Regelung „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht zu erwarten“ sei.¹⁰⁴ In den Fällen einer Verpflichtung des Gesetzgebers zur Heilung nur für die Zukunft ist die Chance des Klägers auf eine rückwirkende Regelung von vornherein ausgeschlossen.

Die Divergenz zwischen der Rechtsprechung, eine Heilung des Verfassungsverstoßes nur für die Zukunft nahezulegen, und der genannten Begründung der Entscheidungserheblichkeit

¹⁰¹ Vgl. oben sub B.III.2.b)bb)(3).

¹⁰² Vgl. auch *Seer*, NJW 1996, 284, 287, mit dem Hinweis, dass solche Entscheidungen die Verfassungswidrigkeit praktisch lediglich mit Ex-nunc-Wirkung aussprechen.

¹⁰³ Vgl. auch *Wernsmann*, FR 1999, 242, 244.

¹⁰⁴ Vgl. oben sub B.III.2.b)bb)(2).

zeigt sich auch daran, dass der BFH in etlichen Verfahren mit Verweis auf diese pro-futuro-Rechtsprechung eine Vorlage an das BVerfG abgelehnt hat.¹⁰⁵

Die Bejahung der Entscheidungserheblichkeit durch das BVerfG mit der dargestellten Begründung kann nur als Notlösung betrachtet werden, um dem BVerfG die verfassungsrechtliche Prüfung der entsprechenden Norm zu ermöglichen. Auf diese Notlösung sollte aber - wenn überhaupt - nur zurückgegriffen werden, wenn nicht auch eine andere Begründung der Entscheidungserheblichkeit möglich ist, auf die die genannte Kritik nicht zutrifft.

(c) Ablehnung eines Anspruchs des Klägers auf Entlastung im Ausgangsverfahren (Phase 4)

Abweichend von der gerade kritisierten Begründung der Entscheidungserheblichkeit spricht das BVerfG in dem oben dargestellten Haushaltsfreibetrags- und Betreuungsbeschluss (Phase 4) dem Kläger des Ausgangsverfahrens einen Anspruch darauf zu, dass der Erfolg seines gerichtlichen Verfahrens sich für ihn - unabhängig von den im Klage- und Revisionsverfahren gestellten Anträgen¹⁰⁶ - auch in den jeweils offenen Veranlagungszeiträumen in einer den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechenden einkommensteuerlichen Entlastung auswirke.

(aa) Reaktion in der Rechtsprechung

Dieser Entscheidungsausspruch wurde von der Literatur und Rechtsprechung sehr unterschiedlich aufgefasst und bewertet.

Der für das Ausgangsverfahren zuständige VI. Senat des BFH¹⁰⁷ billigte in diesem konkreten Verfahren den Beteiligten die aus der Verfassungswidrigkeit folgende Entlastungswirkung zu, begründete dies jedoch ausschließlich damit, dass er gemäß § 31 Abs. 1 BVerfGG an die Ausführungen des BVerfG über einen Rechtsanspruch der Kläger gebunden sei. In späteren

¹⁰⁵ Vgl. oben sub B.III.2.b)bb)(3).

¹⁰⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 3.7.2002 VI R 87/99, BStBl. II 2002, 857.

¹⁰⁷ BFH, Urteil v. 3.7.2002 VI R 87/99, BStBl. II 2002, 857.

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

Vorlagebeschlüssen ging der BFH¹⁰⁸ auf einen solchen Rechtsanspruch nicht mehr ein. Im Hinblick auf die Bejahung der Entscheidungserheblichkeit verwies er - entsprechend der vom BVerfG ausgesprochenen Begründung in der Phase 3¹⁰⁹ - lediglich darauf, es könne keine Rolle spielen, dass im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung das BVerfG die Möglichkeit habe, die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anzuordnen. Da auch das BVerfG bisher nicht noch einmal den Beteiligten des Ausgangsverfahrens einen solchen Rechtsanspruch zugesprochen hat, kann von einer entsprechenden gefestigten Rechtsprechung bzw. Umkehr der Rechtsprechung nicht die Rede sein.¹¹⁰ Es scheint, dass auch die Rechtsprechung - zumindest der BFH - nicht von der Existenz eines solchen Rechtsanspruchs überzeugt ist.

(bb) Reaktion in der Literatur

In der Literatur wurde teilweise die Entscheidung entgegen ihrem klaren Wortlaut so ausgelegt, dass sich die Wirkungen nicht nur auf die Beschwerdeführer, sondern auch auf parallele Altfälle erstreckten.¹¹¹ Einige Autoren akzeptierten den Anspruch auf die Auswirkung der Entscheidung nur für die Beschwerdeführer des Ausgangsverfahrens,¹¹² ohne sich aber mit den Konsequenzen, der generellen Existenz und der rechtlichen Grundlage eines solchen Anspruchs der Verfahrensbeteiligten auseinanderzusetzen. Zum Teil wurde die Rechtsprechung des BVerfG dahingehend, dass die Auswirkung der Verfassungswidrigkeit aus Haushaltsgründen für die Vergangenheit eingeschränkt werden kann, gänzlich abgelehnt.¹¹³ Andere zweifelten daran, dass eine solche „Fangprämie“¹¹⁴ für die Beschwerdeführer ausgesprochen hätte werden müssen, wenn zahlreiche weitere Kläger bis zum BVerfG vorgedrungen wären,¹¹⁵ und stellten damit einen solchen generellen Anspruch in Frage. Wiederum andere lehnten einen Anspruch der Beteiligten des Ausgangsverfahrens auf einseitige Bevorzugung von vornherein rigoros ab.¹¹⁶ Eine Rechtsgrundlage für einen solchen

¹⁰⁸ Vgl. BFH, Beschluss v. 16.12.2003 IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284; Beschluss v. 22.5.2002 II R 61/99, BStBl. II 2002, 598.

¹⁰⁹ Vgl. oben sub B.III.2.b)bb(3).

¹¹⁰ Vielmehr ist auch unter Berücksichtigung der im unmittelbaren Anschluss geschilderten widersprüchlichen Ansichten in der Literatur eine weiterhin andauernde Unvorhersehbarkeit der Rechtsprechungspraxis zu befürchten.

¹¹¹ Vgl. *Glanegger*, DStR 1999, 227.

¹¹² *Drüen*, FR 1999, 289, 292; *Heuermann*, BB 1999, 660, 664.

¹¹³ *Sangmeister*, StuW 2001, 168, 182 ff. Zur Auseinandersetzung mit dieser Ansicht s. unten sub B.III.2.b)cc(2)(d).

¹¹⁴ Vgl. *Dürr*, INF 1999, 161, 166; *Horlemann*, DStR 1999, 397, 401; *Seer*, NJW 1996, 284, 289.

¹¹⁵ *Dürr*, INF 1999, 161, 167.

¹¹⁶ *Seer/Wendt*, NJW 2000, 1904, 1910 f.; *Horlemann*, DStR 1999, 397, 401.

Anspruch sei - im Gegensatz zum österreichischen Recht, das eine solche „Fangprämie“ vorsieht¹¹⁷ - dem deutschen Recht fremd.¹¹⁸

Letzterer Ansicht, die den Anspruch ablehnt, ist zuzustimmen. Ein Anspruch auf steuerlich entlastende Wirkung einer festgestellten Verfassungswidrigkeit in den Anlassfällen, d.h. in den Fällen, in denen die Verfassungswidrigkeit konkret entschieden worden ist, ist aus den nachstehenden Gründen abzulehnen.

(cc) Zweifelhafte Umsetzung des Anspruchs

Die Umsetzung des Anspruchs in der Art und Weise, wie sie das BVerfG dem BFH nahelegt, ist zweifelhaft. Insbesondere dem vorgeschlagenen Billigkeitserlass durch den BFH stehen zwingende Vorschriften der AO entgegen.¹¹⁹ Denn der BFH darf grundsätzlich einen Erlass nicht selbst aussprechen, sondern lediglich ablehnende Entscheidungen der Behörden in Erlasssachen überprüfen; diese Erstentscheidungskompetenz über Billigkeitsmaßnahmen würde ansonsten der Finanzverwaltung ohne gesetzliche Grundlage entzogen werden.¹²⁰ Wie auch in dem Verfahren über die Kinderbetreuungskosten fechten die Kläger stets nur die Steuerfestsetzungen an und führen nicht zusätzlich getrennte Rechtsbehelfsverfahren über eine Billigkeitsmaßnahme durch. Auch die vom BVerfG vorgesehene Heilungsmöglichkeit für den Fall, dass der BFH sich außerstande sieht, einen Erlass zu gewähren, nämlich die rückwirkende Regelung durch den Gesetzgeber, birgt Schwierigkeiten. Aufgrund des Wortlauts „insoweit“ geht das BVerfG davon aus, dass das entsprechende Gesetz nur für die Beteiligten des konkreten Anlassverfahrens gelten soll. Es würde sich daher um ein Einzelfallgesetz handeln, das grundsätzlich nach Art. 19 Abs. 1 S. 1 GG verboten ist.¹²¹

(dd) Ungleichbehandlung

Vor allem führt eine solche „Fangprämie“ im Einzelfall wiederum zu einer nicht hinnehmbaren Ungleichbehandlung. Eine solche besteht zum einen gegenüber denjenigen

¹¹⁷ Vgl. Art. 140 Österreichisches BVerfGG.

¹¹⁸ So auch *Sangmeister*, *StuW* 2001, 168, 183; *Horlemann*, *DStR* 1999, 397, 401.

¹¹⁹ *Sangmeister*, *StuW* 2001, 168, 180.

¹²⁰ Zur ausschließlichen Zuständigkeit der Finanzbehörden vgl. *Kruse/Loose*, in: *Tipke/Kruse*, *AO/FGO*, § 163 AO Rz. 10, § 227 AO Rz. 132; *Driien*, *FR* 1999, 289, 292.

¹²¹ Zwar ist es anerkannt, dass Einzelfallgesetze in Ausnahmefällen hingenommen werden können, eine solche Verfahrensweise sollte dem Gesetzgeber jedoch erspart bleiben, so auch *Dürr*, *INF* 1999, 161, 164.

anderen Steuerpflichtigen, die ebenfalls bis zum BVerfG vorgedrungen sind, jedoch von diesem nicht als Anlassfall auserkoren wurden. Zum anderen kann man auch bei denjenigen Steuerpflichtigen, deren Verfahren der BFH, die Finanzgerichte oder die Finanzbehörden im Hinblick auf die beim BFH oder beim BVerfG anhängigen Musterverfahren ausgesetzt haben, die dann aber nicht berücksichtigt werden, eine hieraus erwachsende Benachteiligung kaum rechtfertigen. Dies wird insbesondere in den Fällen deutlich, wenn solchen Steuerpflichtigen Zusagen oder zusagenähnliche Auskünfte erteilt wurden, die sie in dem Sinne verstehen mussten, dass ihre Veranlagung geändert würde, sofern das BVerfG die Verfassungswidrigkeit feststellen sollte. Welches Verfahren als Musterverfahren vor dem BVerfG entschieden wird, können die Kläger nicht beeinflussen. Zu befürchten wäre jedenfalls, dass unter den Steuerpflichtigen ein „Wettlauf“ dahingehend entsteht, ihren Prozess möglichst schnell voran zu treiben, um die Chance zu wahren als Anlassfall in den Genuss der rückwirkenden Reparatur des verfassungswidrigen Zustands zu gelangen.¹²² Es würden zudem sämtliche zur Vermeidung einer Prozessflut geschaffenen Rechtsinstitute - nämlich das Verfahren auszusetzen (§ 74 FGO), Rechtsbehelfe ruhen zu lassen (§ 363 Abs. 2 AO) und Steuerfestsetzungen für vorläufig zu erklären (§ 165 Abs. 1 AO) - ihre Rechtfertigung verlieren, wenn sie im Hinblick auf ein vom BVerfG zu entscheidendes Musterverfahren eingesetzt werden.¹²³ Denn solange die Möglichkeit besteht, als Beteiligter eines Vorlageverfahrens in jedem Fall - d.h. unabhängig davon, ob die Neuregelung nur zukünftig oder auch für die Vergangenheit gilt - im Ausgangsverfahren berücksichtigt zu werden, sind diejenigen, denen der weitere gerichtliche Weg versperrt wird, klar benachteiligt. Ein Anspruch auf eine rückwirkende Besserstellung aus einem Vorläufigkeitsvermerk dürfte sich nicht ergeben.

Dass hier eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung vorliegt, wird auch vom II. Senat des BVerfG¹²⁴ in der Grundfreibetragsentscheidung erkannt. Der Senat zieht den Kreis der Benachteiligten sogar noch weiter. Er schließt diejenigen Steuerpflichtigen ein, deren Steuer im Hinblick auf Musterverfahren über die verfassungsrechtlich strittige Situation unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt oder nach einer durch organisierte Masseneinsprüche

¹²² Vgl. auch *Schneider*, Stbg 1999, 109, 111.

¹²³ Vgl. *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 22 Rz. 288; *ders.*, NJW 1996, 284, 289; Sangmeister, StuW 2001, 168, 186; *Dürr*, INF 1999, 161, 166; *Horlemann*, DStR 1999, 397, 399 m.w.N.; *Schwenke*, DStR 1999, 404, 407, der in dieser faktischen Aufhebung der Funktion der § 74 FGO, §§ 165 Abs. 1, 363 Abs. 2 AO durch das BVerfG einen Verstoß gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz sieht.

¹²⁴ BVerfGE 87, 153, 181.

veranlassten Verwaltungsanweisung des BMF vorläufig festgesetzt¹²⁵ wird. Nach Auffassung des BVerfG wäre für den Fall, dass der Gesetzgeber sich zu einer rückwirkenden Neuregelung entschließen würde, eine Unterscheidung zwischen rechtsförmlich abgeschlossenen und noch anhängigen Verfahren schwerlich sachgerecht. Es hänge vielfach nicht von Rechtsbehelfen des Steuerpflichtigen, sondern vom Verhalten der Behörden ab, ob der einzelne Steuerfall abschließend entschieden ist.

Die Festlegung eines Rechtsanspruchs der Beteiligten des Ausgangsverfahrens auf rückwirkende steuerliche Entlastung kann im Hinblick auf die Bejahung der Entscheidungserheblichkeit ebenfalls nur als nicht zu rechtfertigende Notlösung betrachtet werden.

(d) Kritik der generellen Ablehnung einer gesetzlichen Neuregelung nur mit Wirkung für die Zukunft

In der Literatur wird vereinzelt die Möglichkeit der Neuregelung nur mit Wirkung für die Zukunft gänzlich abgelehnt.¹²⁶ Dieser Auffassung - mit der Konsequenz, dass sämtliche Beteiligten von entsprechenden offenen Verfahren einen Anspruch auf steuerliche Berücksichtigung hätten - kann ebensowenig gefolgt werden. Das Abstellen auf den Wortlaut von § 78 Abs. 2 BVerfGG, der bei einer Verfassungswidrigkeit einer Norm allein die Rechtsfolge der Nichtigkeit vorsieht, ist nicht ausreichend. Die Rechtsfortbildung zur bloßen Unvereinbarkeitserklärung mit Reformpflicht nur für die Zukunft als weiterer Entscheidungsalternative ist gerechtfertigt. Der Schutz einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung ist aufgrund der Gewährleistungsfunktion des Steuerstaats im Hinblick auf sozialstaatliche Aufgaben ein Verfassungsrechtsgut.¹²⁷ Hieraus ist freilich nicht abzuleiten, dass dieser budgetäre Dispositionsschutz uneingeschränkt eine dauerhafte verfassungswidrige Besteuerung legitimiert.¹²⁸ Bei kollidierenden Verfassungsrechtsgütern hat der Gesetzgeber einen Ausgleich der Prinzipien zu suchen, bei dem kein Prinzip völlig geopfert werden darf (Gebot praktischer Konkordanz).¹²⁹ Eine Unvereinbarkeitsfeststellung mit einer Pflicht zur Neuregelung nur für die Zukunft kann im Hinblick auf eine akute Gefährdung der staatlichen

¹²⁵ Ein solcher Vermerk sieht in der Regel vor, dass Änderungen der umstrittenen Norm von Amts wegen berücksichtigt werden. Bei einer Anordnung der weiteren Geltung der Norm für eine Übergangszeit fehlt jedoch gerade eine Änderung (vgl. *Dürr*, INF 1999, 161, 167).

¹²⁶ *Sangmeister*, Stuw 2001, 168, 182 ff.; *ders.*, NJW 1999, 3026, 3027.

¹²⁷ *Drüen*, FR 1999, 289, 291 m.w.N.

¹²⁸ Vgl. BVerfGE 87, 153, 172; *Kirchhof*, Stbg 1995, 68, 70; *Take*, BB 1993, 1790, 1793.

¹²⁹ Vgl. stv. *Kokott*, in: Merten/Papier, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa I, § 22 Rz. 47.

Finanzplanung - nicht zuletzt der Erfüllung der sozialstaatlichen Aufgaben - insbesondere in Massenverfahren einer solchen Abwägung durchaus gerecht werden.¹³⁰ Das Ergebnis einer so getroffenen Abwägung muss jedoch konsequent umgesetzt werden. Dies bedeutet, dass in einem solchen Fall für sämtliche Steuerpflichtigen eine Auswirkung erst in der Zukunft erfolgen darf und nicht einzelne - hier die Beteiligten des konkreten Anlassfalls - gleichheitswidrig bevorzugt werden.¹³¹

(e) Andere Entscheidung im Ausgangsverfahren aufgrund der sich aus der Begründung ergebenden Besserstellung des Klägers

Die Entscheidungserheblichkeit bei einer voraussichtlichen ausnahmslosen Geltung der Neuregelung für die Zukunft kann - zumindest in den meisten Fällen - bejaht werden, ohne die gefestigte Rechtsprechung zur Unvereinbarkeitserklärung in Frage stellen zu müssen oder auf die vom BVerfG herangezogenen nicht befriedigenden Notlösungen zurückgreifen zu müssen.

Wie in den Fällen der Nichtigklärung einer Norm wegen eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses (Fallgruppe 1) muss - entgegen der derzeit gefestigten Rechtsprechungspraxis - auf die Begründung und nicht auf den voraussichtlichen Tenor der Entscheidung im Ausgangsverfahren abgestellt werden. Aus der Begründung ergibt es sich, dass der Kläger aufgrund der Unvereinbarkeitserklärung der betreffenden Norm mit dem GG bessergestellt wird und damit die Vorlage erkennbar für die eigentliche Streitfrage - den Gleichheitsverstoß - Bedeutung hat. Im konkreten Ausgangsverfahren liegt daher eine andere Entscheidung als bei Gültigkeit der Norm vor.¹³² In den Fällen der Reformpflicht nur für die Zukunft resultiert die Besserstellung der klagenden Partei aus der für spätere Zeiträume geltenden entlastenden Rechtslage.¹³³ Im Regelfall tritt der streitgegenständliche Sachverhalt bei einer als Jahressteuer konzipierten Steuer zumindest in einem der nächsten Veranlagungszeiträume erneut auf. Dieser Umstand rechtfertigt es, dass ausnahmsweise nicht auf den bloßen Tenor abgestellt werden darf, sondern danach zu fragen ist, ob aufgrund der in der Entscheidungsbegründung darzustellenden Verfassungswidrigkeit der Norm in einem

¹³⁰ Vgl. auch oben sub B.III.2.b)bb)(3).

¹³¹ Gleichwohl ist es gerechtfertigt, wenn der Erfolg einer Vorlage sich stets dahingehend auswirkt, dass die Kosten des Verfahrens der Gegenseite auferlegt werden (dies verneinend Nds. FG, Beschluss v. 28.12.1994 IX 427/90, BB 1995, 762; vgl. hierzu auch unten B.III.4. Fn. 168).

¹³² Zu der Begründung im Rahmen der Fälle des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses vgl. oben sub B.III.2.b)cc)(1)(b).

¹³³ So im Ergebnis auch *Wernsmann*, FR 1999, 242, 244.

überschaubaren Zeitraum eine Entlastungswirkung auftreten wird.¹³⁴ Es ist nicht einzusehen, dass für die Beantwortung der Frage, ob eine andere Entscheidung vorliegt, nur auf den streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum abgestellt werden darf. Letzteres hätte die Konsequenz, dass die Verfassungswidrigkeit aufgrund der Unzulässigkeit einer Vorlage auch für die Zukunft dauerhaft hingenommen werden müsste.

Nur dann, wenn es sich um einen voraussichtlich einmaligen Sachverhalt handelt, muss die vom Gesetz verlangte Voraussetzung der Entscheidungserheblichkeit verneint werden. In diesen Fällen besteht andererseits nicht die Gefahr, dass das Verfassungsgericht eine Reformpflicht nur für die Zukunft „anordnen“ wird, da hier das Erfordernis einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung einer rückwirkenden Neuregelung nicht entgegensteht.

Der Fall, dass der BFH aufgrund einer nicht zu bejahenden Entscheidungserheblichkeit gezwungen ist, sehenden Auges eine verfassungswidrige Norm immer wiederkehrend anzuwenden, dürfte nach den dargestellten Ausführungen nicht auftreten.

(3) Sonderfall: gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss eines am Ausgangsverfahren nicht Beteiligten

In Ausnahmefällen kann es vorkommen, dass dem BFH ein Fall des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses in dem Verfahren eines Begünstigten vorliegt. Dies ist dann denkbar, wenn ein von einer bestimmten Norm Begünstigter ein gesetzgeberisches Unterlassen dahingehend rügt, dass diese Begünstigung in ihrem Umfang ungenügend ist. In der Betreuungskostenentscheidung¹³⁵ hätte beispielsweise ein - von § 33 c EStG begünstigter - Alleinerziehender rügen können, er werde von dieser Norm zu wenig entlastet. Es ist ebenso denkbar, dass ein Begünstigter eine noch höhere Entlastung durch eine Norm verlangt, die aus der Sicht des BFH ausschließlich für nichtig zu erklären ist.

In der Literatur wird die Vorlagemöglichkeit teilweise auch in diesen Fällen bejaht, da es bei dem gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss nicht betroffener Dritter dem BFH nicht

¹³⁴ Vgl. BFH, Beschluss v. 24.2.1999 X R 171/96, BStBl. II 1999, 450, der die Entscheidungserheblichkeit seiner Vorlage darin erkennt, dass die gleichheitswidrige Benachteiligung des Klägers sich Jahr für Jahr wiederholen würde. Vgl. auch *Gosch*, DStR 1999, 753, 754.

¹³⁵ BVerfGE 99, 216; s. oben sub B.III.2.b)bb)(4).

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

darauf ankomme, zugunsten dieser Gruppe eine gesetzliche Regelung zu initiieren, sondern vielmehr darauf, sicherzustellen, dass er verfassungsgemäß entscheiden könne, also ausschließlich verfassungsmäßige Gesetze anwende.¹³⁶ Für diese Ansicht spricht, dass auch in solchen Fällen bei Verneinung einer Vorlagemöglichkeit der BFH sehenden Auges eine verfassungswidrige Norm anwenden müsste.¹³⁷

Entgegen dieser Auffassung ist eine Vorlage in solchen Fällen aber unzulässig, da sich eine Entscheidungserheblichkeit weder dem Tenor noch der Begründung entnehmen lässt.¹³⁸

Eine Änderung des Entscheidungstenors im Ausgangsverfahren kann die Vorlage an das BVerfG keinesfalls zur Folge haben. Eine vom Kläger erwünschte weitere Begünstigung ist nicht gerechtfertigt und für den Fall, dass die Norm für nichtig zu erklären ist, hindert der Grundsatz der verbotenen *reformatio in peius* im finanzgerichtlichen Verfahren¹³⁹ eine ungünstigere Tenorierung.

Auch aus der Begründung lässt sich in diesen Fällen eine Entscheidungserheblichkeit nicht entnehmen. Die auf eine Besserstellung des Klägers aufbauende Argumentation¹⁴⁰ greift nicht. Der Kläger erreicht durch eine Nichtigerklärung der Norm weder im konkreten Verfahren noch in späteren Veranlagungszeiträumen eine Besserstellung. Allein der Umstand, dass sich aus der Entscheidungsbegründung die Beendigung der Gleichheitswidrigkeit einer anzuwendenden Norm ergibt, kann nicht ausreichen. Denn dies ist eine Rechtsfrage, die erkennbar für die Entscheidung der eigentlichen Streitfrage des Ausgangsverfahrens, die weitere Entlastung des Klägers, bedeutungslos ist. Die konkrete Streitfrage ist gerade nicht eine ungerechtfertigte Benachteiligung bzw. Begünstigung gegenüber einer anderen Personengruppe, die entsprechend den obigen Ausführungen¹⁴¹ durch eine Gleichstellung der verschiedenen Personengruppen gelöst werden könnte. Würde man in einem Fall des

¹³⁶ *Sangmeister*, DStZ 1991, 581, 589; ähnlich kritisch auch *Aretz*, NVwZ 1985, 472; *Sachs*, DVBl. 1985, 1106.

¹³⁷ *Sachs*, DVBl. 1985, 1106, 1111.

¹³⁸ So im Ergebnis auch BVerfGE 66, 100, 105 f.; 67, 239, 243 f. Das BVerfG lehnt die Vorlage mit der Begründung ab, dass ansonsten ein vorlegendes Gericht „vom konkreten Anlass des Rechtsstreits absehen“ könnte, und verneint damit die Entscheidungserheblichkeit. Vgl. auch *Ulsamer*, in: *Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge*, BVerfGG, § 80 Rz. 139 mit dem bloßen Hinweis, dass eine Beschwer nicht völlig fehlen darf.

¹³⁹ Das Verböserungsverbot ergibt sich aus der durch Art. 19 Abs. 4 GG vorgegebenen Rechtsschutzfunktion des finanzgerichtlichen Verfahrens, also daraus, dass die Finanzgerichte und der BFH dem Bürger und nicht der Verwaltung Rechtsschutz zu gewähren haben (so *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 96 FGO Rz. 101, § 100 FGO Rz. 36).

¹⁴⁰ S. oben sub B.III.2.b)cc)(1)(b),(2)(e).

¹⁴¹ S. oben sub B.III.2.b)cc)(1)(b),(2)(e).

gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses eines am Ausgangsverfahren nicht Beteiligten eine Vorlage zulassen, könnte der BFH - entgegen Sinn und Zweck des Vorlageverfahrens - vom konkreten Anlass des Rechtsstreits absehen und im Wege einer Vorlage eine Gesetzesinitiative zugunsten Dritter auslösen, obwohl diese selbst keine dahingehenden Ansprüche erheben.¹⁴²

Da die von der Norm Benachteiligten jederzeit die Möglichkeit haben, selbst Klage zu erheben und eine - entsprechend den obigen Ausführungen entscheidungserhebliche - Vorlage durch den BFH zu veranlassen,¹⁴³ besteht nicht die Gefahr, dass sich der Gleichheitsverstoß verfestigt und gleichsam für die Zukunft zementiert wird. Die Konsequenz der abgelehnten Entscheidungserheblichkeit, nämlich dass das Gericht eine verfassungswidrige Norm sehenden Auges anzuwenden hat, kann daher hingenommen werden.

c) Abhängigkeit der Entscheidungserheblichkeit vom Ausgang eines weiteren Normenkontrollverfahrens

Ein Sonderfall liegt vor, wenn die Entscheidungserheblichkeit für das Ausgangsverfahren vom Ausgang eines weiteren vom BFH eingeleiteten Normenkontrollverfahrens (Hauptvorlage) abhängt. Beispielsweise könnte sich erst aus dem Ausgang der Hauptvorlage ergeben, ob die im Ausgangsverfahren vorzulegende Norm dort überhaupt anwendbar ist.

Im Grundsatz muss auch in diesem Fall eine Vorlage zulässig sein.¹⁴⁴ Es wäre prozessökonomisch nicht sinnvoll, eine solche Abhängigkeit grundsätzlich nicht zuzulassen. Die Konsequenz wäre, dass der BFH die Entscheidung des BVerfG über die Hauptvorlage abwarten müsste und erst anschließend, sofern - entsprechend seiner ursprünglichen Vermutung - die Entscheidungserheblichkeit für die Vorlage der zweiten Norm gegeben ist, erneut ein Vorlageverfahren bei dem BVerfG einleiten könnte. Es spricht nichts dagegen, dass das BVerfG bei einer gemeinsamen Vorlage zunächst die Hauptvorlage prüft und für den Fall, dass sich hieraus die Unanwendbarkeit der weiteren Norm ergibt, die hierzu gehörige weitere Vorlage für unzulässig erklärt. Es handelt sich bei der Vorlage um einen prozessualen

¹⁴² BVerfGE 66, 100, 106 f.

¹⁴³ Der BFH kann, indem er in der Entscheidungsbegründung im Verfahren des Begünstigten auf seine Ansicht im Hinblick auf die Gleichheitswidrigkeit hinweist sowie die Entscheidung entsprechend veröffentlicht, ein solches Verfahren „heraufbeschwören“.

¹⁴⁴ Das BVerfG hat diese Frage bisher offen gelassen (so BVerfG, NJW 1999, 2581).

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

Hilfsantrag, auch Eventualantrag bezeichnet.¹⁴⁵ Dessen Rechtshängigkeit entfällt rückwirkend mit der Nichtigerklärung der in der Hauptvorlage vorgelegten Norm, da dies dazu führt, dass die mit dem Hilfsantrag vorgelegte Norm nicht anwendbar ist. Hilfsanträge sind im verfassungsgerichtlichen Normenkontrollverfahren zulässig.¹⁴⁶

Gemäß der Rechtsprechung des BVerfG¹⁴⁷ ist die Vorlage nicht entscheidungserheblich, wenn die Hauptvorlage unzulässig ist und somit diesbezüglich eine Entscheidung des BVerfG gar nicht erlangt werden kann. In diesem Fall sei es nach wie vor ungewiss, ob die Vorschrift überhaupt für die Entscheidung im Ausgangsverfahren Anwendung findet.¹⁴⁸ Die in der Hauptvorlage gestellte Frage sei in dem der Vorlage zugrunde liegenden Ausgangsverfahren vorgreiflich. Aus der Unzulässigkeit der Hauptvorlage folge daher im Ergebnis die Unzulässigkeit der hiervon abhängigen Vorlage.

Diese Rechtsprechung ist jedoch abzulehnen, wenn - wie in dem zugrunde liegenden konkreten Fall - im Hinblick auf den Gegenstand der Hauptvorlage, also die vorgreifliche Rechtsfrage, eine bisher gefestigte Rechtsprechung des BVerfG existiert, die zur Anwendbarkeit der Norm führt. Im konkreten Fall war die vorgreifliche Rechtsfrage die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbeertragsteuer,¹⁴⁹ die vom BVerfG nach bisher ständiger Rechtsprechung bejaht wurde. Würde man der Ansicht des BVerfG folgen, müsste der BFH stets vorgreifliche Rechtsfragen - obgleich es insoweit eine gefestigte Rechtsprechung gibt - unmittelbar vor der eigentlich bezweckten Anrufung zunächst erneut vorlegen. Erst wenn über die vorgreiflichen Rechtsfragen entschieden wäre, könnte er die weitere Vorlage einlegen. Dies würde unter dem Gesichtspunkt des effektiven Rechtsschutzes zu einer nicht akzeptablen Verzögerung führen.¹⁵⁰ Die bloße Möglichkeit, dass das BVerfG inzwischen seine Ansicht geändert hat und von der bisherigen gefestigten Rechtsprechung nunmehr abweichen will, kann die Verfahrensverzögerung nicht rechtfertigen; dies scheidet

¹⁴⁵ So jetzt ausdrücklich FG Hannover, Beschluss v. 21.4.2004 4 K 317/91, juris.

¹⁴⁶ BVerfGE 27, 240, 243; 1, 299, 310.

¹⁴⁷ BVerfG, NJW 1999, 2581. Dem zugrunde liegenden Vorlagebeschluss lagen die beiden Fragen zugrunde, ob die Vorschriften des GewStG über den Gewerbeertrag aufgrund ungleicher Behandlung von Gewerbebetrieben und den Betrieben von Selbständigen sowie Land- und Forstwirten mit Art. 3 GG unvereinbar seien sowie ob § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gegen Art. 3 GG verstoße, da bei Vorliegen dessen Voraussetzungen die nichtgewerblichen Einkünfte einer GbR im Gegensatz zu solchen Einkünften bei Einzelunternehmern als gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden und so in vollem Umfang der Gewbesteuer unterliegen. Die Frage, ob § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gegen Art. 3 GG verstößt, ist für das Ausgangsverfahren nur dann von Relevanz, wenn die Vorschriften der Gewbesteuer entweder für verfassungsgemäß erklärt werden oder - wie vom vorlegenden Gericht vermutet - eine Änderungsverpflichtung nur für die Zukunft ausgesprochen wird.

¹⁴⁸ BVerfG, NJW 1999, 2581; BVerfGE 15, 211, 213.

¹⁴⁹ BVerfG, NJW 1999, 2581.

¹⁵⁰ So jetzt auch FG Hannover, Beschluss v. 21.4.2004 4 K 317/91, juris.

vor allem dann aus, wenn für eine solche Rechtsprechungsänderung keinerlei Anhaltspunkte ersichtlich sind. In diesem Fall wäre es die Konsequenz, dass der BFH sehenden Auges eine inhaltlich beschränkte Vorlage einlegen müsste, die - aller Wahrscheinlichkeit nach - zu einem Misserfolg führt, um dann erst die zweite Rechtsfrage vorlegen zu dürfen.

Dem BVerfG stehen für den Fall, dass die Hauptvorlage unzulässig ist, im Hinblick auf die Entscheidung über die Zulässigkeit der hilfsweise erhobenen Vorlage zwei Alternativen zur Verfügung. Zum einen hat es die Möglichkeit, die materiell vorgreifliche Rechtsfrage der unzulässigen Hauptvorlage im Rahmen der Prüfung der Entscheidungserheblichkeit bei der hilfsweise erhobenen Vorlage inzident erneut zu prüfen (1. Alternative).¹⁵¹ Hiervon wird das BVerfG insbesondere dann Gebrauch machen, wenn eine Abweichung von der bisher gefestigten Rechtsprechung hinsichtlich der materiell vorgreiflichen Rechtsfrage in Frage kommt. Andernfalls (2. Alternative) hat das BVerfG die bisher gefestigte Rechtsprechung für die Zwecke der Beurteilung der Zulässigkeit der hilfsweise erhobenen Vorlage als weiter bestehend vorauszusetzen. Im Fall der Gewerbebeertragsteuer¹⁵² hätte das BVerfG von der Verfassungsmäßigkeit der Gewerbebeertragsteuer ausgehen und so die Entscheidungserheblichkeit der hilfsweisen Vorlage bejahen müssen.

3. Begründungsanforderungen

Ein Vorlagebeschluss des BFH muss entsprechend § 80 Abs. 2 S. 1 BVerfGG¹⁵³ begründet werden. Es handelt sich nicht um - ohne weiteres verzichtbare - formale Anforderungen.

a) Darlegung der Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit

Der BFH hat zum einen den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab zu nennen und zum anderen seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit der zur Prüfung gestellten Norm näher zu begründen.¹⁵⁴

¹⁵¹ Zur Befugnis des BVerfG, Vorlagen in Bezug auf vorgreifliche Rechtsfragen zu erweitern, vgl. BVerfGE 58, 300, 338; 51, 193, 207.

¹⁵² BVerfG, NJW 1999, 2581.

¹⁵³ Lex specialis zu § 23 Abs. 1 S. 2 BVerfGG.

¹⁵⁴ BVerfG, NJW 1999, 1098; BVerfGE 86, 52, 57.

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

Im Hinblick auf den zu nennenden Prüfungsmaßstab reicht es in den meisten Fällen nicht aus, dass der BFH lediglich die Norm des Grundgesetzes anführt, gegen die seiner Ansicht nach verstoßen wird. Für den absolut häufigsten Fall der Vorlage wegen Verstoßes gegen Art. 3 GG hat das BVerfG ausdrücklich festgestellt, dass eine bloße Berufung auf Art. 3 Abs. 1 GG als Prüfungsmaßstab im Steuerrecht nicht ausreicht, da dieses Rechtsgebiet auch sonst verfassungsrechtlich nicht bestrittene Beispiele unterschiedlicher Behandlung kennt.¹⁵⁵ Auch der Verweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung genügt nicht, da es sich um einen wenig konkreten und daher in jedem einzelnen Fall konkretisierungsbedürftigen Grundsatz handle.¹⁵⁶

Sofern der zugrunde gelegte Prüfungsmaßstab zur Rechtsprechung des BVerfG in offenkundigem Widerspruch steht, hat das vorlegende Gericht seinen hiervon abweichenden Maßstab in Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des BVerfG näher zu begründen; ansonsten lässt sich dem Vorlagebeschluss ein Prüfungsmaßstab i.S.d. § 80 Abs. 2 BVerfGG nicht entnehmen.¹⁵⁷

Bei der Darlegung der Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit muss der BFH sich mit den naheliegenden tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten auseinandersetzen und in eingehender Weise Rechtsprechung und Schrifttum einbeziehen.¹⁵⁸

Für den Fall, dass sich verfassungsrechtliche Bedenken erst aus dem Zusammenhang mehrerer Bestimmungen des einfachen Rechts ergeben, kann zwar grundsätzlich jede von ihnen einzeln zum Gegenstand einer Vorlage gemacht werden, jedoch müssen alle

¹⁵⁵ BVerfGE 89, 329.

¹⁵⁶ Im konkreten Fall (vgl. BVerfGE 89, 329, 339) wurde § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG für gleichheitswidrig erachtet, da hiernach erbschaftsteuerlich die Bereicherung durch Grundbesitz mit dem Einheitswert, dagegen die Bereicherung durch einen Erbbauzinsanspruch für ein an demselben Grundstück bestelltes Erbbaurecht mit dem vollen Kapitalwert bemessen wurde. Das BVerfG räumte zwar ein, dass sich gegen die bestehenden Einheitswerte für Grundvermögen verfassungsrechtliche Bedenken nicht von der Hand weisen lassen, jedoch sei es keineswegs zwingend, dass diese Bedenken in gleichem Maße für sämtliche Formen des Grundstückseigentums zuträfen. Insbesondere im Hinblick auf etwaige hohe Erträge aus Erbbauzinszahlungen hätte es Anlass gegeben für eine differenzierende Betrachtung, die aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entwickelt hätte werden müssen.

¹⁵⁷ BVerfGE 80, 182, 185 f.; BVerfG, NJW 1999, 1098. In letzterem Fall wurde § 3 GrEStG insoweit als verfassungswidrig erachtet, als er keine Befreiung von der Grunderwerbsteuer für den Erwerb eines zur Selbstnutzung bestimmten durchschnittlichen Eigenheims enthält. Das BVerfG verwarf die Vorlage als unzulässig, da das vom vorlegenden Gericht zugrunde gelegte Prinzip der eigentumschonenden Besteuerung und der steuerlichen Verschonung des privaten Gebrauchsvermögens unter anderem mit dem Rechtsprechungsgrundsatz kollidierte, dass es keinen Verfassungsrechtssatz gebe, wonach alle Steuern nur unter Berücksichtigung existenzsichernder Freibeträge erhoben werden dürften oder wonach persönliches Gebrauchsvermögen von jeglicher Steuer freizustellen wäre. Das vorlegende Gericht hätte mit diesem Hintergrund seinen Prüfungsmaßstab ganz konkret aus Art. 14 GG herleiten müssen.

¹⁵⁸ BVerfGE 94, 315, 325; 89, 329, 337.

zusammenwirkenden Normen in die Darstellung der einfachrechtlichen Rechtslage einbezogen werden.¹⁵⁹

b) Darlegung der Entscheidungserheblichkeit unter Berücksichtigung der vorgeschlagenen Problemlösungen

Dem Vorlagebeschluss muss mit hinreichender Deutlichkeit entnommen werden können, inwiefern die Entscheidung des vorlegenden Gerichts im Ausgangsverfahren von der Gültigkeit der zur Prüfung gestellten Regelung abhängt.¹⁶⁰

Im Hinblick auf die Fälle des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses (Fallgruppe 1)¹⁶¹ hat der BFH nach der Rechtsprechung des BVerfG darzulegen, dass die Beanstandung der zur Prüfung gestellten Norm dem Kläger des Ausgangsverfahrens die Chance offenhält, an einer Erweiterung der begünstigenden Regelung teilzuhaben.¹⁶²

Folgt man der hier vertretenen Ansicht, so reicht es aus, wenn dargestellt wird, dass der Kläger aufgrund der zu erwartenden Entscheidung des BVerfG - sei es auch die Nichtigerklärung der vorgelegten Norm - nicht mehr gegenüber der bislang begünstigten Personengruppe benachteiligt wird i.S.d. Art. 3 Abs. 1 GG.¹⁶³

Sollte eine Entscheidung des BVerfG zu erwarten sein, die dem Gesetzgeber eine heilende Neuregelung mit Wirkung ausschließlich für die Zukunft nahelegt (Fallgruppe 2),¹⁶⁴ so

¹⁵⁹ Vgl. stv. BVerfGE 89, 329. In diesem bereits in Fn. 156 dargestellten Fall erklärte das BVerfG die Vorlage für unzulässig, da nicht ausreichend dargelegt sei, ob die behauptete „verfassungswidrige Privilegierung des Grundbesitzes“ ihren Grund nicht in Vorschriften des Bewertungsgesetzes habe, die zusammen mit der vorgelegten Norm, § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG, erst den Gleichheitsverstoß begründen würden. Eine Einbeziehung der entsprechenden Normen im Wege der Auslegung des Vorlagebeschlusses komme zwar grundsätzlich in Betracht. Hier scheidet diese Möglichkeit aber aus, da die betreffenden Normen des Bewertungsgesetzes bereits ausdrücklich für verfassungsgemäß erklärt worden seien.

¹⁶⁰ Als Beispiel für eine unzureichende Darlegung kann eine Vorlage wegen behaupteten Verstoßes der Kinderfreibetragsregelung gegen Art. 3 GG dienen: in dem Vorlagebeschluss wurde das Existenzminimum für zwei Kinder auf der Grundlage des durchschnittlichen allgemeinen jährlichen Unterhaltsaufwandes für Kinder und nicht auf der Grundlage der durchschnittlichen Sozialhilfeleistungen für Kinder, die allein den Maßstab für die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Entlastung bilden, errechnet. Das BVerfG erklärte den Vorlagebeschluss als unzulässig, da ihm nicht entnommen werden könne, dass für den Kläger des Ausgangsverfahrens die mit Rücksicht auf seine Unterhaltsverpflichtungen für zwei Kinder gewährten steuerlichen Entlastungen nicht ausreichen würden, um das Existenzminimum der Kinder steuerfrei zu belassen (BVerfGE 87, 153).

¹⁶¹ Vgl. oben sub B.III.2.b)aa).

¹⁶² Vgl. oben sub B.III.2.b)bb)(2).

¹⁶³ Vgl. oben sub B.III.2.b)cc)(1)(b).

¹⁶⁴ Vgl. oben sub B.III.2.b)aa).

werden hierdurch, folgt man der Rechtsprechung des BVerfG, die Darlegungsanforderungen nicht verschärft.¹⁶⁵ Der BFH hat abweichend hiervon in einzelnen Entscheidungen die Auffassung vertreten, er erachte die schlüssige Darlegung dahingehend, dass eine normverwerfende Entscheidung des BVerfG zu einer rückwirkenden Neuregelung des beanstandeten Gesetzes führe, für erforderlich.¹⁶⁶ In den neuesten Vorlagebeschlüssen folgt der BFH¹⁶⁷ jedoch der Ansicht des BVerfG und hält eine solche verschärfte Darlegung nicht für nötig.

Nach der hier vertretenen Ansicht reicht es bei einer voraussichtlichen pro futuro-Heilung aus, wenn der BFH darlegt, dass die Verfassungswidrigkeit der Norm in einem überschaubaren Zeitraum zu einer Entlastungswirkung des Klägers führen wird.

4. Zwischenergebnis

Das hauptsächliche Problem bei der Zulässigkeit von Vorlagen des BFH zum BVerfG wirft die Voraussetzung der Entscheidungserheblichkeit bei Fällen auf, in denen das vorzulegende Gesetz wegen eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses für nichtig erklärt werden soll oder zu erwarten ist, dass das gleichheitswidrige Gesetz nur für die Zukunft zu korrigieren ist. In beiden Fällen ist es erforderlich, entgegen der Rechtsprechung des BVerfG für die Entscheidungserheblichkeit nicht auf den Tenor der Entscheidung im Ausgangsverfahren, sondern auf deren Begründung abzustellen. Da sich jeweils aus der Begründung eine Besserstellung des Klägers ergibt, führt bei beiden Fallgruppen die Ungültigkeit der vorgelegten Norm zu einer anderen Entscheidung im Ausgangsverfahren als bei Gültigkeit.¹⁶⁸ Entsprechend haben sich auch die Begründungsanforderungen für die Vorlagen an der Besserstellung zu orientieren.

¹⁶⁵ Das BVerfG stellt darauf ab, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit hat, die Kläger des Ausgangsverfahrens in der zukünftigen Neuregelung zu begünstigen, vgl. oben sub B.III.2.b)bb)(3).

¹⁶⁶ Vgl. BFH, Beschluss v. 26.11.1998 IV B 150/97, BFH/NV 1999, 657. Es handelt sich um einen Beschluss, der eine sich auf die Verfassungswidrigkeit einer Norm stützende Nichtzulassungsbeschwerde aus dem Grund ablehnt, dass keine Darlegungen zu einer möglichen Begünstigung durch die zu erwartende Entscheidung des BVerfG erfolgt seien. Diese Ansicht des BFH müsste, um einen Widerspruch zu vermeiden, auf die Frage der Zulässigkeit einer Vorlage übertragen werden können.

¹⁶⁷ Vgl. stv. BFH, Beschluss v. 16.12.2003 IX R 46/02, BStBl. II 2004, 284.

¹⁶⁸ Ein Folgeproblem beinhaltet die Kostenentscheidung des BFH im Ausgangsverfahren. Aufgrund der Besserstellung ist es gerechtfertigt, dass der Kläger die Kosten nicht zu tragen hat (so auch *Sangmeister*, NJW 1999, 3026, 3028; *Balke*, BB 1995, 762 f. mit dem Hinweis auf den Rechtsgedanken des § 34a Abs. 3 BVerfGG). Eine Kostentragungspflicht bejahend aber BFH, Beschluss v. 18.3.1994 III B 270/90, BStBl. II 1994, 522; Nds. FG, Beschluss v. 28.12.1994 IX 427/90, BB 1995, 762. Vgl. auch oben sub B.III.2.b)cc)(2)(d).

Bei dem Sonderfall des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses eines am Ausgangsverfahren nicht Beteiligten muss die Vorlagemöglichkeit mangels Entscheidungserheblichkeit verneint werden.

IV. Vorlagen an ein Landesverfassungsgericht gemäß Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG i.V.m. landesgesetzlichen Vorschriften

Da ausschließlich Landesrecht gegen eine Landesverfassung verstoßen kann,¹⁶⁹ kommt eine Vorlage des BFH an ein Landesverfassungsgericht von vornherein nur dann in Betracht, wenn der Finanzrechtsweg auch bei Landesgesetzen eröffnet sein kann. Der Bund hat sich in § 33 Abs. 1 Nr. 4 FGO ausdrücklich einer entsprechenden bundesgesetzlichen Regelung enthalten. Aufgrund der konkurrierenden Gesetzgebung gemäß Art. 74 Abs. 1 Nr.1, 72 Abs. 1 GG obliegt die Entscheidung dem jeweiligen Bundesland. Die Länder haben von dieser Gesetzgebungskompetenz insoweit übereinstimmend Gebrauch gemacht, als sie den Finanzrechtsweg in Abgabenangelegenheiten dann eröffnen, wenn die Abgaben der Gesetzgebungskompetenz der Länder unterliegen und durch Landesfinanzbehörden verwaltet werden.¹⁷⁰ Für die - von den Kommunen verwalteten - Kommunalsteuern (z.B. Getränkesteuer) ist der Finanzrechtsweg ausschließlich in den Stadtstaaten eröffnet. Die Kirchensteuern unterfallen dem Finanzrechtsweg in etwa der Hälfte der Bundesländer.¹⁷¹

Die Zulässigkeitsvoraussetzungen für eine Vorlage an ein Landesverfassungsgericht stimmen im Wesentlichen mit denen bei der Vorlage an das BVerfG überein. Unterschiede können sich insofern ergeben, als Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG im Hinblick auf Vorlagen an Landesverfassungsgerichte keine abschließende Regelung trifft.¹⁷² Das jeweilige Landesrecht kann die Vorlagepflicht in Bezug auf Verstöße gegen die Landesverfassung erweitern.¹⁷³

Im Hinblick auf die Zulässigkeitsvoraussetzung der Entscheidungserheblichkeit ergeben sich dieselben Probleme wie bei der Vorlage des BFH zum BVerfG.

¹⁶⁹ Ein Bundesgesetz, das mit dem GG vereinbar ist, bricht die Normen der Landesverfassung gemäß Art. 31 GG.

¹⁷⁰ Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 33 FGO Rz. 81 m.w.N.

¹⁷¹ So beispielsweise in Bayern gemäß Art. 5 Abs. 1 S.1 Nr. 3 AGFGO und Hamburg § 5 Abs. 2 AGFGO.

¹⁷² BVerfGE 4, 188; Maunz, in: Maunz/Dürig, GG V, Art. 100 Rz. 37 m.w.N.

¹⁷³ Das bayerische Landesrecht sieht beispielsweise in Art. 92 BV i.V.m. Art. 50 VfGHG eine Vorlagepflicht vor, wenn eine Rechtsvorschrift des bayerischen Landesrechts für verfassungswidrig gehalten wird. Es findet keine Beschränkung auf formelle Gesetze statt. In anderen Bundesländern wird die Vorlagepflicht auf vorkonstitutionelle Gesetze erstreckt, vgl. Maunz, in: Maunz/Dürig, GG V, Art. 100 Rz. 37 m.w.N.

V. Vorlagen an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) und das Gericht erster Instanz (EuG) gemäß Art. 234 Abs. 1 und 3 EGV

1. Vorlagen an den EuGH

Die Steuergewalt zählt als einer der wichtigsten Bestandteile der Finanzhoheit zu den Kernbereichen mitgliedstaatlicher Souveränität; die Europäische Union ist gerade keine Steuerrechtsunion.¹⁷⁴ Insoweit fehlt der Europäischen Gemeinschaft eine - aufgrund des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung nach Art. 5 EGV grundsätzlich erforderliche - vertragliche Ermächtigung für eine eigene Steuergesetzgebung. Die Freiheit zur Ausgestaltung der nationalen Steuerrechtsordnung ist jedoch nicht unbegrenzt, sondern steht unter dem Vorbehalt des gemeinschaftlichen Rechts.¹⁷⁵ Den Mitgliedsstaaten wird zwar nicht die Besteuerungskompetenz als solche genommen, es wird jedoch eine Grenze für deren Ausübung gesetzt.¹⁷⁶ Dies wirft die grundsätzliche Frage auf, inwieweit das Gemeinschaftsrecht auf das nationale Steuerrecht einwirken kann und auf diese Weise Raum für Vorlagen des BFH¹⁷⁷ zum EuGH eröffnet wird, in denen vor dem BFH entscheidungserheblich werdende Fragen des Gemeinschaftsrechts vorab geklärt werden.¹⁷⁸

a) Gemeinschaftsrechtliche Relevanz der indirekten Steuern und Zölle

Im Bereich der indirekten Steuern ermächtigt und verpflichtet Art. 93 EGV den Rat zur Harmonisierung dieser Steuern, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Die Einwirkung auf das nationale Steuerrecht bei indirekten Steuern erfolgt vor allem durch Richtlinien. Hervorzuheben sind vor allem die Umsatzsteuerrichtlinien, insbesondere die 6. Richtlinie¹⁷⁹, die detaillierte Regelungen zu

¹⁷⁴ *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617, 1622.

¹⁷⁵ Vgl. stv. BFH, Beschluss v. 1.4.2003 I R 31/01, BStBl. II 2003, 669; *Kessler/Spengel*, DB 2003, Beilage 5, 1.

¹⁷⁶ *Cordewener*, DStR 2004, 6, 9.

¹⁷⁷ Über den Vorlagebeschluss zum EuGH hat entsprechend den Ausführungen bei der Vorlage zum BVerfG (s. oben sub B.III.1.) der Senat in der Vollbesetzung zu entscheiden.

¹⁷⁸ Die Bedeutung einer möglicherweise auf eine Vorlage hin sich ergebenden Nichtanwendbarkeit einer gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Norm hat sich infolge des aktuellen BFH-Urteils v. 29.1.2003 I R 6/99, BFHE 201, 463, erhöht. Der BFH stellte fest, dass aufgrund des Diskriminierungsverbots in Doppelbesteuerungs- und Freundschaftsabkommen gemeinschaftsrechtswidrige Normen auch im Verhältnis zu Nicht-EU-Staaten unanwendbar sind.

¹⁷⁹ 6. EG-USt-RL EWG v. 17.5.1977, ABIEG Nr. L 145/1, zuletzt geändert durch RL 2001/41 EG v. 19.1.2001, ABIEG Nr. L 22/17.

Steuergegenstand, Steuerbefreiungen und Vorsteuerabzug vorgibt. Die Systemrichtlinie¹⁸⁰ harmonisiert die Steuern auf Mineralöle, Tabak, Alkohol und alkoholfreie Getränke, also die wesentlichen Bundesverbrauchsteuern.

Ein weiterer, die Tätigkeit des BFH betreffender Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts liegt im Bereich der Zölle und zollgleichen Abgaben. Neben dem Verbot von Ein- und Ausfuhrzöllen sowie Abgaben gleicher Wirkung gemäß Art. 23 bis 25 EGV enthalten die Art. 90 bis 92 EGV weitere Regelungen. Zu beachten ist, dass sich der Anwendungsbereich der Art. 90 und 91 EGV (Steuerausgleich bei Einfuhren und Ausfuhren) aufgrund des systematischen Zusammenhangs auf die indirekten Steuern beschränkt.¹⁸¹

b) Gemeinschaftsrechtliche Relevanz der direkten Steuern

Gerade im Hinblick auf aktuelle Entwicklungen steht der zunehmende gemeinschaftsrechtliche Einfluss auf das deutsche Steuerrecht im Bereich der direkten Steuern im Mittelpunkt der Diskussion.¹⁸²

aa) Richtlinien

Gemäß Art. 94 EGV können auch Vorschriften über die direkten Steuern durch einstimmige Richtlinien des Rates harmonisiert werden, soweit sie sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Eine Verpflichtung zur Harmonisierung - entsprechend Art. 93 EGV für die indirekten Steuern - ergibt sich aus dieser Vorschrift nicht. Unter Berücksichtigung der Grundsätze der Subsidiarität und Erforderlichkeit nach Art. 5 Abs. 2 und 3 EGV kann der Rat harmonisierende Regelungen nur dann und insoweit erlassen, als die nationalen Vorschriften die Ziele des Gemeinschaftsrechts nicht ausreichend verwirklichen, die Ziele besser auf Gemeinschaftsebene erreicht werden können und die entsprechenden Maßnahmen nicht über das erforderliche Maß hinausgehen. Die direkten Steuern sind zudem eng mit den Eigenarten einer nationalen Rechts- und Gesellschaftsordnung und somit der von der EU gemäß Art. 6 Abs. 3 EUV zu achtenden

¹⁸⁰ RL 92/12 EWG v. 25.2.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABLEG Nr. L 76/1.

¹⁸¹ Hey, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einf. KSt Rz. 66.

¹⁸² Vgl. unten sub B.V.1.b)bb), insbesondere Fn. 209.

„nationalen Identität“ verflochten.¹⁸³ Eine umfassende Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern würde diesen Prinzipien zuwiderlaufen. Aus diesem Grund gibt es derzeit nur einzelne punktuelle Harmonisierungsmaßnahmen, die Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁸⁴, die Fusionsrichtlinie¹⁸⁵ und die Schiedsverfahrenskonvention¹⁸⁶. Eine hierüber hinausgehende Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung erfolgte bislang nicht und ist in naher Zukunft auch nicht zu erwarten.¹⁸⁷

bb) Grundfreiheiten

In zunehmendem Maße wird die deutsche Steuergesetzgebung durch die Rechtsprechung des EuGH im Hinblick auf Verstöße der direkten Steuern gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten beeinflusst.¹⁸⁸ Die Mitgliedstaaten haben trotz der bei ihnen verbliebenen Zuständigkeit für die direkten Steuern¹⁸⁹ ihre Befugnisse nach ständiger Rechtsprechung des EuGH unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben und daher jegliche Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit zu unterlassen.¹⁹⁰ Nationale Steuernormen greifen in den sachlichen Schutzbereich der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten dann ein, wenn ökonomische Betätigungen mit grenzüberschreitendem Charakter behindert werden.¹⁹¹ Es dürfen weder offene oder versteckte Diskriminierungen noch sonstige Beschränkungen vorliegen, welche die grenzüberschreitende Ausübung einer Tätigkeit im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat weniger attraktiv gestalten.¹⁹² Eine steuerliche Ungleichbehandlung gebietsansässiger und gebietsfremder Unionsbürger ist diskriminierend, wenn beide sich in einer vergleichbaren steuerlichen Situation befinden.¹⁹³ Als Rechtfertigungsgründe für nationale Eingriffe kommen zwingende Gründe des

¹⁸³ Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 2 Rz. 53.

¹⁸⁴ RL 90/434 EWG v. 20.8.1990, ABIEG Nr. L 225/1.

¹⁸⁵ RL 90/435 EWG v. 23.7.1990, ABIEG Nr. L 225/6.

¹⁸⁶ RL 90/436 EWG v. 23.7.1990, ABIEG Nr. L 225/10.

¹⁸⁷ Vgl. *Laule*, IStR 2001, 297, 300 ff.

¹⁸⁸ Vgl. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 2 Rz. 57; *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617, 1618; *Cordewener*, DStR 2004, 6, 15; *Englisch*, StuW 2003, 88, 91; *Stapperfend*, FR 2003, 165. Die erste Entscheidung, in welcher der EuGH steuerrechtliche Normen auch am Maßstab der Grundfreiheiten geprüft hat, war EuGH – *avoir fiscal*, Rs. C-270/83, Slg. 1986, I-273.

¹⁸⁹ Abgesehen vom Einfluss der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten erlaubt es das steuerrechtliche Territorialprinzip jedem Mitgliedstaat, die Entscheidung über die Erhebung und die Höhe der nicht harmonisierten direkten Steuern für die in seinem Staatsgebiet ansässigen Personen unabhängig von entsprechenden Entscheidungen anderer Mitgliedstaaten zu treffen.

¹⁹⁰ Vgl. stv. EuGH – *Verkooijen*, Rs. C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727 Rz. 37; *Stapperfend*, FR 2003, 165.

¹⁹¹ *Cordewener*, DStR 2004, 6, 7.

¹⁹² Vgl. EuGH – *Futura und Singer*, Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2492 Rz. 25.

¹⁹³ *Hirsch*, DStZ 1998, 489, 491.

Allgemeininteresses in Betracht, insbesondere die Sicherung der steuerlichen Kontrolle, die Verhinderung von Steuerflucht und Steuervermeidung sowie die Kohärenz¹⁹⁴ des nationalen Steuersystems.¹⁹⁵ Keine allgemein anerkannten Rechtfertigungsgründe sind hingegen die Vermeidung nachteiliger Auswirkungen auf den Staatshaushalt¹⁹⁶, die fehlende gemeinschaftsrechtliche Harmonisierung der direkten Steuern sowie gesetz- oder verwaltungstechnische Schwierigkeiten.¹⁹⁷

Ein anschauliches Beispiel für den Einfluss der Grundfreiheiten auf die nationalen direkten Steuern sind die Entscheidungen zur Ungleichbehandlung beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtiger.¹⁹⁸ Zwar befinden sich Gebietsfremde (beschränkt Steuerpflichtige) und Gebietsansässige (unbeschränkt Steuerpflichtige) aufgrund objektiver Unterschiede hinsichtlich der Einkunftsquelle und der Steuerkraft in der Regel nicht in einer vergleichbaren Lage,¹⁹⁹ so dass eine Diskriminierung im Hinblick auf direkte Steuern in vielen Fällen ausscheidet.²⁰⁰ Gemäß dem EuGH liegt jedoch bei einer unterschiedlichen Behandlung ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und das Recht auf Freizügigkeit dann vor, wenn der beschränkt Steuerpflichtige sein Einkommen ausschließlich oder beinahe ausschließlich (mehr als 90 %) in Deutschland erzielt.²⁰¹ Denn in diesem Fall könnten die persönlichen Umstände im Wohnsitzstaat mangels dort steuerbarer Einkünfte nicht ausreichend berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang erklärte der EuGH den generellen Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG für unvereinbar mit Art. 39 EGV.²⁰² Im Urteil vom 01. Juli 2004 in der Rechtssache Wallenstein²⁰³ hat der EuGH entschieden, dass auch für einen beschränkt Steuerpflichtigen in entsprechender Weise wie beim Gebietsansässigen ein Grundfreibetrag

¹⁹⁴ Kohärenz des nationalen Steuersystems bedeutet den Systemzusammenhang mehrerer steuertatbestandlicher Vorschriften, der zu einer insgesamt angemessenen systemgerechten Regelung führt.

¹⁹⁵ Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2 Rz. 57 m.w.N.; Weber-Grellet, NJW 2004, 1617, 1619; Cordewener, DStR 2004, 6, 9; Englisch, StuW 2003, 88, 95 ff.

¹⁹⁶ EuGH – Metallgesellschaft, Rs. C-397/98, Slg. 2001, I-1727 Rz. 59.

¹⁹⁷ Vgl. Cordewener, DStR 2004, 6, 9.

¹⁹⁸ Vgl. hierzu auch Schmitzer, FR 2003, 745 ff.

¹⁹⁹ Vgl. stv. EuGH – Asscher, Rs. C-107/94, Slg. 1996, I-3089 Rz. 36.

²⁰⁰ So konnte der BFH (Urteil v. 18.9.2003 X R 2/00, BFHE 203, 263) einen Verstoß der Gewerbesteuer gegen die Grundfreiheiten verneinen und eine Vorlage an den EuGH aufgrund offenkundiger Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht ablehnen.

²⁰¹ Vgl. EuGH – Gschwind, Rs. C-391/97, Slg. 1999, I-5451; Schumacker, Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225. Diese Rechtsprechung hatte unter anderem die Neuregelung der fiktiven Steuerpflicht der Grenzpendler gemäß §§ 1 Abs. 3, 1a EStG durch den deutschen Gesetzgeber zur Folge. Obgleich die neugefassten §§ 1 Abs. 3, 1a EStG vom EuGH akzeptiert wurden, werden diese Vorschriften teilweise nach wie vor für unzureichend gehalten (so Stapperfend, FR 2003, 165, 170).

²⁰² EuGH – Gerritse, Rs. C-234/01, Slg. 2003, I-859.

²⁰³ EuGH – Wallenstein, Rs. C-169/03.

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

zu berücksichtigen sei.²⁰⁴ Aktuell liegt dem EuGH derzeit die Frage des BFH²⁰⁵ nach der Vereinbarkeit von Steuerabzug und Haftung gemäß § 50a Abs. 4 und 5 EStG mit Art. 59 und 60 EGV vor. Darüber hinaus hat der BFH²⁰⁶ eine Vorlage eingereicht, deren Anlass die mögliche Gemeinschaftswidrigkeit der §§ 1a Abs. 1 Nr.1, 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist. Nach diesen Vorschriften kann ein im Inland ansässiger Steuerpflichtiger Unterhaltsleistungen an seine beispielsweise in Österreich wohnende geschiedene Ehefrau nicht steuerlich zum Abzug bringen, während er hierzu berechtigt wäre, wenn diese noch im Inland leben würde. Weitere Sachverhaltskonstellationen bzw. Rechtsgebiete, in denen sich der Einfluss der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten auf die direkten Steuern zeigt, sind der Wegzug und Zuzug von natürlichen Personen und Gesellschaften (§§ 11 f. KStG), grenzüberschreitende Beteiligungen (§ 8b Abs. 5 KStG), die grenzüberschreitende Verlustverrechnung (§ 2a Abs. 1 EStG), der Steuerabzug bei Bauleistungen (§§ 48 ff. EStG), die Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG) sowie die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen mit grenzüberschreitendem Zusammenhang, beispielsweise Werbungskosten bei einem Sprachkurs im EU-Ausland.²⁰⁷

Der BFH hat im Bereich der direkten Steuern bislang sechs Auslegungsfragen dem EuGH vorgelegt, von denen erst zwei entschieden worden sind.²⁰⁸

Die Bedeutung des Einflusses der Grundfreiheiten auf die direkten Steuern wird nach wie vor noch unterschätzt. Gegenwärtig gibt es über einhundert deutsche Normen im Bereich der direkten Steuern, die gemeinschaftsrechtlich - insbesondere im Hinblick auf die Grundfreiheiten - problematisch sind.²⁰⁹

²⁰⁴ Vgl. auch *Schnitger*, FR 2003, 745, 752 f.

²⁰⁵ BFH, Beschluss v. 28.4.2004 I R 39/04, DStR 2004, 1251 ff. Fraglich ist, ob ein Verstoß gegen Art. 59 und 60 EGV vorliegt, wenn ein in Deutschland ansässiger Vergütungsschuldner eines im EU-Ausland ansässigen Vergütungsgläubigers gemäß § 50a Abs. 5 S. 5 EStG in Haftung genommen werden kann, weil er den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterlassen hat, während Vergütungen an einen im Inland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Vergütungsgläubiger keinem Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 4 EStG unterliegen und daher auch keine Haftung des Vergütungsschuldners wegen eines unterlassenen oder zu geringen Steuerabzugs in Betracht kommt.

²⁰⁶ BFH, Beschluss v. 22.7.2003 XI R 5/02, BStBl. II 2003, 851.

²⁰⁷ Vgl. *Cordewener*, DStR 2004, 6, 13 ff.; *Stapperfend*, FR 2003, 165, 170 ff.

²⁰⁸ Vgl. *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617, 1620.

²⁰⁹ Vgl. hierzu die Synopse der potenziell gemeinschaftswidrigen Regelungen zu den direkten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland von *Kessler/Spengel*, DB 2003, Beilage 5, 1, 3 ff. m.w.N.

c) Gemeinschaftsrechtliche Relevanz der direkten Steuern durch die Bezugnahme auf gemeinschaftsrechtliche Vorschriften

Der EuGH entscheidet im Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art. 234 EGV zum einen über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts und zum anderen über die Gültigkeit der Handlungen der Gemeinschaftsorgane.²¹⁰ Im Umkehrschluss kann der BFH Fragen über die Auslegung oder Gültigkeit einer nationalen steuerrechtlichen Norm dem EuGH nicht vorlegen.²¹¹

Einen sehr umstrittenen Grenzfall stellen die Fälle dar, in denen nationale - insbesondere ertragsteuerliche - Vorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte auf gemeinschaftsrechtliche Vorschriften Bezug nehmen oder inhaltsgleiche Regelungen treffen. Um eine Bezugnahme auf gemeinschaftsrechtliche Vorschriften handelt es sich vor allem dann, wenn eine rein nationale Norm auf eine gemeinschaftsrechtliche Vorschrift oder auf eine andere nationale Vorschrift, die auf der Umsetzung einer gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie beruht, verweist.

Der EuGH geht davon aus, dass bei der Auslegung der verweisenden nationalen Norm bzw. der mit einer gemeinschaftsrechtlichen Norm inhaltsgleichen nationalen Norm eine Vorlage an den EuGH veranlasst sein kann.²¹² Diese Rechtsprechung führt zu einer zusätzlichen bedeutenden Einflussmöglichkeit des Gemeinschaftsrechts insbesondere auf die nationalen direkten Steuern. Es stellt sich die Frage, ob dieser Rechtsprechung gefolgt werden kann oder ob eine solche Vorlage letztlich zu einer unzulässigen Anwendung des Gemeinschaftsrechts auf einen rein innerstaatlichen Sachverhalt führen würde. Insbesondere sind die Konsequenzen aus dieser Untersuchung für die den Maßgeblichkeitsgrundsatz im deutschen

²¹⁰ Im Hinblick auf die Gültigkeit von Organhandlungen ist zu beachten, dass der BFH eine Vorlagefrage nicht stellen kann, wenn deren Rechtswidrigkeit von der Partei, die diese im Ausgangsverfahren rügt, nicht fristgerecht auf dem Klageweg gemäß Art. 230 Abs. 5 EGV geltend gemacht worden ist, obwohl eine solche Nichtigkeitsklage offensichtlich zulässig gewesen wäre. Der BFH ist in diesem Fall - um eine Umgehung der Klagefrist des Art. 230 Abs. 5 EGV durch den Kläger zu vermeiden - an die Handlung des Gemeinschaftsorgans gebunden (vgl. *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 39 m.w.N.).

²¹¹ An sich unzulässige Fragen nach der Vereinbarkeit einer nationalen Vorschrift mit dem Gemeinschaftsrecht weist der EuGH jedoch in der Regel nicht pauschal zurück, sondern deutet sie - soweit möglich - in zulässige Vorlagefragen nach der Auslegung des einschlägigen Gemeinschaftsrechts im Hinblick auf eine bestimmte nationale Regelung um. Der BFH ist nach der Beantwortung der Auslegungsfrage in der Lage, die Konsequenzen für die Anwendbarkeit der innerstaatlichen Norm selbst zu ziehen (vgl. stv. EuGH – Deutsche Grammophon, Rs. C-78/70, Slg. 1971, 487, 498).

²¹² Vgl. zur Rechtsprechung des EuGH im Einzelnen sogleich unten sub B.V.1.c)aa).

Steuerbilanzrecht enthaltende Verweisungsnorm (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) von besonderem Interesse.

aa) Rechtsprechung des EuGH im Einzelnen

Der EuGH hat zum ersten Mal im Fall Dzodzi²¹³ zu dieser Zuständigkeitsproblematik Stellung genommen. Er bejahte seine Zuständigkeit mit der Begründung, Wortlaut und Zweck des Art. 234 EGV stünden solchen Vorlagen nicht entgegen. Es liege im Interesse der Gemeinschaft, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen und Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern.²¹⁴ In der Entscheidung Leur-Bloem²¹⁵ - ebenso mit ausführlicher Begründung - sowie in weiteren nachfolgenden Entscheidungen²¹⁶ wurde diese Rechtsprechung vom EuGH bestätigt. Sie kann als gefestigt angesehen werden.

Der EuGH hat in allen diesen Fällen jedoch bekräftigt, dass die Beurteilung der Reichweite der nationalen Verweisung allein dem nationalen Gericht obliegt; für die Berücksichtigung der Grenzen, die der nationale Gesetzgeber der Anwendung des Gemeinschaftsrechts auf rein innerstaatliche Sachverhalte setzen wolle, gelte das nationale Recht, so dass dafür ausschließlich die Gerichte des Mitgliedstaates zuständig seien.²¹⁷

So verneinte der EuGH in der Rechtssache Kleinwort Benson²¹⁸ seine Zuständigkeit für eine Vorabentscheidung, da die Bestimmungen des europäischen Gerichtsstands- und Vollstreckungsübereinkommens, auf welche die nationale Norm Bezug nahm, lediglich als „Muster“ übernommen worden seien.

bb) Stellungnahme – Unterscheidung zwischen statischer und dynamischer Verweisung

²¹³ EuGH – Dzodzi, Rs. C-297/88 und C-197/89, Slg. 1990, I-3763. Der zugrunde liegende Fall eines belgischen Gerichts wies keinen Bezug zum Gemeinschaftsrecht auf. Es war allerdings eine Norm anzuwenden, die auf eine gemeinschaftliche Regelung verwies.

²¹⁴ EuGH – Dzodzi, Rs. C-297/88 und C-197/89, Slg. 1990, I-3763 Rz. 36 f.

²¹⁵ EuGH – Leur-Bloem, Rs. C-28/95, Slg. 1997, I-4161 Rz. 32.

²¹⁶ Stv. EuGH – Marcel Schoonbroodt, Rs. C-247/97, Slg. 1998, I-8095 Rz. 14.

²¹⁷ EuGH – Leur-Bloem, Rs. C-28/95, Slg. 1997, I-4161 Rz. 33; Dzodzi, Rs. C-297/88 und C-197/89, Slg. 1990, I-3763 Rz. 41 f.

²¹⁸ EuGH – Kleinwort Benson, Rs. C-346/93, Slg. 1995, I-615.

Der Inhalt einer gemeinschaftsrechtlichen Norm und seine Auslegung durch den EuGH sind nicht trennbar. Ansonsten würde das Auslegungsmonopol des EuGH zum Gemeinschaftsrecht ausgehöhlt. Das nationale Gericht muss daher bei einem nationalen Gesetz, das auf eine gemeinschaftsrechtliche Norm oder eine gemeinschaftsrechtlich harmonisierte nationale Norm in dem Sinn verweist, dass der gemeinschaftsrechtliche Inhalt übernommen werden soll, an die Auslegung dieses Gemeinschaftsrechts durch den EuGH gebunden sein. Dem EuGH ist insofern im Grundsatz zuzustimmen.²¹⁹

Nicht jede Verweisungsnorm beinhaltet, dass das Gemeinschaftsrecht übernommen werden soll. Insbesondere wenn auf eine nationale Vorschrift, die eine gemeinschaftsrechtliche Richtlinie umsetzt, verwiesen wird, ist zu differenzieren. Entscheidend ist die Auslegung der Verweisungsnorm. Es kommt vor allem darauf an, ob der Wille des Gesetzgebers die mittelbare Anwendung des Gemeinschaftsrechts umfasst. Die Feststellung des EuGH, dass die Beurteilung der Reichweite und der Grenzen der nationalen Verweisung allein dem nationalen Gericht obliegt, ist so zu verstehen, dass der nationale Richter auch zu entscheiden hat, ob der nationale Gesetzgeber mit der Verweisungsnorm einen Befehl zu einer mittelbaren Anwendung des Gemeinschaftsrechts gegeben hat.²²⁰

Zu unterscheiden ist zwischen einer statischen Verweisung und einer dynamischen Verweisung.

Um eine statische Verweisung handelt es sich dann, wenn der Gesetzgeber den Inhalt einer Vorschrift nur so übernehmen will, wie er sich im Zeitpunkt des Erlasses der Verweisungsnorm darstellt.²²¹ Dies wird sich in der Regel aus der Gesetzesbegründung der Verweisungsnorm ergeben. Der Wille zu einer solchen Verweisung kann in der Weise ausgedrückt sein, dass der Inhalt der Norm, auf die verwiesen wird, sowie ihr Sinn und Zweck genau beschrieben und darauf hingewiesen wird, dass nur aus Vereinfachungsgründen davon abgesehen wird, die Norm in vollem Umfang umständlich zu wiederholen. In diesem Fall hat der Gesetzgeber klar zum Ausdruck gebracht, dass eine spätere inhaltliche Veränderung der Norm, auf die verwiesen wird, von der Verweisung nicht erfasst werden soll und er es sich für

²¹⁹ A.A. *Weber-Grellet*, DB 1996, 2089, 2092, der nur bei einer „zwangsweisen“ Unterwerfung unter das Gemeinschaftsrecht von einer Zuständigkeit des EuGH ausgeht. Zu dessen Argumenten vgl. unten sub B.V.1.c)cc(1).

²²⁰ Vgl. *Dautzenberg*, FR 1997, 690, 691.

²²¹ Vgl. auch *Arndt/Wiesbrock*, DStR 1999, 350, 353.

diesen Fall vorbehält, die Verweisungsnorm jederzeit zu ändern. Wenn daher eine Norm, auf die verwiesen wird, aufgrund einer - nach Erlass der Verweisungsnorm in Kraft getretenen - Richtlinie gemeinschaftsrechtlich auszulegen ist, kann nicht auch bei Anwendung über die Verweisung eine gemeinschaftsrechtliche Auslegung angezeigt sein. Eine Vorlage an den EuGH kommt in diesem Fall nicht in Betracht. Dasselbe gilt, wenn sich bei der Verweisung auf eine bereits gemeinschaftlich harmonisierte Vorschrift aus der Gesetzesbegründung der Verweisungsnorm ausdrücklich ergibt, dass die Norm mit einem bestimmten Inhalt und zwar ohne Berücksichtigung der gemeinschaftlichen Auslegung übernommen werden soll. Mit dieser Art der statischen Verweisung vergleichbar ist der vom EuGH bereits entschiedene Fall, dass lediglich ein „Muster“ einer gemeinschaftsrechtlichen Norm übernommen werden soll,²²² also etwa ein Aufbauschema einer Norm oder ähnliches.

Um eine dynamische Verweisung handelt es sich hingegen, wenn „pauschal“ auf eine Norm verwiesen wird, also in dem Sinn, dass deren Inhalt in der jeweils geltenden Fassung und mit der jeweils herrschenden Auslegungspraxis übernommen werden soll.²²³ So kann sich aus der Gesetzesbegründung der Verweisungsnorm ergeben, dass der zu regelnde Gegenstand und der Gegenstand der Norm, auf die verwiesen wird, „gleichlaufen“, also Unterschiede vermieden werden sollen. In diesem Fall der inhaltlichen Anbindung an eine andere Regelung hat man die Fortentwicklung, d.h. spätere Änderung oder andere Auslegung der Norm, auf die verwiesen wird, zu übernehmen. Der Umstand, dass diese Regelung später eine gemeinschaftliche Richtlinie umsetzt bzw. richtlinienkonform auszulegen ist, liegt im Risikobereich der Verweisungsregelung und ist hinzunehmen. Für die Entscheidung, ob eine dynamische Verweisung vorliegt, kann es keine Rolle spielen, wenn in der Gesetzesbegründung nicht ausdrücklich erklärt ist, eine eventuell später eintretende richtlinienkonforme Auslegung zu übernehmen, und ein entsprechender Richtlinienenerlass vom Gesetzgeber in keiner Weise vorhersehbar war.

Sofern eine mit einer gemeinschaftsrechtlichen Norm inhaltsgleiche Regelung getroffen wird, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die verweisende Norm Gemeinschaftsrecht übernehmen soll. Damit ist der Weg zu einer Vorlage an den EuGH eröffnet. Etwas anderes kann nur gelten, wenn sich aus der Gesetzesbegründung zur verweisenden Norm ergibt, dass nur der Wortlaut, aber nicht der gemeinschaftsrechtliche Inhalt übernommen werden soll oder gar die wortgemäße Übereinstimmung zufällig ist. Bei einer Regelung, die wortgleich zu

²²² S. oben sub B.V.1.c)aa).

²²³ Vgl. auch *Arndt/Wiesbrock*, DStR 1999, 350, 353.

einer auf Gemeinschaftsrecht beruhenden Norm formuliert wird, ist - entsprechend den obigen Ausführungen - zwischen einer statischen Übernahme des Inhalts, einer dynamischen Übernahme des Inhalts und einer bloßen Wortlautübernahme (aber mit abweichender inhaltlicher Ausgestaltung) zu differenzieren.

cc) *Vorlagen in Bilanzierungsfragen aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG*

Den BFH betrifft die gerade erörterte Problematik vor allem in der Frage, ob die - für die Handelsbilanz maßgebende - 4. EG-Richtlinie zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts (Bilanz-Richtlinie)²²⁴ über den Maßgeblichkeitsgrundsatz nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch für das Bilanzsteuerrecht zu berücksichtigen ist und ob insoweit eine Vorlagemöglichkeit bzw. Vorlagepflicht an den EuGH besteht. Gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ist bei bestimmten Gewerbetreibenden das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Diese Grundsätze sind in den §§ 238 ff. HGB niedergelegt, Normen, die vor allem die 4. EG-Richtlinie zur Koordinierung des Gesellschaftsrechts umsetzen²²⁵. Die Einführung der Richtlinien und deren Umsetzung erfolgte erst nach der Einführung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG.

Der EuGH²²⁶ hat in einer aktuellen Entscheidung vom 07. Januar 2003 seine Zuständigkeit in Fragen des deutschen Steuerbilanzrechts und ein damit korrespondierendes Vorlagerecht des BFH bejaht. Seine Entscheidungsbefugnis führte der EuGH ausdrücklich auf den Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG zurück.

Entscheidend dafür, ob dieser Rechtsprechung des EuGH zu folgen ist, muss auch hier die Auslegung der verweisenden Norm § 5 Abs. 1 S. 1 EStG sein. Es kommt darauf an, ob der deutsche Gesetzgeber eine statische oder dynamische Verweisung beabsichtigt hat.

²²⁴ RL 78/660 EWG v. 25.7.1978, ABLEG Nr. L 222/11.

²²⁵ Bilanzrichtliniengesetz, BGBl. I 1985, 2355.

²²⁶ EuGH – BIAO, Rs. C-306/99, DB 2003, 181 ff.

(1) Vorlagerecht

Nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht²²⁷ erfasst die Verweisung nur das „nackte Gesetz“ in der Weise, dass die GoB durch § 5 Abs. 1 S. 1 EStG in das EStG inkorporiert und damit Teil des nicht harmonisierten Steuerrechts werden. Die Verweisung hätte dieselbe Wirkung wie die ausdrückliche Aufnahme dieser Vorschriften in das Gesetz. Die handelsrechtlichen GoB seien im Rahmen der Anwendung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG Steuerrecht. Diese Auffassung zielt auf eine Deutung von § 5 Abs. 1 S. 1 EStG als statischer Verweisungsnorm ab.²²⁸ Dementsprechend lehnt sie die auf § 5 Abs. 1 S. 1 EStG gestützte Vorlagemöglichkeit des BFH in bilanzrechtlichen Fragen ab.²²⁹

Dieser Ansicht ist nicht zuzustimmen. Wie der Ausdruck „maßgeblich“ bereits andeutet, soll die Ansetzung des Betriebsvermögens in der Steuerbilanz an die in der Handelsbilanz angeglichen werden. Ziel der Vorschrift ist eine Entscheidungsharmonie zwischen Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht.²³⁰ Dieses Verhältnis soll auf Dauer Bestand haben. Das Maßgeblichkeitsprinzip ist daher dynamisch geprägt.²³¹ Entgegen der obigen Literaturansicht sind die handelsrechtlichen GoB im Rahmen der Anwendung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG nicht als Steuerrecht anzusehen.²³² Wenn sich der steuerrechtliche Gesetzgeber mangels eigenständiger Regelungen handelsrechtlicher Grundsätze bedient, interpretiert der BFH bei deren Anwendung Handelsrecht und nicht Steuerrecht.²³³ Das Steuerbilanzrecht ist nicht lediglich dem Handelsbilanzrecht modellhaft nachgeformt.²³⁴

Die Gegenauffassung wird teilweise damit begründet, dass der deutsche Gesetzgeber bei Verabschiedung der Norm nicht mit einer entsprechenden gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie gerechnet und eine Infizierung der Steuerbilanz mit gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen auch nicht gewollte hätte. Dieser Gesichtspunkt allein kann bei der dynamischen Verweisung,

²²⁷ *Weber-Grellet*, DB 1996, 2089, 2092; *ders.*, StuW 1995, 336, 349.

²²⁸ So auch *Arndt/Wiesbrock*, DStR 1999, 350, 353. *Weber-Grellet* selbst (DB 1996, 2089, 2092) spricht hingegen irritierender Weise von einer dynamischen Außenverweisung.

²²⁹ So im Ergebnis auch *Beisse*, DStZ 1998, 310, 315; *Schulze-Osterloh*, DStZ 1997, 281, 286.

²³⁰ Vgl. *Schön*, FS für Flick, 573, 580; *Broer*, RIW 2001, 756, 760; *Bärenz*, DStR 2001, 692, 695; *Groh*, DStR 1996, 1206, 1209.

²³¹ Vgl. oben sub B.V.1.c)bb). Ebenso für eine dynamische Verweisung in dem hier dargestellten Sinn *Arndt/Wiesbrock*, DStR 1999, 350, 353, allerdings ohne Begründung.

²³² Vgl. *Groh*, DStR 1996, 1206, 1209, der treffend anführt, dass das in Bezug genommene Handelsbilanzrecht ebenso wenig zu Steuerrecht werde, wie der Straftatbestand des Bankrotts Bilanzrecht in das Strafrecht überführe.

²³³ *Schulze-Osterloh*, DStZ 1997, 281, 286.

²³⁴ *Schön*, FS für Flick, 573, 580.

wie oben ausgeführt,²³⁵ keine Rolle für die Auslegung der Verweisung spielen. Die Auffassung, die eine Vorlagemöglichkeit des BFH ablehnt, stützt sich zudem darauf, dass § 5 Abs. 1 S. 1 EStG nur auf die handelsrechtlichen GoB, nicht etwa auf die einzelnen Bestimmungen des HGB verweise, die handelsrechtlichen GoB seien jedoch nicht Gegenstand der Richtlinien.²³⁶ Dieses bloß formale Argument kann nicht überzeugen. Es kann kein Unterschied sein, ob die verweisende Norm explizit einen Paragraph nennt oder - wie hier - für mehrere Regelungen einen übergreifenden Begriff wählt, wobei klar ist, welche Normen erfasst werden sollen. Vielmehr ist die Wahl des umfassenden Begriffs der GoB ein weiterer Hinweis für den gesetzgeberischen Willen zu einer dynamischen Verweisung, da eine Änderung der Normen, die die GoB enthalten, nicht eine Änderung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG erforderlich machen würde.

Der BFH ist aus vorstehenden Gründen berechtigt, bei Auslegungsfragen zu den für die Steuerbilanz zu beachtenden - gemeinschaftsrechtlich harmonisierten - Regelungen über die Handelsbilanz den EuGH anzurufen.²³⁷

Zwei Einschränkungen sind zu beachten. Zum einen muss eine Vorlage dann ausscheiden, wenn der Maßgeblichkeitsgrundsatz durch eine spezielle steuerliche Bilanzierungsvorschrift verdrängt wird.²³⁸ Zum anderen ist das Vorlagerecht auf Fragen beschränkt, welche die Auslegung der 4. EG-Richtlinie betreffen; wenn eine bestimmte Rechtsfrage gar nicht gemeinschaftsrechtlich geregelt ist, besteht auch kein Vorlagerecht.²³⁹ Eine wesentliche Einschränkung des Vorlagerechts bedeutet dies nicht. Zwar regelt die Richtlinie nicht im Einzelnen alle Fragen der Rechnungslegung und soll dies nach der Ansicht des EuGH²⁴⁰ auch gar nicht zum Inhalt haben. Jedoch ist daraus nicht zu schließen, dass in sämtlichen unregulierten Detailfragen eine Vorlage ausscheidet. Vielmehr dürfte eine Vielzahl solcher Fragen auf allgemeine Grundsätze, die in der Bilanzrichtlinie enthalten sind, zurückzuführen sein, so dass ein Vorlagerecht zu bejahen ist.²⁴¹

²³⁵ S. oben sub B.V.1.c)bb).

²³⁶ *Weber-Grellet*, DB 1996, 2089, 2092; *ders.*, *StuW* 1995, 336, 349.

²³⁷ So im Ergebnis auch *Meilicke*, BB 1999, 890 ff.; *Arndt/Wiesbrock*, DStR 1999, 350, 353; *Hirsch*, DStZ 1998, 489, 494; *Dautzenberg*, FR 1997, 690, 691; *Schüppen*, DB 1996, 1481, 1484; *De Weerth*, RIW 1996, 763, 765; *Meyer-Arndt*, BB 1993, 1623, 1627; *Streck/Olgemöller*, DStR 1993, 417, 423.

²³⁸ *Schütz*, DB 2003, 688, 690.

²³⁹ *Dziadkowski*, FR 2003, 552, 554; *Wassermeyer*, DB 2001, 1053, 1057.

²⁴⁰ EuGH – BIAO, Rs. C-306/99, DB 2003, 181, 183.

²⁴¹ Vgl. *Dziadkowski*, FR 2003, 552, 554.

(2) Vorlagepflicht

Darüber hinaus ist der BFH sogar zur Vorlage verpflichtet. Ein bloßes Vorlagerecht ohne Verpflichtung ist abzulehnen.²⁴² Ein solches würde dem in Art. 234 Abs. 3 EGV geregelten Grundsatz der Vorlagepflicht eines letztinstanzlichen Gerichts widersprechen;²⁴³ die vom EuGH anerkannten Ausnahmen²⁴⁴ sollten nicht erweitert werden. Zudem könnte dem Ziel des EuGH, künftige Auslegungsunterschiede möglichst zu vermeiden, nicht hinreichend Rechnung getragen werden. Der Umstand, dass die Beurteilung der Reichweite der nationalen Verweisung allein dem nationalen Gericht obliegt, steht dem nicht entgegen.

Aufgrund der sehr zurückhaltenden Vorlagepraxis des BFH wegen einer bilanzrechtlichen Frage ist anzunehmen, dass die meisten Senate derzeit nicht von einer Vorlagepflicht ausgehen.²⁴⁵

(3) Vorlage bei Personengesellschaften und Einzelkaufleuten als Beteiligte des Ausgangsverfahrens

Die dem Bilanzrecht zugrunde liegende 4. EG-Richtlinie betrifft ausschließlich Regeln für die Aufstellung von Jahresabschlüssen bei Kapitalgesellschaften; Personengesellschaften sowie Einzelkaufleute unterfallen dieser Richtlinie nicht. Andernfalls hätte es der Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie²⁴⁶ sowie des KapCoRiLiG²⁴⁷, durch die nun auch diese Gesellschaften verpflichtet sind, ihren Jahresabschluss nach den Regeln für Kapitalgesellschaften zu erstellen (§§ 264a ff. HGB), nicht bedurft.²⁴⁸ Umstritten ist, ob eine

²⁴² Gegen ein bloßes Vorlagerecht auch *Schön*, FS für Flick, 573, 581; *Schütz*, DB 2003, 688, 689 ff.; *Dziadkowski*, FR 2003, 552, 554; *Wassermeyer*, DB 2001, 1053, 1057; *Broer*, RIW 2001, 756, 761; *Meilicke*, BB 1999, 890 ff.; *Arndt/Wiesbrock*, DStR 1999, 350, 353; *Dautzenberg*, FR 1997, 690, 691. Für ein bloßes Vorlagerecht *Bärenz*, DStR 2001, 692, 694 f.

²⁴³ Der BFH als oberstes Bundesgericht und damit letztinstanzliches nationales Gericht in Steuersachen ist ein „einzelstaatliches Gericht, dessen Entscheidungen selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können“ i.S.d. Art. 234 Abs. 3 EGV. Außergewöhnliche Rechtsbehelfe wie die Verfassungsbeschwerde oder das Wiederaufnahmeansuchen stellen keine Rechtsbehelfe in diesem Sinne dar (vgl. *Schwarze*, in: *Schwarze*, EU-Kommentar, Art. 234 EGV Rz. 42).

²⁴⁴ S. unten sub C.II.3.c).

²⁴⁵ Zumindest in einer Entscheidung ist der BFH (Urteil vom 21.10.1993 IV R 87/92, BStBl. II 1994, 176) offenbar im Grundsatz von einer Vorlagepflicht ausgegangen, da er ausdrücklich von einer Ausnahme von der Vorlagepflicht wegen offenkundig richtiger Anwendung der 4. EG-Richtlinie spricht. Eine im Jahr 1998 durch den BFH an den GrS gerichtete Vorlage (BFH, Beschluss v. 9.9.1998 I R 6/96, BStBl. II 1999, 129) mit der Frage, ob der Maßgeblichkeitsgrundsatz eine Vorlagepflicht mit sich bringt, wurde vom BFH wieder zurückgezogen (BFH, Beschluss v. 8.11.2000 I R 6/96, BStBl. II 2001, 587).

²⁴⁶ RL 90/605 EWG v. 8.11.1990, ABLEG Nr. L 317/60.

²⁴⁷ BGBl. I 2000, 154.

²⁴⁸ BFH, Urteil v. 28.3.2000 VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227.

Vorlagepflicht auch dann besteht, wenn im konkret anhängigen Verfahren Personengesellschaften und Einzelkaufleute beteiligt sind.²⁴⁹

Da die Beschränkung des Anwendungsbereiches der 4. EG-Richtlinie grundsätzlich auch für die Kompetenz des EuGH gelten muss, spricht dies zunächst für eine Vorlagepflicht nur bei Kapitalgesellschaften.²⁵⁰ Es bleibt dem deutschen Gesetzgeber jedoch unbenommen, die Regelungen der gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie im deutschen Recht auch für Nicht-Kapitalgesellschaften zu übernehmen - etwa um dem Gebot der Rechtsetzungsgleichheit als Ausprägung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerecht zu werden - und insoweit die Kompetenz des EuGH zu erweitern.²⁵¹ Genau dies ist geschehen.²⁵² Der deutsche Gesetzgeber hat durch das Bilanzrichtliniengesetz²⁵³ die Jahresabschlussregelungen der Bilanzrichtlinie nicht allein in den speziellen Bilanzierungsvorschriften für Kapitalgesellschaften, sondern in den für alle Unternehmer - also auch für Personengesellschaften und Einzelkaufleute - geltenden allgemeinen Vorschriften der §§ 242 ff. HGB umgesetzt.²⁵⁴ Diese bewusste gemeinsame Behandlung von Kapitalgesellschaften und Nicht-Kapitalgesellschaften in den §§ 242 ff. HGB kann nur als gesetzgeberische Entscheidung dahingehend verstanden werden, die Rechnungslegung für sämtliche kaufmännische Unternehmen inhaltlich gleichzuschalten und somit zu sichern, dass die wesentlichen bilanzrechtlichen Vorschriften rechtsformübergreifend einheitlich angewandt werden.²⁵⁵ Indem der Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auf die GoB in den allgemeinen Bilanzierungsregeln der §§ 242 ff. HGB verweist, die sowohl für Kapitalgesellschaften als auch für Nicht-Kapitalgesellschaften gelten, wird diese Gleichstellung auch für die Steuerbilanz übernommen. Nach dem Willen des deutschen Gesetzgebers werden Einzelkaufleute und Personengesellschaften der 4. EG-Richtlinie auch im Hinblick auf die Steuerbilanz unterworfen.²⁵⁶ Selbst wenn der deutsche Gesetzgeber beabsichtigt hätte, die Bilanzrichtlinie nur in den speziell für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB umzusetzen, und somit die Verweisung des § 5 Abs. 1 S. 1

²⁴⁹ So BFH, Urteil v. 28.3.2000 VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227, ohne die Frage letztendlich zu beantworten.

²⁵⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 28.3.2000 VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227, der aus diesem Grund eine Vorlagepflicht ablehnt.

²⁵¹ Vgl. BFH, Urteil v. 28.3.2000 VIII R 77/96, BStBl. II 2002, 227; *Gschwendtner*, HFR 2000, 646, 647.

²⁵² Die Beurteilung, ob dies geschehen ist, obliegt dem BFH im Rahmen der Prüfung der Entscheidungserheblichkeit (vgl. *Wassermeyer*, DB 2001, 1053, 1056 f.).

²⁵³ BGBl. I 1985, 2355.

²⁵⁴ So der EuGH – BIAO, Rs. C-306/99, DB 2003, 181, 182 ff.; vgl. auch *Hopt*, in: *Baumbach/Hopt*, HGB, Einl. v. § 238 Rz. 7; *Schütz*, DB 2003, 688, 689; *Groh*, DStR 1998, 813, 817; *ders.*, DStR 1996, 1206, 1208.

²⁵⁵ Vgl. *Schön*, FS für Flick, 573, 581; *Dziadkowski*, FR 2003, 552, 555; *Groh*, DStR 1998, 813, 817; *ders.*, DStR 1996, 1206, 1210.

²⁵⁶ Vgl. *Dziadkowski*, FR 2003, 552, 555; *Broer*, RIW 2001, 756, 761 f. m.w.N.; *Beisse*, BB 1990, 2007, 2011.

ESTG auf die GoB in den §§ 242 ff. HGB nur Normen betreffen würde, die kein gemeinschaftliches Recht umsetzen, würde sich nichts ändern. Denn es steht nicht in der Macht des deutschen Gesetzgebers, die Auslegung der für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen der §§ 242 ff. HGB anhand der für Kapitalgesellschaften geltenden Richtlinie auszuschließen, zumal in beiden Normkomplexen allgemeine Bilanzierungsgrundsätze aufgestellt werden.

Da sich der Kreis der von der Bilanzrichtlinie Betroffenen auch auf Nicht-Kapitalgesellschaften erstreckt, ist eine umstrittene sogenannte „materiell-rechtliche Normspaltung“ der § 242 ff. HGB nicht erforderlich.²⁵⁷ Eine solche Normspaltung würde bedeuten, dass nur dann, wenn diese Normen bei Kapitalgesellschaften angewendet werden, eine Auslegung anhand der Richtlinien zu erfolgen hätte.

2. Vorlagen an das EuG

Bis zum Inkrafttreten des Vertrags von Nizza lag die Zuständigkeit für ein Vorabentscheidungsverfahren ausschließlich beim EuGH. Die Zuständigkeit des EuG, des Gerichts erster Instanz, war im Hinblick auf Vorlagen durch Art. 225 Abs. 1 S. 2 EGV ausgeschlossen. Der Vertrag von Nizza führte aber zu einer Neufassung des Art. 225 Abs. 3 S. 1 EGV, der nun vorsieht, dass die Zuständigkeit für Vorabentscheidungen nach Art. 234 EGV auf das Gericht erster Instanz übertragen werden kann. Hierzu sind in der Satzung des EuG besondere Sachgebiete für Vorabentscheidungen festzulegen. Der Rat hat die Satzung entsprechend zu ändern. Hält das Gericht erster Instanz in einem solchen Fall zur Wahrung der Einheit oder Kohärenz des Gemeinschaftsrechts eine Grundsatzentscheidung für erforderlich, so kann es die Rechtssache zur Entscheidung an den EuGH verweisen, Art. 225 Abs. 3 S. 2 EGV. Sofern das EuG trotz einer ernsten Gefahr für die Einheit oder Kohärenz des Gemeinschaftsrechts entscheidet, ist in - durch die Satzung geregelten - Ausnahmefällen ein Rechtsmittel zum EuGH gegeben.

²⁵⁷ Eine solche Normspaltung ablehnend *Arndt/Wiesbrock*, DStR 1999, 350, 353; *Dautzenberg*, FR 1997, 690, 691. Die Möglichkeit einer Normspaltung zumindest aus methodischer Sicht bejahend *Kolb*, FS für Rädler, 377, 396; *Gschwendtner*, HFR 2000, 646, 647; *Schulze-Osterloh*, DStZ 1997, 281, 284 f., mit der Begründung, derartige Differenzierungen gäbe es beispielsweise auch, wenn nebenstrafrechtliche Bestimmungen auf zivil- oder verwaltungsrechtliche Normen verweisen würden, der strafrechtliche Bestimmtheitsgrundsatz - enge Anlehnung an den Wortlaut - sei dabei nur bei ihrer Anwendung im Nebenstrafrecht zu beachten.

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

Es ist bislang noch nicht abzusehen, für welche Sachgebiete der Rat in der Satzung des EuG die Vorabentscheidungszuständigkeit auf das EuG übertragen wird.²⁵⁸ In der Literatur wird vermutet, dass insbesondere untergeordnete Gebiete sowie Materien technischer Natur in Frage kommen, zu denen beispielsweise der gemeinsame Zolltarif gehöre.²⁵⁹ Insoweit wäre der BFH betroffen und müsste in diesen Sachen das EuG anstelle des EuGH anrufen.

An den Voraussetzungen der Vorlage durch den BFH würde sich nichts ändern. Art. 225 Abs. 3 EGV verweist hierfür ausdrücklich auf die Norm des Art. 234 EGV und regelt selbst nur eine abweichende Zuständigkeit. Gemäß Art. 224 Abs. 6 EGV finden zudem, soweit nicht die Satzung des EuG etwas anderes vorsieht, die den EuGH betreffenden Verfahrensbestimmungen Anwendung.

Da noch offen steht, ob ein Sachgebiet, das den BFH betrifft, in die Kompetenz des EuG fällt, wird im Rahmen dieser Arbeit von einer weiteren Vertiefung abgesehen. Aus Vereinfachungsgründen wird zudem darauf verzichtet, im Rahmen der Behandlung der Vorlage an den EuGH jeweils auf die in Zukunft möglicherweise bestehende Vorlagepflicht an das EuG hinzuweisen.

3. Zwischenergebnis

Das gemeinschaftliche Recht nimmt in zunehmendem Maße Einfluss auf das deutsche Steuerrecht, was eine erhöhte Anzahl von Vorlagen des BFH zum EuGH erfordert. Die Einwirkung auf das nationale Steuerrecht bei indirekten Steuern geschieht vor allem durch Richtlinien. Im Bereich der direkten Steuern spielt das Gemeinschaftsrecht - gerade durch aktuelle Entwicklungen - eine immer größere Rolle aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten. Der gemeinschaftsrechtliche Einfluss auf das Ertragsteuerrecht zeigt sich zudem in Bilanzierungsfragen, da mit dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auf gemeinschaftsrechtliche Vorschriften Bezug genommen wird und dies insoweit zu einer

²⁵⁸ Die Regierungskonferenz war nicht in der Lage, sich auf bestimmte zu übertragende Sachgebiete zu einigen und in der durch den Vertrag von Nizza modifizierten Satzung festzulegen. Die Kommission und der EuGH sollen daher in naher Zukunft die Kompetenzverteilung überprüfen und dem Rat einen geeigneten Vorschlag unterbreiten (vgl. *Olivares Tramon/Tüllmann*, NVwZ 2004, 43, 44, 46).

²⁵⁹ *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 224 bis 225a EGV Rz. 93; *Olivares Tramon/Tüllmann*, NVwZ 2004, 43, 46.

B. Die Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

Vorlagepflicht des BFH führt.²⁶⁰ Eine Harmonisierung von direkten Steuern durch Richtlinien wurde bislang nur punktuell vorgenommen.

Durch den Vertrag von Nizza wurde die Möglichkeit geschaffen, die Zuständigkeit für Vorlageentscheidungen in einzelnen Bereichen auf das EuG zu übertragen. Inwieweit hiervon Gebrauch gemacht wird, ist noch nicht abzusehen.

²⁶⁰ Zu den Gefahren des gemeinschaftsrechtlichen Einflusses auf das Ertragsteuerrecht aufgrund einer Vorlagepflicht vgl. *Arndt/Wiesbrock*, DStR 1999, 350, 351 ff.

C. Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

I. Konkurrenzen

Die Existenz mehrerer Vorlagen an unterschiedliche Gerichte bzw. Senate wirft die Frage auf, ob Vorlagen wegen desselben Prüfungsgegenstandes zeitgleich eingereicht werden können. Insbesondere aus einem Vergleich der Vorlagen ist abzuleiten, ob eine Vorlage Vorrang genießt und - wenn nicht - ob der BFH wählen kann, zunächst nur eine der Vorlagen durchzuführen, oder die Vorlagen zwingend zeitgleich einzureichen hat.

1. Konkurrenz zwischen der Vorlage an das BVerfG und der an ein Landesverfassungsgericht

Die Konkurrenzfrage zwischen der Vorlage an das BVerfG und der Vorlage an ein Landesverfassungsgericht stellt sich stets dann, wenn nach der Auffassung des BFH eine Norm sowohl gegen das GG als auch gegen die betreffende Landesverfassung verstößt. Dieser Fall tritt am häufigsten bei gleichlautenden Grundrechten des GG und der Landesverfassung auf.

a) Kein ausschließendes Vorrangverhältnis

Zunächst stellt sich die Frage, ob beide Vorlagen nebeneinander eingereicht werden können. Dies ist möglich. Denn aufgrund der unterschiedlichen, isolierten Verfassungsräume ist keine der beiden Vorlagen in der Weise vorrangig, dass sie die andere gänzlich verdrängen würde.²⁶¹ Das BVerfG und das Landesverfassungsgericht entscheiden jeweils nur nach den ihnen ausschließlich zugeordneten - unterschiedlichen - Prüfungsmaßstäben.²⁶² Die

²⁶¹ Die im Rahmen der Verfassungsbeschwerde von Gemeinden geltende Subsidiaritätsklausel nach § 91 S.2 BVerfGG gilt hier nicht (vgl. BVerfGE 17, 188).

²⁶² Maunz, in: Maunz/Dürig, GG V, Art. 100 Rz. 37 m.w.N.

Zuständigkeiten bestehen unabhängig voneinander.²⁶³ Der BFH ist sowohl zur Vorlage an das BVerfG als auch zur Vorlage an das Landesverfassungsgericht berechtigt.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht nur dann, wenn eine Landesverfassung auf eine Vorschrift des GG verweist. In diesem Fall ist das Landesverfassungsgericht an die Beurteilung des BVerfG gebunden, da dies allein über die Vereinbarkeit einer Norm mit dem in Bezug genommenen Grundrecht des GG entscheidet.²⁶⁴

In sämtlichen anderen Fällen bindet die Entscheidung eines der beiden Gerichte nicht das andere Gericht. Entscheidet ein Gericht, dass die vorgelegte Norm verfassungsgemäß ist, hat dies für das andere Vorlageverfahren keine Bedeutung.²⁶⁵ In dem anderen Verfahren kann die Norm nach wie vor für verfassungswidrig erklärt werden. Hält hingegen das zuerst entscheidende Verfassungsgericht die Norm für verfassungswidrig, so führt die entsprechende Entscheidung dazu, dass die Vorlage an das Verfassungsgericht, das noch nicht entschieden hat, unzulässig wird. Denn wenn die Verfassungswidrigkeit bereits feststeht, ist eine Vorlage nicht mehr entscheidungserheblich.

b) Keine Pflicht zur zeitgleichen Vorlage

Der Umstand, dass beide Vorlagen möglich sind, sagt noch nichts darüber aus, ob der BFH auch gezwungen ist, die Norm bei Aussetzung des Verfahrens beiden Gerichten zeitgleich vorzulegen oder ob ihm ein Ermessen dahingehend zugebilligt wird, zunächst nur ein Gericht anzurufen und dabei zu entscheiden, welches von beiden als erstes angerufen wird.

Für eine Verpflichtung zur gleichzeitigen Vorlage an beide Gerichte kann sprechen, dass von Gesetzes wegen eine Pflicht zur Vorlage sowohl an das BVerfG als auch an das zuständige Landesverfassungsgericht besteht, wenn der BFH von der Unvereinbarkeit einer Norm mit dem GG sowie mit der Landesverfassung überzeugt ist. Die Pflicht, an beide Gerichte vorzulegen, bedeutet jedoch nicht zwingend, dass beide Vorlagen zeitgleich erfolgen müssen.

²⁶³ *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 8 m.w.N.

²⁶⁴ Dasselbe muss gelten, wenn die Landesverfassungsbestimmung exakt inhaltsgleich zu dem entsprechenden Grundrecht des Grundgesetzes ist. Auch in diesem Fall übernimmt die Landesverfassung offensichtlich eine Norm des GG, dessen Interpretation allein dem BVerfG zusteht (so im Ergebnis auch *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 25).

²⁶⁵ Das BVerfG hat dies ausdrücklich für den Fall erklärt, dass ein Landesverfassungsgericht eine Norm für vereinbar mit der Landesverfassung erklärt hat (BVerfGE 69, 112, 116 ff.). Dasselbe muss - abgesehen von den genannten Ausnahmen - gelten, wenn das BVerfG die Gültigkeit der Norm feststellt.

Die Vorlagepflicht sagt noch nichts darüber aus, zu welchem Zeitpunkt vorzulegen ist. Insbesondere lässt es sich aus Art. 100 Abs. 1 GG bzw. den landesgesetzlichen Vorschriften nicht herleiten, dass der BFH im Zeitpunkt seiner Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit sofort - und damit zeitgleich an beide Gerichte - vorlegen muss.

Entscheidend für die gestellte Frage sind verfahrensökonomische Gesichtspunkte. Für eine Pflicht zur gleichzeitigen Vorlage könnte sprechen, dass die Anrufung des zweiten Gerichts erst zu dem Zeitpunkt, wenn das zunächst allein angerufene Gericht die Norm für verfassungsmäßig erklärt, zu einer längeren Verfahrensverzögerung führen würde als bei einer gleichzeitigen Vorlage.²⁶⁶ Die weitaus besseren Argumente im Hinblick auf die Verfahrensökonomie sprechen jedoch dafür, dass es dem BFH möglich ist, zunächst nur ein Verfassungsgericht anzurufen.²⁶⁷ Wie oben²⁶⁸ dargestellt, erübrigt sich für den Fall, dass ein Gericht die vorgelegte Norm für verfassungswidrig erklärt, die andere Vorlage, da die Entscheidungserheblichkeit fehlt. Bei gleichzeitiger Vorlage wäre dann das zweite Vorlageverfahren ohne Nutzen für das Ausgangsverfahren durchgeführt worden. Für den Fall, dass das zunächst angerufene Verfassungsgericht die betreffende Norm für verfassungsmäßig erachtet, ist es nicht unwahrscheinlich, dass der BFH sich von der Argumentation dieses Verfassungsgerichts überzeugen lässt und von einer weiteren Vorlage absieht. Hiermit kann immer dann gerechnet werden, wenn - wie in den meisten Fällen - ein Verstoß gegen zwei gleichlautende Grundrechte, insbesondere den Gleichheitsgrundsatz, in Betracht kommt. Hätte der BFH sogleich beide Gerichte angerufen, müsste er in diesem Fall die noch offene Vorlage zurücknehmen, da mit dem Entfallen der Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit die Vorlage unzulässig wird.

c) Ermessensentscheidung

Dem BFH ist im Rahmen einer Ermessensentscheidung das Wahlrecht einzuräumen, zunächst nur ein Verfassungsgericht anzurufen.²⁶⁹

²⁶⁶ So im Ergebnis wohl *Maunz*, in: Maunz/Dürig, GG V, Art. 100 Rz. 38, der aufgrund der Tatsache, dass die Entscheidung der Verfassungsmäßigkeit für das andere Verfassungsgericht unerheblich ist, verlangt, dass stets beide Verfassungsgerichte anzurufen sind.

²⁶⁷ So im Ergebnis *Schmidt-Bleibtreu*, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. 100 Rz. 8.

²⁶⁸ S. oben sub C.I.1.a).

²⁶⁹ So im Ergebnis auch *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 25.

C. Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

Auch die Entscheidung, welchem der beiden Gerichte die Norm zunächst vorgelegt wird, muss dem Ermessen des BFH überlassen werden.²⁷⁰ Aufgrund der isolierten Verfassungsräume verbietet sich eine beide Gerichte umfassende Subsidiarität, gleich welcher Art. Insbesondere kann der bei der Verfassungsbeschwerde zum BVerfG geltende, aus § 90 Abs. 2 BVerfGG abgeleitete Subsidiaritätsgrundsatz nicht herangezogen werden. Auch das Landesverfassungsgericht ist nur in Anspruch zu nehmen, wenn keine andere Abhilfemöglichkeit im Rahmen seines Verfassungsraumes besteht.

Im Hinblick auf die Verfahrensökonomie kann aber berücksichtigt werden, wenn ein Landesverfassungsgericht weniger belastet ist als das BVerfG und somit erwartet werden kann, dass eine Entscheidung in einem Vorlageverfahren an ersteres zügiger erreicht wird.

2. Konkurrenz zwischen der Vorlage an das BVerfG und der an den EuGH

a) Kein Vorrangverhältnis

Bei den Vorlagen nach Art. 100 Abs. 1 GG und Art. 234 EGV handelt es sich um zwei isolierte Regelungsräume. Zwischen den Vorlageverfahren besteht kein Vorrangverhältnis. Dementsprechend hat das BVerfG²⁷¹ seine Auffassung, wonach eine Vorlage gemäß Art. 100 Abs. 1 GG auch dann zulässig ist, wenn das Fachgericht die Norm auch dem EuGH vorlegen könnte, damit begründet, dass der EuGH nicht über die Vereinbarkeit einer Norm mit dem Grundgesetz entscheidet. Diese Argumentation gilt genauso auch umgekehrt. Der BFH ist berechtigt, beide Gerichte anzurufen.²⁷²

Im Hinblick auf die fehlende Bindungswirkung einer Gerichtsentscheidung für das andere Gericht kann das oben²⁷³ zur Konkurrenz zwischen den Vorlagen zum BVerfG und den Landesverfassungsgerichten Ausgeführte entsprechend übertragen werden. Für den Fall, dass das BVerfG eine Norm für grundgesetzwidrig hält, ist im Hinblick auf die

²⁷⁰ Vgl. BVerfGE 69, 174, 182 f. in Bezugnahme auf BVerfGE 55, 207, 224 f. In letzterer Entscheidung hat das BVerfG es für zulässig erklärt, dass ein Fachgericht sich zunächst an das BVerfG wendet. Ebenso dieser Ansicht *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 25 sowie *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 14.

²⁷¹ BVerfGE 69, 174, 183.

²⁷² So im Ergebnis auch *Schmidt-Bleibtreu*, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. 100 Rz. 1a.

²⁷³ S. oben sub C.I.1.a).

Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage zum EuGH jedoch zu differenzieren. Der Grund hierfür liegt in den unterschiedlichen Entscheidungsmöglichkeiten des BVerfG. Erklärt das BVerfG eine Norm für nichtig, so fehlt von diesem Zeitpunkt an im Vorlageverfahren zum EuGH die Entscheidungserheblichkeit, da im Ausgangsverfahren vor dem BFH die Nichtigkeit der Norm wegen Verstoßes gegen das GG und die Unanwendbarkeit wegen Verstoßes gegen Gemeinschaftsrecht zu derselben Entscheidung führen. Entscheidet das BVerfG hingegen - wozu dieses gerade im Steuerrecht zunehmend tendiert -, dass die Norm zwar unvereinbar mit dem GG ist, der Verfassungsverstoß vom Gesetzgeber aber lediglich für die Zukunft zu heilen ist und die Norm zumindest befristet weiterhin Anwendung findet, muss etwas anderes gelten. In diesem Fall entfällt die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage an den EuGH nicht. Der BFH hat den EuGH zwingend anzurufen, da dessen Entscheidung zu einer sofortigen Unanwendbarkeit der Norm führen kann. Der EuGH kann eine befristete Weitergeltung der Norm nicht aussprechen. Er entscheidet nur darüber, wie das Gemeinschaftsrecht auszulegen ist, nicht aber über die Vereinbarkeit des konkreten nationalen Gesetzes mit dem Gemeinschaftsrecht. Diesen Schluss hat allein der BFH zu ziehen. Ergibt sich für den BFH aufgrund der Beantwortung der Vorlagefrage durch den EuGH die Unanwendbarkeit der Norm, so hat er im Ausgangsverfahren eine andere Entscheidung zu treffen als es die Unvereinbarkeitserklärung mit Übergangsfrist durch das BVerfG bedingen würde. Der Grundsatz des *effet utile* im Europarecht, der die bestmögliche Durchsetzung des gemeinschaftlichen Rechts verlangt, lässt es nicht zu, dass die gegen Gemeinschaftsrecht verstoßende Norm weiterhin angewendet wird. Eine Berücksichtigung von etwaigen schwerwiegenden Auswirkungen für den nationalen Haushalt kann nicht erfolgen.

b) Ermessensspielraum

Entsprechend den obigen²⁷⁴ Ausführungen zur Konkurrenz zwischen den Vorlagen zum BVerfG und zu einem Landesverfassungsgericht besteht keine Pflicht zur zeitgleichen Vorlage an das BVerfG und an den EuGH; vielmehr ist dem BFH ein Ermessen einzuräumen, ob er das BVerfG und den EuGH zugleich oder zunächst nur ein Gericht anruft.

Der Grundsatz des *effet utile* verlangt nicht, dass die Vorlage an den EuGH sogleich erfolgen muss, sobald sich dem BFH eine Vorlagefrage stellt. Die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts wird nicht behindert, wenn die gemeinschaftsrechtswidrige Norm „nur“

²⁷⁴ Vgl. oben sub C.I.1.b).

C. Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

aus Gründen des mitgliedstaatlichen Rechts nicht zur Anwendung kommt. Ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht wird im Ergebnis auch auf diese Weise unterbunden. Solange sichergestellt ist, dass der EuGH angerufen wird, bevor der BFH die möglicherweise gemeinschaftswidrige Norm im Ausgangsverfahren anwendet, wird das Gemeinschaftsrecht ausreichend berücksichtigt.

Bei der Ausübung des Ermessens, ob gleichzeitig vorgelegt wird, hat der BFH zu beachten, dass der Prüfungsmaßstab bei den Vorlagen in der Regel unterschiedlich ist. Hiervon ist jedenfalls dann auszugehen, wenn der EuGH über die Auslegung einer Grundfreiheit oder einer gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie entscheidet. In diesen Fällen ist es nahezu ausgeschlossen, dass sich der BFH von einer die Norm bestätigenden Entscheidung des ersten Gerichts überzeugen lässt und daher von der Vorlage an das zweite Gericht absieht. Das Ermessen reduziert sich sogar auf Null, wenn es naheliegt, dass das BVerfG aus Haushaltsgründen dem Gesetzgeber aufträgt, die verfassungswidrige Norm lediglich für die Zukunft zu heilen und befristet weitergelten zu lassen. Da in diesem Fall die Möglichkeit ausscheidet, dass die Vorlage zum EuGH entscheidungsunerheblich wird,²⁷⁵ verbleibt kein verfahrensökonomischer Gesichtspunkt mehr, von einer gleichzeitigen Vorlage abzusehen. Zudem spricht in verfahrensökonomischer Hinsicht für eine gleichzeitige Vorlage die etwaige Vermeidung einer Verfahrensverzögerung.²⁷⁶

Der BFH hat - abgesehen von dem gerade genannten Sonderfall - auch ein Wahlrecht, welchem der beiden Gerichte er die Norm zuerst vorlegt. Im Hinblick auf den Grundsatz des *effet utile* gilt das oben Gesagte. Zwar verlangt der EuGH²⁷⁷, dass rein innerstaatliche Rechtsfragen vor Erlass eines Vorabentscheidungsersuchens geklärt sind. Dies soll jedoch lediglich bewirken, dass die Vorlage in einem Verfahrensstadium erfolgt, in dem bereits Klarheit über den relevanten Sachverhalt herrscht.²⁷⁸

Für das Verhältnis zwischen der Vorlage an ein Landesverfassungsgericht und der zum EuGH gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend.

²⁷⁵ Vgl. oben sub C.I.2.a).

²⁷⁶ Vgl. oben sub C.I.1.b).

²⁷⁷ EuGH – Meilicke, Rs. C-83/91, Slg. 1992, I-4871, 4933 f.

²⁷⁸ Vgl. *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 52.

3. Konkurrenzfragen im Hinblick auf die Vorlagen an den GrS und den GmSOGB

Das Verhältnis zwischen der Vorlage an den GrS und an den GmSOGB ist ausdrücklich in § 2 Abs. 2 RsprEinhG geregelt. Besteht sowohl eine Binnendivergenz als auch eine Außendivergenz, d.h. eine Divergenz einerseits zu einem anderen Senat des BFH, andererseits zu einem anderen obersten Gerichtshof, so hat die Vorlage an den GrS Vorrang. Der GmSOGB darf in diesem Fall nur vom GrS angerufen werden, wenn dieser nach Schlichtung der Innendivergenz von der Entscheidung eines anderen obersten Gerichtshofs oder des GmSOGB abweichen will, also eine Außendivergenz fortbesteht.²⁷⁹ Die Vorlage an den GmSOGB bezweckt allein, eine Divergenz zwischen den obersten Gerichtshöfen zu vermeiden. Die obersten Gerichtshöfe sind jeweils als Rechtsprechungseinheit zu betrachten. Bestehen unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich einer Rechtssache innerhalb des BFH, so ist zunächst ein einheitlicher Wille durch die Vorlage an den GrS zu bilden. Dieser Vorrang der Anrufung des GrS führt nicht dazu, dass der fakultative Vorlagegrund nach § 11 Abs. 4 FGO (Anrufung des GrS wegen Grundsätzlichkeit) zu einer Vorlagepflicht an den GrS wird, wenn eine Außendivergenz zwischen einem Fachsenat und einem anderen obersten Gerichtshof besteht. Denn der Vorrang der Vorlage zum GrS resultiert - wie vorstehend gezeigt - allein aus der doppelten Divergenz.

Eine Konkurrenzfrage zwischen den Vorlagen an den GrS und den GmSOGB einerseits und den Vorlagen an das BVerfG (bzw. ein Landesverfassungsgericht) und den EuGH andererseits stellt sich, wenn ein Senat des BFH - abweichend von einem anderen BFH-Senat oder von einem obersten Gerichtshof - eine Norm für verfassungswidrig oder gemeinschaftswidrig hält. In diesen Fällen ist die Vorlage an das BVerfG bzw. den EuGH vorrangig, da weder der GrS noch der GmSOGB eine abschließende Entscheidung treffen können.²⁸⁰ Die Entscheidung über die Verfassungswidrigkeit einer Norm bzw. die Frage der Vereinbarkeit einer Norm mit dem gemeinschaftlichen Recht ist allein dem BVerfG bzw. dem EuGH vorbehalten. Der GrS und der GmSOGB hätten im Fall, dass sie ebenfalls die Norm für grundgesetzwidrig bzw. gemeinschaftswidrig halten, ihrerseits das BVerfG bzw. den EuGH anzurufen. Die Pflicht zur Vorlage wäre also - entgegen jeglicher Prozessökonomie - nur an einen anderen Senat weitergeleitet worden. Verpflichtet zur Vorlage ist jedoch gemäß Art. 100 Abs. 1 GG bzw. Art. 234 Abs. 3 EGV bereits der Senat

²⁷⁹ Pietzner, in: Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner, VwGO, Anh § 11 Rz. 4 m.w.N.

²⁸⁰ Ruban, in: Gräber, FGO, § 11 Rz. 6, 19.

C. Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

des BFH, der über das Ausgangsverfahren zu entscheiden hat. Gericht im Sinne dieser Normen ist bereits ein Fachsenat.²⁸¹ Der GrS und der GmSOGB sollen ausschließlich Streitigkeiten in Fachfragen schlichten. Liegen die Voraussetzungen des Art. 100 Abs. 1 GG vor, so hat der erkennende Senat selbst unmittelbar die Entscheidung des BVerfG einzuholen; entsprechendes gilt im Hinblick auf Art. 234 EGV.

Von der vorrangigen Vorlage an das BVerfG zu unterscheiden ist die Frage, ob eine den Grundgesetzverstoß ausschließende verfassungskonforme Auslegung der betreffenden Norm möglich ist. Dies ist aus verfassungsprozessualen Gründen vorab vom BFH als Fachgericht zu klären.²⁸² Bei einer Abweichung von einem anderen Senat oder vom GrS im Hinblick auf diese Frage oder bei grundsätzlicher Bedeutung dieser Rechtsfrage²⁸³ muss bzw. kann der GrS angerufen werden. Bei der entsprechenden Abweichung von einem anderen obersten Bundesgericht oder vom GmSOGB ist letzterem die Frage der verfassungsgemäßen Auslegung vorzulegen.

4. Zwischenergebnis

Im Verhältnis zwischen den Vorlagen zum BVerfG, zu den Landesverfassungsgerichten und zum EuGH ist keine der Vorlagen in der Weise vorrangig, dass sie eine andere gänzlich verdrängen würde. Aufgrund der unterschiedlichen, isolierten Verfassungsräume können die Vorlagen nebeneinander eingereicht werden. Die Entscheidung eines der angerufenen Gerichte bindet die anderen Gerichte nur insoweit, als die Erklärung einer Norm für verfassungs- bzw. gemeinschaftsrechtswidrig die Entscheidungserheblichkeit der anderen Vorlagen - mit einer Ausnahme - entfallen lässt. Es besteht keine Pflicht zur zeitgleichen Vorlage. Vielmehr ist dem BFH ein Ermessen einzuräumen, zunächst nur ein Gericht anzurufen und zu entscheiden, welches als erstes angerufen wird.

Die Vorlage an den GrS hat gemäß § 2 Abs. 2 RsprEinhG Vorrang vor der Vorlage an den GmSOGB.

²⁸¹ BVerfGE 6, 222, 233, 241; *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 16 m.w.N.

²⁸² BFH, Beschluss v. 10.11.1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188; vgl. auch *Schneider*, MDR 2000, 10, 11.

²⁸³ Vgl. oben sub B.I.1.

C. Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

Im Verhältnis zwischen den Vorlagen an den GrS und den GmSOGB einerseits und den Vorlagen an das BVerfG (bzw. ein Landesverfassungsgericht) und den EuGH andererseits ist die Vorlage an das BVerfG bzw. den EuGH vorrangig.

II. Die Vorlagen im Vergleich

Die verschiedenen Vorlagearten unterscheiden sich im Hinblick auf einzelne Zulässigkeitsvoraussetzungen sowie einzelne prozessuale Grundsätze wie die Vorlagepflicht.

1. Entscheidungserheblichkeit

a) Gegenüberstellung der Vorlagen zum GrS und zum BVerfG

Das BVerfG verlangt für die Entscheidungserheblichkeit einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG, dass im Fall der Begründetheit der Vorlage eine andere Entscheidung im Sinne eines abweichenden Entscheidungstenors zu treffen sei.²⁸⁴ Die Voraussetzung der Entscheidungserheblichkeit bei der Vorlage zum GrS i.S.d. § 11 Abs. 2 FGO bedeutet, dass die Rechtsauffassung des vorliegenden Senats tragend sein muss, was nicht der Fall ist, wenn die Rechtsauffassungen des erkennenden und des an einer anderen Rechtsauffassung festhaltenden Senats zum selben Ergebnis führen würden.²⁸⁵ Dementsprechend stellen die Senate in der Regel zur Begründung der Entscheidungserheblichkeit dar, dass der Entscheidungstenor im vorliegenden Rechtsstreit je nach Beantwortung der Rechtsfrage durch den GrS unterschiedlich ausfallen würde.²⁸⁶ Ein unterschiedlicher Tenor ist jedoch zur Bejahung der Entscheidungserheblichkeit nicht in jedem Fall erforderlich. Es ist anerkannt, dass eine Rechtsfrage auch dann entscheidungserheblich ist, wenn der anrufende Senat mit einer möglichen anderen rechtlichen Begründung zum selben Ergebnis kommen könnte.²⁸⁷ Denn es müsse dem jeweils vorliegenden Senat überlassen bleiben, auf welchen Rechtssatz er sich stützen will. Dieses Ergebnis ist gerechtfertigt. Würde man die Entscheidungserheblichkeit ablehnen, bestünden weiterhin unterschiedliche Rechtsauffassungen der Senate zur selben Rechtsfrage, auf die sie ihre Entscheidungen

²⁸⁴ Vgl. oben sub B.III.2.a).

²⁸⁵ *Ruban*, in: Gräber, FGO, § 11 Rz. 11 m.w.N.

²⁸⁶ Vgl. stv. BFH, Beschluss v. 30.10.2002 IX R 80/98, BStBl. II 2003, 167.

²⁸⁷ Vgl. stv. BFH, Beschluss v. 17.9.2002 IX R 68/98, BStBl. II 2003, 2 m.w.N.

stützen könnten. Dieser besondere Fall zeigt, dass die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage zum GrS trotz gleichem Entscheidungstenor bejaht werden kann. Dieses Ergebnis entspricht der hier vertretenen Ansicht zur Entscheidungserheblichkeit im Rahmen der Vorlage an das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG.²⁸⁸

b) Gegenüberstellung der Vorlagen zum EuGH und zum BVerfG

Eine dem EuGH vorgelegte Frage ist nicht entscheidungserheblich, „wenn die Antwort auf diese Frage, wie auch immer sie ausfällt, keinerlei Einfluss auf die Entscheidung des Rechtsstreits haben kann“.²⁸⁹ Die Voraussetzung der Entscheidungserheblichkeit bei der Vorlage zum EuGH ist bei weitem nicht so streng wie bei der Vorlage an das BVerfG. Insbesondere wird nicht eine andere Entscheidung im Sinne eines abweichenden Entscheidungstenors²⁹⁰ und auch nicht eine explizite Darlegung der Entscheidungserheblichkeit im Vorlagebeschluss verlangt. Bei der Prüfung der Entscheidungserheblichkeit kommt es nur auf die subjektive Sicht des BFH an, nicht hingegen auf objektive Unklarheiten oder Lücken im Gemeinschaftsrecht. Aufgrund der besseren Kenntnis des nationalen Gerichts im Hinblick auf den Sachverhalt und die von den Parteien vorgetragene Argumente steht dem EuGH grundsätzlich kein Nachprüfungsrecht zu.²⁹¹ Vorlagebeschlüsse werden nur dann als unzulässig abgewiesen, wenn eine hypothetische, konstruierte Frage gestellt wird, mit der nicht ein Rechtsstreit entschieden, sondern nur der EuGH zur Abgabe eines Rechtsgutachtens bewegt werden soll, oder wenn die tatsächlichen oder rechtlichen Hintergründe des Ausgangsverfahrens nicht mit hinreichender Klarheit erkennbar sind, so dass kein Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens ersichtlich ist.²⁹²

²⁸⁸ Vgl. oben sub B.III.2.b)cc)(1)(b),(2)(e).

²⁸⁹ EUGH – C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, Slg. 1982, 3415 Rz. 16.

²⁹⁰ Es reicht aus, dass der BFH sich zu einem Gesichtspunkt des Gemeinschaftsrechts äußern muss, um sein Urteil erlassen zu können (vgl. GA *Capotorti* in der Sache C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, EuGHE 1982, 3415, 3440).

²⁹¹ *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 52 m.w.N.

²⁹² *Wegener*, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 234 EGV Rz. 16 m.w.N.

c) Mangelnde Überprüfbarkeit einer Entscheidung eines FG als besondere Fallgestaltung bei der Vorlage zum EuGH

Über eine besondere Art der fehlenden Entscheidungserheblichkeit - mangelnde Überprüfbarkeit einer Entscheidung eines FG - hat der BFH im Urteil vom 02. April 1996²⁹³ entschieden. Die Vorlagefrage, ob eine Bindungsregelung wie § 126 Abs. 5 FGO der Vorlageberechtigung des entscheidenden unterinstanzlichen Gerichts nach Art. 177 Abs. 2 EGV zu weichen habe, hielt er berechtigterweise für nicht entscheidungserheblich. Denn für die Überprüfung des vorinstanzlichen Urteils kommt es auf die Gründe, weswegen das FG von einer Vorlage an den EuGH abgesehen hat, nicht an. Die Erwägungen und Gründe, die das FG bewogen hat, von der Vorlage abzusehen, sowie deren Berechtigung prüft der BFH in keiner Weise nach. Sieht das FG von der Vorlage an den EuGH ab, so kann darin kein Verfahrensmangel liegen.²⁹⁴ Im Wesentlichen ist die fehlende Entscheidungserheblichkeit darauf zurückzuführen, dass der Gegenstand der Vorlagefrage nicht vom Prüfungsumfang des BFH umfasst war, da Art. 234 Abs. 2 EGV eine Ermessensnorm darstellt, bei dem das Ermessen ausnahmsweise nicht überprüfbar ist.

2. Vorlagegrund

Auch hinsichtlich der Zulässigkeitsvoraussetzung des Vorlagegrundes sind die Anforderungen bei der Vorlage zum EuGH bei weitem nicht so streng wie bei den Vorlagen an das BVerfG oder ein Landesverfassungsgericht. Art. 100 Abs. 1 GG verlangt, dass der BFH von der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes überzeugt ist. Im Gegensatz hierzu kommt es bei der Vorlage zum EuGH nicht auf die Überzeugung des BFH von einer bestimmten Auslegungsvariante oder von der Ungültigkeit einer Handlung eines Gemeinschaftsorgans an.²⁹⁵

²⁹³ BFH, Urteil v. 2.4.1996 VII R 119/94, BFHE 180, 231. Prozessual vorausgegangen war eine Revisionsentscheidung des BFH, in der dieser das entsprechende Finanzgerichtsurteil aufgehoben und die Sache zur Nachholung weiterer Feststellungen an das FG zurückverwiesen hatte. Einer im darauffolgenden FG-Verfahren erfolgten Anregung des Klägers, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen, folgte das FG nicht, da es sich insoweit bereits durch § 126 Abs. 5 FGO an die rechtliche Beurteilung des zurückverweisenden BFH gebunden fühlte. Der Kläger legte gegen das nun im zweiten Rechtsgang gefällte FG-Urteil erneut Revision ein und trug vor, dass die Vorlagemöglichkeit nach Art. 234 Abs. 2 EGV vorgeht und die Sache daher erneut an das FG zur Ausübung des Vorlageermessens zurückverwiesen werden muss.

²⁹⁴ BFH, Beschluss v. 3.2.1987 VII B 129/86, BStBl. II 1987, 305.

²⁹⁵ Vgl. hierzu unten sub E.I.2.e)aa).

C. Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

Bei den Vorlagen zum GrS und zum GmSOGB ist im Hinblick auf eine Binnen- bzw. Außendivergenz als Vorlagegrund stets eine Überzeugung von einer bestimmten Rechtsansicht erforderlich.

3. Vorlagepflicht

a) Vorlagepflicht von Amts wegen und Verfahrenshindernis

Bei jeglicher Vorlage des BFH an andere Spruchkörper obliegt diesem eine Pflicht zur Vorlage. Sieht der BFH die jeweiligen Voraussetzungen als gegeben an, so hat er von Amts wegen einen Vorlagebeschluss zu erlassen.²⁹⁶ Es kommt nicht darauf an, dass ein Verfahrensbeteiligter die Anrufung eines anderen Gerichts bzw. Senats verlangt, etwa die Verfassungswidrigkeit einer bestimmten Norm rügt.²⁹⁷ Die einzige Ausnahme von der Vorlagepflicht stellt die obligatorische Vorlage zum GrS wegen einer Frage von grundsätzlicher Bedeutung nach § 11 Abs. 4 FGO dar.

Die Pflicht zur Vorlage an einen anderen Spruchkörper bedeutet ein zwingendes Verfahrenshindernis.²⁹⁸ Um individuelle Härten aufgrund einer die Verfahrensbeteiligten im Einzelfall schwer treffenden Verfahrensverzögerung zu vermeiden, kann eine vorläufige Entscheidung im für solche Fälle konzipierten Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes²⁹⁹ ersucht werden.

²⁹⁶ Vgl. *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 7. Zur Frage, ob ein ausdrücklicher Beschluss zur Aussetzung des Verfahrens erforderlich ist, vgl. unten sub D.I.

²⁹⁷ Vgl. *Klein*, in: Benda/Klein, Verfassungsprozessrecht, Rz. 709.

²⁹⁸ Vgl. BVerfGE 69, 112, 117 im Hinblick auf die Vorlage an das BVerfG. Insbesondere ist der BFH nicht befugt, ein sog. „Vorbehaltsurteil“ zu erlassen, indem er eine Prognose über die wahrscheinliche Entscheidung des Gerichts bzw. Senats, an den vorzulegen ist, anstellt und - unter Vorbehalt einer davon abweichenden Entscheidung - sogleich entscheidet (vgl. BVerfGE 34, 320, 323). Ein solches Vorgehen, das der Entscheidungskompetenz des Gerichts bzw. Senats, an den vorzulegen ist, in erheblichem Maße vorgreifen würde, wäre mit dem jeweiligen Gesetzeswortlaut der zur Vorlage verpflichtenden Vorschriften nicht vereinbar.

²⁹⁹ Vgl. hierzu unten sub C.II.5.

b) Mehrfachvorlagen

Die Pflicht zur Vorlage trifft den BFH auch dann, wenn bereits ein anderes Gericht bzw. ein anderer Senat dieselbe Rechtsfrage vorgelegt hat und hierüber noch nicht entschieden wurde (sog. Mehrfachvorlagen).³⁰⁰ Dies ist vor allem im Hinblick darauf sinnvoll, dass dem BVerfG bei Betrachtung mehrerer Einzelfälle die praktische Auswirkung der betreffenden Rechtsfrage in einem höheren Maße veranschaulicht wird, und dass aufgrund unterschiedlicher Vorlagebegründungen die Auseinandersetzung mit der Vorlagefrage schon besser aufbereitet sein dürfte. Im Fall, dass die streitige Rechtsfrage schon durch den entscheidenden Senat des BFH vorgelegt wurde, kann eine weitere Vorlage unterbleiben, wenn die Verfahrensbeteiligten mit einer einfachen Aussetzung einverstanden sind.³⁰¹ Dies ist gerechtfertigt, da der Senat wohl dieselbe Begründung anführen würde und dann jedenfalls der Zweck, die Auseinandersetzung mit der Vorlagefrage noch besser aufzubereiten, nicht erfüllt wäre.

c) Grenzen der Vorlagepflicht bei der Vorlage zum EuGH

Bei der Vorlage zum EuGH sind dem BFH in Abweichung zu den anderen Vorlagearten besondere Grenzen seiner Vorlagepflicht gesetzt. Differenziert zu betrachten ist die Frage, ob der BFH trotz der Verneinung der Vorlagepflicht ein Vorlagerecht besitzt.

Es besteht keine Vorlagepflicht, wenn der EuGH über eine gleichlautende Frage bereits in einem anderen Verfahren entschieden hat oder zu einer strittigen Rechtsfrage bereits eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH existiert.³⁰² In diesen Fällen bleibt es dem BFH jedoch unbenommen, den EuGH anzurufen, wenn er es für angebracht hält.³⁰³

Die Vorlagepflicht entfällt auch in den Fällen, in denen die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts so offenkundig ist, dass kein Raum für einen vernünftigen Zweifel an

³⁰⁰ Vgl. *Sturm*, in: Sachs, GG, Art. 100 Rz. 8 m.w.N. im Hinblick auf die Vorlage an das BVerfG. Die Mehrfachvorlagen sind zu unterscheiden von einer erneuten Vorlage. Um eine solche handelt es sich, wenn das angerufene Gericht bzw. der angerufene Senat über die vorgelegte Frage bereits schon einmal entschieden hat (vgl. hierzu unten sub C.II.4.).

³⁰¹ *Meyer*, in: v. Münch/Kunig, GG III, Art. 100 Rz. 27.

³⁰² EUGH – C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, Slg. 1982, 3415 Rz. 13 f.

³⁰³ EUGH – C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, Slg. 1982, 3415 Rz. 15.

der Entscheidung der gestellten Frage bleibt (*acte-claire-Doktrin*).³⁰⁴ Anders formuliert bedarf es keiner Vorlage, wenn sich eine Frage stellt, auf die es für jeden erfahrenen und kundigen Juristen offensichtlich und vernünftigerweise nur eine zweifelsfreie Antwort gibt.³⁰⁵ Von einer Offenkundigkeit darf der BFH nur dann ausgehen, wenn er überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten und den EuGH die gleiche Gewissheit besteht.³⁰⁶ Eine Stellungnahme des BFH zur Offenkundigkeit der richtigen Anwendung des Gemeinschaftsrechts wird in der Regel erst in einem Verfahren erfolgen, in dem eine Partei ausdrücklich auf eine dementsprechende Vorlagepflicht hinweist.³⁰⁷ Entsprechend der oben dargelegten Ansicht des EuGH, dass bei einer gesicherten Rechtsprechung des EuGH zwar keine Vorlagepflicht, gleichwohl aber eine Vorlageberechtigung besteht, muss auch im Fall der Offenkundigkeit von einer Vorlageberechtigung ausgegangen werden.

Zudem entfällt die Pflicht zur Vorlage, soweit die aufgeworfene Frage für das Ausgangsverfahren nicht entscheidungserheblich ist; diese Einschränkung ergibt sich aus dem Zusammenhang der Absätze 2 und 3 des Art. 234 EGV.³⁰⁸ Wenn schon der Wortlaut von Art. 234 Abs. 2 EGV für die Vorlageberechtigung voraussetzt, dass das nationale Gericht eine Vorlage „zum Erlass seines Urteils für erforderlich“ hält, so muss dies ebenso für die Vorlagepflicht gelten. Denn Art. 234 Abs. 3 EGV erweitert lediglich - für letztinstanzliche Gerichte - die Vorlageberechtigung zur Vorlagepflicht. Art. 234 Abs. 2 EGV ist im Hinblick auf die einschränkende Voraussetzung der Entscheidungserheblichkeit auch auf die letztinstanzlichen Gerichte anwendbar. In diesem Fall der Einschränkung der Vorlagepflicht ist der BFH - im Gegensatz zu oben - auch nicht berechtigt, den EuGH anzurufen.

³⁰⁴ *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 52 m.w.N.

³⁰⁵ BVerfG, NJW 1988, 1456. Aus dieser Grenze der Vorlagepflicht folgert das BVerfG weitergehend für die positive Begründung der Vorlagepflicht, dass eine gemeinschaftsrechtliche Norm mehrere, für einen kundigen Juristen vernünftigerweise gleichermaßen mögliche Auslegungen zulassen muss. Allein der Umstand, dass die Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Norm nicht klar sei, reiche nicht aus (BVerfG, NJW 1988, 1456). Dies ist jedoch zu weitgehend. Ein Umkehrschluss zur Grenze der Vorlagepflicht bei Offenkundigkeit kann nur dahingehend erfolgen, dass eine Vorlagepflicht Raum für vernünftige Zweifel erfordert. Eine fehlende Klarheit über die Auslegung einer gemeinschaftsrechtlichen Norm muss für die Begründung der Vorlagepflicht ausreichen; ein „*non liquet*“ zwischen verschiedenen Auslegungsvarianten kann nicht verlangt werden.

³⁰⁶ *Wegener*, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 234 EGV Rz. 24 m.w.N. Zurückhaltung sei vor allem im Hinblick auf die sich aus den Eigenheiten des Gemeinschaftsrechts, seiner Abfassung in verschiedenen Sprachen sowie seiner gegenüber dem nationalen Recht autonomen Terminologie und Dogmatik ergebenden Schwierigkeiten der Auslegung geboten.

³⁰⁷ So im Urteil des BFH v. 2.4.1996 VII R 119/94, BFHE 180, 231.

³⁰⁸ EUGH – C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, Slg. 1982, 3415 Rz. 16.

4. Erneute Vorlage

a) Neuere Rechtsprechung bei der Vorlage zum BVerfG

Eine Vorlage des BFH zum BVerfG ist grundsätzlich unzulässig, wenn das BVerfG über die Frage der Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm bereits entschieden hat, da der BFH an die Entscheidungen des BVerfG nach § 31 Abs. 1 BVerfGG gebunden ist und diese nach § 31 Abs. 2 S. 1 BVerfGG Gesetzeskraft entfalten.³⁰⁹

Eine erneute Vorlage kann jedoch dann zulässig sein, wenn tatsächliche oder rechtliche Veränderungen eingetreten sind, welche die Grundlage der früheren Entscheidung berühren und zu deren Überprüfung anregen. An die Begründung einer solchen erneuten Vorlage sind gesteigerte Anforderungen zu stellen: Der BFH hat darzulegen, welche tragenden Erwägungen das BVerfG der früheren Entscheidung zugrunde legte und - hiervon ausgehend - inwiefern sich die für die verfassungsrechtliche Beurteilung maßgebliche Lage verändert habe, insbesondere ob inzwischen ein grundlegender Wandel der Rechtsauffassung eingetreten sei.³¹⁰ Das Finanzgericht Hannover³¹¹ vertritt in einer aktuellen Entscheidung die Ansicht, dass diese Zulassungshürden mit dem durch Art. 19 Abs. 4 GG garantierten Gebot des effektiven Rechtsschutzes gegen Akte öffentlicher Gewalt unvereinbar sind.³¹² Ein erforderlicher lückenloser Rechtsschutz sei hierdurch nicht mehr gesichert.³¹³ Die Zulässigkeitsbeschränkungen würden einem faktischen Ablehnungsrecht des BVerfG in Bezug auf Richtervorlagen gleichkommen. Dieser Ansicht ist nicht zu folgen. Die vom BVerfG für eine erneute Vorlage aufgestellten besonderen Zulässigkeitsvoraussetzungen sind gerechtfertigt. Zum einen spricht hierfür, dass es nicht nur sinnvoll, sondern in vielen Fällen

³⁰⁹ Vgl. stv. BVerfGE 79, 256, 264.

³¹⁰ BVerfG, NJW 1999, 2581. In diesem Beschluss hatte das BVerfG über die Vorlagefrage zu entscheiden, ob die Vorschriften des GewStG über den Gewerbeertrag aufgrund ungleicher Behandlung von Gewerbebetrieben und den Betrieben von Selbständigen sowie Land- und Forstwirten, bei denen das GewStG nicht anwendbar ist, mit Art. 3 GG unvereinbar sind. Das BVerfG hat den Vorlagebeschluss insbesondere deswegen für unzulässig erklärt, da nicht dargelegt wurde, dass hinsichtlich des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers bei der Erschließung neuer Steuerquellen und der Vereinbarkeit der Gewerbesteuer mit Art. 3 Abs. 1 GG ein grundlegender Wandel der Rechtsauffassung eingetreten ist.

³¹¹ FG Hannover, Beschluss v. 21.4.2004 4 K 317/91, juris.

³¹² Vgl. auch *Tipke*, FR 1999, 532, 533, der sich ebenfalls kritisch gegenüber den erhöhten Anforderungen äußert, da die Versteinerung der Verfassungsgerichtsrechtsprechung gefördert würde.

³¹³ Das FG Hannover führt in diesem Zusammenhang aus, dass die Verfassungsbeschwerde wegen des dort vorherrschenden Annahmeverfahrens keinen lückenlosen Rechtsschutz bietet, so dass diese Aufgabe das Vorlageverfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG erfüllen muss. Aus diesem Grund dürften im Vorlageverfahren keine solchen Zulässigkeitshürden bestehen.

sogar nötig ist, für das BVerfG eine Diskussionsgrundlage zu schaffen, weshalb es seine bisherige Rechtsprechung ändern sollte. Ansonsten würde man Gefahr laufen, dass das BVerfG mit unveränderter Begründung erneut zu dem Ergebnis der bislang herrschenden Rechtsprechung kommt. Zudem kann nur auf diese Weise einem etwaigen Missbrauch dahingehend, das BVerfG ohne neuen Vortrag in querulierender Weise immer wieder wegen derselben Frage zu beschäftigen, effektiv vorgebeugt werden.³¹⁴ Entscheidend ist, dass Art. 19 Abs. 4 GG nicht verlangt, dass über jede Vorlage materiell entschieden wird. Ein lückenloser Rechtsschutz wird auch dann erreicht, wenn der Zulässigkeit von Vorlagen aus nachvollziehbaren Erwägungen heraus bestimmte Schranken gesetzt werden, solange diese objektiv nachprüfbar und für den BFH voraussehbar sind. Dies ist vorliegend der Fall.

Werden für die Darlegung der Verfassungswidrigkeit der vorgelegten Norm Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse angeführt, hat der BFH auszuführen, auf welche Weise die diesbezüglichen Feststellungen getroffen worden sind.³¹⁵ Ein Verweis auf die Darlegung eines anderen Gerichts in einem anderen Verfahren oder auf wissenschaftliche Abhandlungen ist grundsätzlich nicht zulässig.³¹⁶ Etwas anderes gilt jedoch, wenn es sich um Umstände handelt, die als allgemein bekannt gelten können.³¹⁷

b) Vergleich mit der erneuten Vorlage zum GrS

Auch bei einer Vorlage zum GrS sind im Hinblick auf eine erneute Vorlage wegen derselben Rechtsfrage gesteigerte Zulässigkeitsanforderungen zu stellen. Eine erneute Anrufung des GrS ist nach der Rechtsprechung³¹⁸ nur dann zulässig, wenn in der Zwischenzeit neue rechtliche Gesichtspunkte aufgetreten sind, die bei der ursprünglichen Entscheidung nicht berücksichtigt werden konnten oder neue Rechtserkenntnisse eine andere Beurteilung der

³¹⁴ Die drohende Überlastung des BVerfG allein, d.h. ohne dass die Gefahr eines Missbrauchs besteht, könnte nicht solche hohen Zulässigkeitsbeschränkungen rechtfertigen. Die Gewährung eines lückenlosen Rechtsschutzes ist vorrangig, hierzu müsste notfalls die Rechtsschutzkapazität ausgebaut werden.

³¹⁵ Vgl. stv. BVerfGE 87, 341, 346.

³¹⁶ Vgl. stv. BVerfGE 90, 145, 167.

³¹⁷ In der oben genannten Entscheidung des BVerfG, NJW 1999, 2581 (s. oben Fn. 310) wurde dies für die behauptete Angleichung der Berufsbilder der freien Berufe und Selbständigen verneint. Bejaht hat das BVerfG hingegen eine allgemeine Kenntnis von den erheblichen unterbewerteten Einheitswerten bei Grundstücken aufgrund der fehlenden Anpassung an die realen Wertsteigerungen (BVerfGE 93, 121). Es würde sich nahezu um steuerrechtliches Gemeingut handeln. Zur Vermeidung von Wiederholungen dürfe auch auf Ausführungen in anderen Gerichtsentscheidungen und Publikationen verwiesen werden.

³¹⁸ BFH, Beschluss v. 10.11.1999 X R 46/97, BStBl. II 2000, 188 m.w.N.; BFH GrS, Beschluss v. 18.1.1971 GrS 4/70, BStBl. II 1971, 207.

C. Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

entschiedenen Rechtsfrage rechtfertigen. Der in der Literatur³¹⁹ an dieser Rechtsprechung geäußerten Kritik ist nicht zu folgen. Ein jederzeitiges Vorlagerecht wegen derselben Rechtsfrage wäre aus verfahrensökonomischen Gesichtspunkten nicht vertretbar. Eine mit dem Vorlagebeschluss einhergehende Verfahrensverzögerung ist nicht gerechtfertigt, wenn es äußerst unwahrscheinlich ist, dass die Rechtsansicht des vorlegenden Senats bestätigt wird. Dies ist jedoch bei einer Vorlage wegen derselben Rechtsfrage - ohne dass neue rechtliche Gesichtspunkte aufgetreten sind - der Fall. Die Gefahr einer Rechtserstarrung besteht nicht. Die Kritik an der Rechtsprechung übersieht vor allem, dass der GrS³²⁰ die Anrufung auch dann zulässt, wenn die ursprüngliche Entscheidung schon lange zurückliegt und an ihr ständige gewichtige Kritik geübt worden ist.

Dieselben Überlegungen müssen auch für eine erneute Vorlage zum GmSOGB gelten.

Bei einem Vergleich der Zulässigkeitsvoraussetzungen einer erneuten Vorlage zum BVerfG sowie einer solchen zum GrS bzw. GmSOGB kommt man zu dem Ergebnis, dass ähnlich erschwerende Voraussetzungen vorliegen. Das BVerfG stellt jedoch für die Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG besonders hohe Anforderungen an die Darlegung und Begründung dieser Voraussetzungen im Vorlagebeschluss. Vergleichbare Hürden gibt es bei der Vorlage zum GrS bzw. GmSOGB nicht. Dies liegt daran, dass bei Art. 100 Abs. 1 GG die Bindungswirkung aufgrund der Gesetzeskraft und der besonderen Stellung des BVerfG als Verfassungsorgan schwerer wiegt als im Verhältnis zwischen einem Fachsenat und dem GrS bzw. GmSOGB. Letzteres rechtfertigt jedoch nicht die Forderung in der Literatur, die erschwerenden Zulässigkeitsvoraussetzungen für eine erneute Vorlage zum GrS gänzlich zu beseitigen.

c) Vergleich mit der erneuten Vorlage zum EuGH

Wenn der EuGH über eine gleichlautende Frage bereits in einem anderen Verfahren entschieden hat, entfällt die Vorlagepflicht nach Art. 234 Abs. 3 EGV.³²¹ Es ist nicht entscheidend, in welcher Art von Verfahren sich diese Rechtsprechung gebildet hat. Die bereits beantwortete Frage muss auch nicht vollkommen identisch mit der nun auftretenden

³¹⁹ Brandis, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 11 FGO Rz. 11 m.w.N.

³²⁰ BFH GrS, Beschluss v. 24.6.1985 GrS 1/84, BStBl. II 1985, 587.

³²¹ EUGH – C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, Slg. 1982, 3415 Rz. 13 f. - s. hierzu oben sub C.II.3.d).

C. Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

Frage sein. Es bleibt in diesen Fällen jedoch dem BFH unbenommen, den EuGH erneut anzurufen, wenn er es für angebracht hält.³²² Eine erneute Vorlage ist zwar nicht erforderlich, jedoch zulässig. Erschwerende Zulässigkeitsvoraussetzungen bzw. besondere Darlegungserfordernisse gibt es im Gegensatz zu den Vorlagen zum BVerfG sowie zum GrS und GmSOGB nicht. Dies lässt sich insbesondere mit dem der Vorlage zum EuGH zugrunde liegenden Zweck, das Gemeinschaftsrecht möglichst effektiv durchzusetzen,³²³ begründen. Prozessökonomische Gesichtspunkte spielen eine weniger gewichtige Rolle.

5. Vorlage im einstweiligen Rechtsschutz

a) Vorlage zum BVerfG

Für eine Vorlage zum BVerfG im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes nach §§ 69, 114, 121 S. 1 FGO fehlt es bereits an der Voraussetzung der Entscheidungserheblichkeit. Denn die Entscheidung hängt von einer Interessenabwägung ab und nicht unmittelbar von der Anwendung der für die Hauptsacheentscheidung maßgeblichen Normen.³²⁴ Aber selbst wenn man aufgrund der im Rahmen der Abwägung üblicherweise erfolgenden Prüfung der Erfolgsaussichten der Hauptsache die Entscheidungserheblichkeit bejahen sollte, darf Art. 100 Abs. 1 GG wegen der Kollision der Vorlagepflicht mit der Forderung eines effektiven Rechtsschutzes im Eilverfahren nicht angewendet werden.³²⁵ Eine Vorlage würde die Entscheidung erheblich verzögern, was dem Zweck eines Eilverfahrens gerade widersprechen würde. Die Durchführung eines Vorlageverfahrens ist im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes ausnahmsweise dann geboten, wenn die vorläufige Regelung die endgültige Entscheidung weitgehend vorwegnehmen würde und somit bereits endgültigen Charakter hätte.³²⁶

³²² EUGH – C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, Slg. 1982, 3415 Rz. 15.

³²³ S. unten sub E.I.2.b).

³²⁴ Sieckmann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 56 m.w.N.

³²⁵ Vgl. stv. BVerfGE 86, 382, 389.

³²⁶ Vgl. stv. BVerfGE 86, 382, 389.

b) Vorlage zum EuGH

Auch im Hinblick auf Vorlagen zum EuGH besteht in Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes für den BFH keine Vorlagepflicht. Hält der BFH eine gemeinschaftsrechtliche sekundäre Regelung, beispielsweise eine Verordnung, für ungültig, so darf er mit Rücksicht auf das Gebot des effektiven Rechtsschutzes die Aussetzung der sich auf diese vermeintlich ungültige Vorschrift stützenden Vollzugsmaßnahme anordnen oder andere einstweilige Anordnungen treffen.³²⁷ Für die Aussetzung hat der BFH bestimmte Voraussetzungen³²⁸ zu beachten. Auch bei Auslegungszweifeln ist der BFH aufgrund des Eilcharakters und angesichts des Umstands, dass das Hauptverfahren eine erneute Überprüfung zulässt, nicht zur Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens verpflichtet.³²⁹ Erst im unmittelbaren Anschluss an die Entscheidung im einstweiligen Rechtsschutzverfahren ist - im Rahmen eines ordentlichen Verfahrens, in dem diese Entscheidung überprüft wird³³⁰ - eine Vorlage an den EuGH zu richten. Die Vorlagepflicht stellt daher kein Verfahrenshindernis im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes dar.

Im Gegensatz zum Vorlageverfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG ist bei der Vorlage zum EuGH der BFH berechtigt, den EuGH anzurufen, wenn er es für angebracht hält.³³¹ Dies lässt sich vor allem mit dem hohen Stellenwert des Vorlagezwecks, das gemeinschaftliche Recht durchzusetzen,³³² begründen. Weder die Dringlichkeit noch der vorläufige Charakter eines summarischen Verfahrens können die Befugnis eines nationalen Gerichts zur Anrufung des EuGH in Frage stellen.³³³ Dem BFH die Möglichkeit des Vorlageersuchens zu verweigern, wäre nicht mit dem *effet utile* zu vereinbaren. Ob er hiervon Gebrauch macht, bleibt dem BFH überlassen. Lediglich die Vorlagepflicht besteht nicht, da eine solche zu nicht hinnehmbaren Härtefällen führen könnte.

³²⁷ Wegener, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 234 Rz. 23.

³²⁸ Vgl. EuGH – Zuckerfabrik Süderdithmarschen, Rs. C-143/88 und C-92/89, Slg. 1991, I-415 Rz. 22 ff.

³²⁹ Vgl. Cordewener, DStR 2004, 6, 11 m.w.N.

³³⁰ Gaitanides, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 66.

³³¹ So auch Gaitanides, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 56.

³³² S. unten sub E.I.2.b).

³³³ EuGH – Pardini, Rs. C-338/85, Slg. 1988, 2041, 2075; Morson, Rs. C-35/82, Slg. 1982, 3723, 3734; a.A.: OLG Frankfurt, NJW 1985, 2901, das aus der Wesensart des Eilverfahrens folgert, dass eine Vorlage unzulässig sein muss.

c) Vorlage zum GrS und GmSOGB

Eine Vorlage an den GrS ist im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes grundsätzlich nicht zulässig.³³⁴ Denn der abweichende Senat entscheidet in diesem summarischen Verfahren die Rechtsfrage nicht abschließend, was aber erforderlich wäre, um die Zulässigkeitsvoraussetzung „Abweichen in einer Rechtsfrage“³³⁵ zu erfüllen. Der GrS ist ausnahmsweise dann anzurufen, wenn die streitige Rechtsfrage speziell das Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes betrifft und daher dort und nicht in dem Hauptsacheverfahren über den Streitgegenstand abschließend geklärt werden kann.³³⁶

Andererseits gelangt der IV. Senat des BFH³³⁷ in einem neueren Beschluss zu der Auffassung, eine Entscheidung eines BFH-Senats im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes sei geeignet, für einen anderen Senat eine Divergenz und somit eine Vorlagepflicht nach § 11 Abs. 2 FGO zu begründen. Die Rechtsfrage werde zwar im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes nicht abschließend entschieden, jedoch reiche die Verneinung ernstlicher Zweifel aus, um von der Entscheidung einer Rechtsfrage zu sprechen. Angesichts der Dringlichkeit im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes ist es jedoch zur Wahrung des effektiven Rechtsschutzes vorzuziehen, eine Vorlagepflicht zu verneinen.³³⁸ So wird auch ein Widerspruch zur Ablehnung der Vorlagepflicht im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes aufgrund des Umstandes, dass keine abschließende Entscheidung erfolgt, vermieden.

Für Vorlagen zum GmSOGB muss insoweit dasselbe gelten. Die Zulässigkeitsvoraussetzung „Abweichen in einer Rechtsfrage“ besteht auch bei dieser Vorlage.³³⁹ Der effektive Rechtsschutz spielt dieselbe Rolle.

³³⁴ Vgl. *Brandis*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 11 FGO Rz. 4; *Ruban*, in: Gräber, FGO, § 11 Rz. 5.

³³⁵ S. oben sub B.I.2.

³³⁶ BFH GrS, Beschluss v. 3.7.1995 GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730.

³³⁷ BFH, Beschluss v. 29.4.1999 IV R 40/97, BStBl. II 1999, 828.

³³⁸ So im Ergebnis auch *Ruban*, in: Gräber, FGO, § 11 Rz. 5 m.w.N.

³³⁹ S. oben sub B.II.

6. Zwischenverfahren

In jedem Vorlageverfahren entscheidet das angerufene Gericht bzw. der angerufene Senat nicht über die beim vorlegenden erkennenden BFH-Senat anhängige Rechtssache, sondern lediglich über die ihm vorgelegte Rechtsfrage.³⁴⁰ Die Zuständigkeit für die Entscheidung des Rechtsstreits im Ausgangsverfahren verbleibt bei dem vorlegenden Senat des BFH. Das Vorlageverfahren ist ein bloßes interimistisches Zwischenverfahren mit einem besonderen Verfahrensgegenstand. Es bildet nur einen „Baustein“ für das Ausgangsverfahren. Das Ausgangsverfahren und das Vorlageverfahren sind als einheitlicher Prozess anzusehen.³⁴¹

Die am Ausgangsverfahren beteiligten Parteien haben keinen Anspruch darauf, dass der BFH eine Vorlage einreicht.³⁴² Auch die Gerichte bzw. Senate, an die vorzulegen ist, besitzen kein „Initiativrecht“ zur Einleitung eines Vorlageverfahrens. Ob ein Vorlageverfahren stattfindet, hängt ausschließlich von der Entscheidung des BFH ab. Dieser kann insoweit als „Motor“ des Vorlageverfahrens bezeichnet werden, bei der Vorlage zum EuGH wird von einer „Harmonisierung der nationalen Rechtsordnungen von unten“ gesprochen.³⁴³

7. Zwischenergebnis

Bei den Zulässigkeitsvoraussetzungen der Entscheidungserheblichkeit sowie des Vorlagegrundes sind die Anforderungen an die Vorlage zum EuGH nicht so streng wie an die Vorlage an ein Verfassungsgericht. Die Folge eines unterschiedlichen Tenors im Ausgangsverfahren ist in keinem Vorlageverfahren unabdingbar erforderlich zur Bejahung der Entscheidungserheblichkeit.

Mit Ausnahme der Vorlage zum GrS wegen einer Frage von grundsätzlicher Bedeutung nach § 11 Abs. 4 FGO obliegt dem BFH bei jeder der in Frage kommenden Vorlagen an andere

³⁴⁰ Jeweils stv. *Ruban*, in: Gräber, FGO, § 11 Rz. 2 für die Vorlage zum GrS; *Pietzner*, in: Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner, VwGO, Anh § 11 Rz. 5 für die Vorlage zum GmSOGB; *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 6 für die Vorlage zum BVerfG; *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 4 für die Vorlage zum EuGH.

³⁴¹ Vgl. BVerfGE 42, 49.

³⁴² Gleichwohl ist eine Würdigung der Interessen der Verfahrensbeteiligten bei der Beurteilung der Zulässigkeit eines Vorlageverfahrens möglich, vgl. *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 6 m.w.N. Vgl. auch unten sub E.II.

³⁴³ So *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617, 1622.

C. Die Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

Spruchkörper eine Pflicht zur Vorlage, welche zu einem zwingenden Verfahrenshindernis führt. Die Vorlagepflicht trifft den BFH auch im Fall sog. Mehrfachvorlagen.

Eine erneute Vorlage über eine Rechtsfrage, die das anzurufende Gericht bereits entschieden hat, ist bei den Vorlagen zum BVerfG, zu den Landesverfassungsgerichten, zum GrS sowie zum GmSOGB nur ausnahmsweise zulässig, wobei die gesteigerten Zulässigkeitsanforderungen ähnlich sind. Bei der Vorlage zum EuGH gibt es hingegen keine erschwerenden Zulässigkeitsvoraussetzungen für eine erneute Vorlage; es entfällt lediglich die Vorlagepflicht.

Im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes besteht bei sämtlichen Vorlagen aufgrund der Dringlichkeit grundsätzlich keine Vorlagepflicht. Was den EuGH betrifft, ist der BFH jedoch - im Gegensatz zu den anderen Vorlagearten - zu einer Vorlage berechtigt.

Das angerufene Gericht bzw. der angerufene Senat entscheidet in einem Zwischenverfahren lediglich über die ihm vorgelegte Rechtsfrage. Die am Ausgangsverfahren beteiligten Parteien haben keinen Anspruch darauf, dass der BFH eine Vorlage einreicht.

D. Wirkungen des Vorlagebeschlusses sowie der Entscheidung zur Nichtvorlage

I. Aussetzung des Ausgangsverfahrens durch den Vorlagebeschluss

Ein Vorlagebeschluss wirft grundsätzlich die Frage auf, ob bereits dieser die Aussetzung des Verfahrens bewirkt oder ob hierzu ausdrücklich separat ein Aussetzungsbeschluss gefasst werden muss.

Den Entschluss, eine Rechtsfrage einem anderen Gericht vorzulegen, fasst der BFH stets in der Form eines Beschlusses. Mit dem Vorlagebeschluss ist in der Regel auch ein Beschluss zur Aussetzung des Ausgangsverfahrens verbunden. Die Aussetzung bewirkt - wie auch im übrigen Prozessrecht - den Stillstand des Ausgangsverfahrens kraft richterlicher Anordnung.³⁴⁴

Die einzelnen Vorlageverfahren unterscheiden sich darin, ob und wie die Aussetzung gesetzlich geregelt ist.

Das Vorlageverfahren an den GrS sieht in § 11 FGO keine Aussetzung des Ausgangsverfahrens vor. Auch Art. 234 EGV trifft zu einer Aussetzung keine Aussage.

Bei der Vorlage an das BVerfG bzw. ein Landesverfassungsgericht sowie bei der Vorlage an den GmSOGb verlangt das Gesetz in Art. 100 Abs. 1 S. 1 GG und § 11 Abs. 2 S. 2 RsprEinhG ausdrücklich, dass das Verfahren gleichzeitig auszusetzen ist.

Ein explizit ausgesprochener Beschluss zur Aussetzung des Ausgangsverfahrens ist in keinem Vorlageverfahren notwendig. Denn die Verfahrensaussetzung ist dem Vorlagebeschluss immanent und von diesem nicht zu trennen.³⁴⁵ Sobald die Voraussetzungen vorliegen, nach denen der BFH eine Pflicht zur Vorlage hat, besteht für den BFH im Hinblick auf das Ausgangsverfahren eine Entscheidungssperre. Mit dem Vorlagebeschluss erkennt der BFH

³⁴⁴ *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 306.

³⁴⁵ So auch *Maunz*, in: Maunz/Dürig, GG V, Art. 100 Rz. 36, der Vorlage und Aussetzung als Junktim bezeichnet.

diese Sperre an und verlangt von dem Gericht, an das er vorlegt, dass es über die Vorlagefrage entscheidet und die Entscheidungssperre aufhebt. Dies bedeutet nichts anderes, als dass der BFH den Stillstand des Ausgangsverfahrens bis zu dem Zeitpunkt anordnet, zu dem über die Vorlagefrage entschieden wird; d.h. er setzt das Verfahren bis zu diesem Zeitpunkt aus³⁴⁶. Eine Vorlage ohne Aussetzung des Verfahrens ist nicht denkbar. Im Fall der fakultativen Vorlage an den GrS nach § 11 Abs. 4 FGO gilt nichts anderes. Hier legt sich der BFH originär und „freiwillig“ mit dem Vorlagebeschluss die Entscheidungssperre selbst auf.

Ein ausgesprochener Aussetzungsbeschluss hat nur rein deklaratorische Bedeutung und ist an sich überflüssig.³⁴⁷ Die Verfahrensaussetzung tritt auch ohne einen solchen Beschluss zwangsläufig ein.³⁴⁸

Dies gilt auch in den Fällen der Vorlage an das BVerfG und an den GmSOGB. Die Verpflichtung, mit der Vorlage gleichzeitig das Verfahren auszusetzen, kann nur als Klarstellung verstanden werden, dass mit dem Vorlagebeschluss auch das Ausgangsverfahren ausgesetzt wird. Ein Verstoß gegen die Aussetzungspflicht ist nicht denkbar. Soweit in diesen Verfahren der Beschluss zur Aussetzung des Verfahrens nicht ausdrücklich gefasst wird, kann dies keinerlei Konsequenzen haben.

II. Sperre für die Verfassungsbeschwerde durch den Vorlagebeschluss

Legt der BFH eine Rechtsfrage einem anderen Spruchkörper vor, so kann sich dem Kläger die Frage stellen, ob er unter bestimmten Voraussetzungen noch während des Vorlageverfahrens eine Verfassungsbeschwerde zum BVerfG erheben kann.

³⁴⁶ Vgl. die obige Erläuterung der Wirkung des Vorlagebeschlusses.

³⁴⁷ Die vom BFH im Beschluss vom 27.1.1981 VII B 56/80, BStBl. II 1981, 324 anklingende These, es würden zwei Beschlüsse vorliegen, die Entscheidung über die Vorlage sowie die Entscheidung über die Aussetzung des Verfahrens, ist zumindest missverständlich. Sollte hierdurch ein eigenständiger, von der Vorlage zu trennender Inhalt des Aussetzungsbeschlusses betont werden, ist dem jedenfalls zu widersprechen.

³⁴⁸ So auch *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 289. Er weist darauf hin, dass auch in den Vorlagen nach § 136 GVG, § 11 Abs. 3 VwGO, § 45 Abs. 2 ArbGG und § 42 SGG das Verfahren nicht ausdrücklich ausgesetzt wird.

1. Sperre aufgrund fehlender Rechtswegerschöpfung

Entscheidend für diese Problematik ist der Grundsatz den Rechtsweg zu erschöpfen (§ 90 Abs. 2 S. 1 BVerfGG) als Zulässigkeitsvoraussetzung für die Verfassungsbeschwerde. Der finanzgerichtliche Rechtsweg ist so lange nicht erschöpft, wie der Beschwerdeführer die Möglichkeit hat, im finanzgerichtlichen Verfahren die Beseitigung des Hoheitsaktes zu erreichen, dessen Grundrechtswidrigkeit er geltend macht.³⁴⁹ Die Erschöpfung des Rechtswegs ist erst dann gegeben, wenn eine rechtskräftige Entscheidung des BFH als letztinstanzliches Gericht vorliegt, welche die Grundrechtsverletzung nicht beseitigt hat. Der Vorlagebeschluss selbst hat keinerlei Rechtskraftwirkung. Das Vorlageverfahren stellt lediglich ein - intern zwischen dem BFH und dem anderen Spruchkörper durchgeführtes - Zwischenverfahren³⁵⁰ dar, welches der eigentlichen Endentscheidung im Ausgangsverfahren vorgelagert ist. Unabhängig davon, ob der BFH eine Rechtsfrage an den GrS, den GmSOGB, ein Landesverfassungsgericht oder den EuGH vorgelegt hat, besteht die Möglichkeit, dass infolge dieses Verfahrens der BFH den angefochtenen Verwaltungsakt aufhebt oder während bzw. nach Abschluss des Verfahrens noch eine entsprechende verfassungskonforme Auslegung vornimmt oder das BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG anruft, so dass sich die Verfassungsbeschwerde erübrigen würde. Der Nachteil, dass der Prozess vor dem BFH aufgrund der Vorlage verzögert wird, kann für sich keine vorzeitige Entscheidung des BVerfG rechtfertigen.³⁵¹ Geradezu widersinnig wäre die Zulässigkeit einer Verfassungsbeschwerde, wenn der BFH wegen des gerügten Verfassungsverstoßes ein Vorlageverfahren beim BVerfG eingeleitet hat.

Das BVerfG³⁵² hält an den Grundsätzen der Rechtswegerschöpfung ausdrücklich auch dann fest, wenn ein Beschwerdeführer die Verfassungswidrigkeit eines gegen ihn ergangenen Verwaltungsaktes in der Nichtigkeit des maßgebenden Gesetzes sieht und das Gericht die Unvereinbarkeit des Gesetzes mit dem GG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG nicht selbst aussprechen kann. Es ist kein Grund dafür ersichtlich - und wurde vom BVerfG auch nicht angedeutet -, dass nach dem Vorlagebeschluss etwas anderes gelten kann.

³⁴⁹ *Schmidt-Bleibtreu*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 90 Rz. 199, 202b m.w.N.

³⁵⁰ S. oben sub C.II.6.

³⁵¹ BVerfGE 38, 206, 212.

³⁵² BVerfGE 16, 1, 2; 8, 222, 225 f.

2. Ausnahmefälle

In einzelnen Ausnahmefällen könnte die Rechtswegerschöpfung als Voraussetzung für eine zulässige Verfassungsbeschwerde unzumutbar sein. Es ist anerkannt, dass der Rechtsweg nicht erschöpft sein muss, wenn aufgrund von vorangegangenen Entscheidungen das Ergebnis, das nach der Rechtswegerschöpfung erzielt würde, vorgezeichnet ist.³⁵³ Greift man diesen Gedanken auf, ist ein Abwarten der Endentscheidung des BFH im Ausgangsverfahren dann unzumutbar, wenn dieser nach außen deutlich zu erkennen gegeben hat, dass er die verfassungsrechtliche Situation bereits umfassend geprüft und sich der Ansicht der Partei, welche die Verfassungswidrigkeit rügt, nicht anschließt. Die Sonderstellung des BVerfG als Verfassungsorgan, die es mit sich bringt, dass dieses nicht in Konkurrenz zu den Fachgerichten treten darf und die Gewährung von Grundrechtsschutz zunächst und vorrangig Aufgabe der Fachgerichte ist,³⁵⁴ wird hinreichend gewahrt, wenn der BFH die Verfassungsmäßigkeit bereits abschließend geprüft hat. Der Zweck der Sicherstellung der umfassenden fachgerichtlichen Vorprüfung ist bereits erfüllt. Allein die Entlastungsfunktion für das BVerfG spielt noch eine Rolle. Denn solange die Möglichkeit besteht, dass der BFH beispielsweise aufgrund einer Vorlage an den EuGH den Verwaltungsakt aufheben wird, könnte sich eine Verfassungsbeschwerde erübrigen. Die Entlastungsfunktion soll jedoch das BVerfG vor allem vor Missbrauch und übermäßiger Inanspruchnahme schützen und die Funktionsfähigkeit des BVerfG erhalten.³⁵⁵ Diese Zwecke sind bei den gerade beschriebenen Ausnahmefällen, bei denen die Frage der Verfassungsmäßigkeit vom BFH bereits hinreichend geprüft worden ist, nicht gefährdet. In diesen Fällen muss das Interesse der Partei überwiegen, zeitlich parallel zu dem laufenden Vorlageverfahren die Verfassungswidrigkeit möglichst rasch durchzusetzen. Die Partei auf das laufende Vorlageverfahren an den GrS, den GmSOGB, das Landesverfassungsgericht oder den EuGH zu verweisen, das insbesondere im Fall der Vorlage an den EuGH sehr lange dauert, wäre unbillig.

In Einzelfällen verbleibt zudem die Möglichkeit der Ausnahme von der Rechtswegerschöpfung bei allgemeiner Bedeutung oder schwerem und unabwendbarem Nachteil (§ 90 Abs. 2 S. 2 BVerfGG).

³⁵³ *Schmidt-Bleibtreu*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 90 Rz. 203 m.w.N.

³⁵⁴ Stv. BVerfGE 77, 381, 401.

³⁵⁵ *Schmidt-Bleibtreu*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 90 Rz. 193 m.w.N.

III. Dauer der Wirkung des Vorlagebeschlusses

Die durch den Vorlagebeschluss entfalteten Wirkungen - insbesondere die Aussetzung des Ausgangsverfahrens - können durch das Gericht, an das vorgelegt wurde, beendet werden, indem dieses über die Vorlage entscheidet und so die Entscheidungssperre für den BFH aufhebt.

Aus den unterschiedlichen Interessen der Parteien des Ausgangsverfahrens ergibt sich die Frage, ob auch ein Rechtsmittel gegen den Vorlagebeschluss des BFH zumindest wünschenswert wäre. Für den entscheidenden Senat des BFH ist es - insbesondere im Hinblick auf prozessökonomische Gesichtspunkte - von Interesse, ob und unter welchen Voraussetzungen er selbst die Vorlagewirkung beenden kann, indem er den Vorlagebeschluss noch vor der Entscheidung durch das Gericht, an das vorgelegt wurde, aufhebt.

1. Rechtsmittel gegen den Vorlagebeschluss

Ein Rechtsmittel gegen einen Vorlagebeschluss des BFH sieht das deutsche Recht nicht vor. Ein solches wäre auch nicht zu rechtfertigen. Für die Überprüfung der Zulässigkeit der Vorlage ist jeweils das Gericht bzw. der Senat, an den vorgelegt wird, zuständig. Eine vorgelagerte³⁵⁶ Prüfung durch eine dritte Stelle wäre schon aus prozessökonomischen Gründen nicht sinnvoll. Fragen, die das Gericht, an das die Vorlage erfolgt, nicht prüft, wie etwa die Entscheidung rechtlicher Vorfragen,³⁵⁷ dürfte auch ein Rechtsmittelgericht nicht prüfen. Denn hierfür ist der BFH als letztinstanzliches Gericht allein befugt.

Im Hinblick auf die Vorlage zum EuGH nach Art. 234 EGV wird in der Literatur vereinzelt eine Beschwerdemöglichkeit verlangt.³⁵⁸ Diese Auffassung stützt sich vor allem darauf, dass bei der Vorlage zum EuGH - im Gegensatz zur Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG - ein echter Ermessensspielraum besteht, der überprüfbar sein muss. Dies ist jedoch bei der Vorlage durch

³⁵⁶ Würde man ein Rechtsmittel annehmen, so dürfte das Gericht, an das vorgelegt wird, mit der Prüfung erst beginnen, wenn das Rechtsmittelverfahren abgeschlossen ist. Eine gleichzeitige Prüfung der Zulässigkeit würde zu kaum lösbaren, jedenfalls nicht sinnvollen Konkurrenzfragen führen.

³⁵⁷ BFH Grs, Beschluss v. 12.5.2003 GrS 2/00, BStBl. II 2004, 100; Beschluss v. 12.5.2003 GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95; Beschluss v. 7.8.2000 GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632.

³⁵⁸ So Pfeiffer, NJW 1994, 1996, 2000. Gegen eine Beschwerdemöglichkeit beim Vorlageverfahren zum EuGH - auch gegen eine solche bei unterinstanzlichen Gerichten - der BFH, Beschluss vom 27.1.1981 VII B 56/80, BStBl. II 1981, 324; *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 84 m.w.N., der auf die Ähnlichkeit der Vorlageentscheidung mit einer unanfechtbaren prozessleitenden Verfügung abstellt.

den BFH wegen dessen Vorlagepflicht nach Art. 234 Abs. 3 EGV schon nicht der Fall. Auch das zur Unterscheidung von der Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG angeführte Argument, nur dort führe die Aufhebung eines Vorlagebeschlusses durch eine Beschwerdeentscheidung zu der nicht hinnehmbaren Situation, dass das Ausgangsgericht gegen seine Überzeugung rechtswidriges Recht anwenden müsste, ist nicht stichhaltig. Der Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit bei Vorlagen nach Art. 100 Abs. 1 GG entspricht bei Vorlagen an den EuGH die Unklarheit über eine entscheidungserhebliche Auslegung von Gemeinschaftsrecht. Der BFH darf nicht gezwungen werden, im Bewusstsein seiner Unkenntnis der richtigen Auslegung eine Entscheidung ins Blaue hinein zu fällen. Aus diesem Grund können auch die Bedenken, den Parteien dürfe nicht in überschießendem Umfang ein Vorlageverfahren aufgedrängt werden,³⁵⁹ nicht greifen. Das Zwischenverfahren der Vorlage ist ein Verfahren zwischen einem BFH-Senat und einem anderen Spruchkörper, das für den BFH-Senat eine Entscheidungssperre aufheben soll.³⁶⁰ Der Wille der Parteien kann hier keine Rolle spielen.

Aufgrund der vorstehend³⁶¹ dargestellten untrennbaren Einheit von Vorlage und Aussetzung des Verfahrens kann es von vornherein nicht in Frage kommen, die Anfechtung allein der Verfahrensaussetzung zuzulassen.³⁶²

2. Aufhebung des Vorlagebeschlusses durch den BFH

Der BFH kann den Vorlagebeschluss aufheben und die Vorlage zurücknehmen, wenn das Ausgangsverfahren durch zulässige Prozesshandlungen der Parteien beendet wurde - so wenn die zugrunde liegende Klage zurückgenommen oder ein wirksamer Prozessvergleich geschlossen wurde. In diesem Fall ist die Grundlage für das Vorlageverfahren entfallen; eine Entscheidungssperre sowie eine Entscheidungserheblichkeit gibt es nicht mehr. Dasselbe gilt, wenn die Entscheidungserheblichkeit wegen einer Gesetzesänderung oder wegen einer zwischenzeitlich in einem anderen Verfahren ergangenen Entscheidung des Gerichts, an das vorgelegt wurde, wegfällt. Im Hinblick auf die Vorlageverfahren zum GrS und GmSOGB kann der vorlegende Senat des BFH den Vorlagebeschluss aufheben, wenn der Senat, von

³⁵⁹ Pfeiffer, NJW 1994, 1996, 1999.

³⁶⁰ Vgl. oben sub C.II.6.

³⁶¹ S. oben sub D.I.

³⁶² So im Ergebnis auch Ulsamer, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 305.

dessen Entscheidung abgewichen werden soll, während des anhängigen Vorlageverfahrens sich der Ansicht des vorlegenden Senats anschließt.³⁶³

Nach einer Ansicht in der Literatur³⁶⁴ ist der BFH nicht befugt, den Vorlagebeschluss aufzuheben, wenn sich allein seine Rechtsansicht ändert. Diese Situation ergibt sich insbesondere dann, wenn der BFH die Entscheidungserheblichkeit anders beurteilt oder - im Vorlageverfahren zum BVerfG oder EuGH - seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit bzw. seine Unkenntnis über eine Auslegung nicht mehr gegeben ist. Es wäre die alleinige Befugnis des Gerichts, an das vorgelegt wird, über den Vorlagebeschluss zu entscheiden. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Dadurch dass sich die Rechtsansicht des BFH ändert, wird dem Vorlageverfahren in gleicher Weise die Grundlage entzogen, wie wenn das Ausgangsverfahren beendet wird. Die Vorlagepflicht steht und fällt mit der Rechtsansicht des BFH. Ändert sie sich beispielsweise dahingehend, dass die Zulässigkeitsvoraussetzung der Entscheidungserheblichkeit entfällt, so gibt es für das Gericht, an das vorgelegt wurde, keinen Grund mehr, über die Vorlagefrage zu entscheiden. Es wäre nicht einzusehen, schon aus prozessökonomischen Gründen, wenn der BFH eine Vorlage nicht selbst zurücknehmen dürfte, sobald sie aufgrund seiner geänderten Rechtsansicht unzulässig wird, sondern das Gericht, an das vorgelegt wurde, zu einer förmlichen Verwerfung gezwungen würde.³⁶⁵ Auch aus praktischen Gründen bestünden Bedenken, da das Gericht, an das vorgelegt wird, von allein die Unzulässigkeit der Vorlage gar nicht zu erkennen vermag, sondern darauf angewiesen wäre, dass ihm der BFH die Änderung seiner Rechtsansicht mitteilt.

Selbst wenn in einem solchen Fall der BFH nicht gleichzeitig mit seiner Mitteilung die Vorlage zurücknimmt, sollte nicht eine förmliche Verwerfung erfolgen, sondern in einem Belehrungsschreiben die Aufhebung des Vorlagebeschlusses angeregt werden.³⁶⁶

³⁶³ Dazu, dass die bei der Vorlage zum GmSOGB hierfür vorgesehene Ausschlussfrist nicht sinnvoll ist, vgl. oben sub B.II.

³⁶⁴ Maunz, in: Maunz/Dürig, GG V, Art. 100 Rz. 39 m.w.N. für den Fall der Vorlage an das BVerfG.

³⁶⁵ So im Ergebnis auch Ulsamer, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 324; Klein, in: Benda/Klein, Verfassungsprozessrecht, Rz. 806.

³⁶⁶ Vgl. stv. BVerfGE 65, 308, 315.

IV. Bindung des FG an die Entscheidung des BFH zur Nicht-Vorlage nach § 126 Abs. 5 FGO

Gemäß § 126 Abs. 5 FGO hat das FG, an das der BFH die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverweist, die rechtliche Beurteilung des BFH seiner Entscheidung zugrunde zu legen. Diese Bindung besteht auch dann, wenn es um verfassungsrechtliche Vorfragen geht, selbst dann, wenn der BFH die Frage nicht ausdrücklich geprüft hat, sondern stillschweigend von der Verfassungsmäßigkeit einer Norm ausgegangen ist.³⁶⁷

Fraglich ist, ob dasselbe gilt, wenn der BFH in einer zurückverweisenden Entscheidung stillschweigend die Vereinbarkeit einer nationalen Norm mit dem Gemeinschaftsrecht bejaht hat.

Der EuGH³⁶⁸ stellt in den beiden Rheinmühlen-Entscheidungen fest, dass in diesem Fall die Bindung des § 126 Abs. 5 FGO zurücktreten müsse, wenn sich das FG verpflichtet fühle, den EuGH anzurufen. Art. 234 EGV ziele auch darauf ab, die Möglichkeit eine Norm vorzulegen und damit seine Anwendung selbst unter allen Umständen zu gewährleisten. Jede Lücke in dem so geschaffenen System würde die Wirksamkeit der Vertragsvorschriften und des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts in Frage stellen.³⁶⁹

Diese Rechtsprechung ist insbesondere im Hinblick auf eine mögliche Rechtfertigung eines Eingriffs der Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO in den Schutzbereich des Art. 234 EGV umstritten.

³⁶⁷ Vgl. *Ruban*, in: Gräber, FGO, § 126 Rz. 23 m.w.N. *Seer* wendet dagegen ein, dass der ausschließliche Zweck des § 126 Abs. 5 FGO, die Vermeidung eines Hin- und Herschiebens des Rechtsstreits zwischen den Instanzen, eine solche Auslegung nicht trägt (*Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 126 FGO Rz. 81). Dabei wird übersehen, dass neben diesem Zweck auch eine darüber hinausgehende Beschleunigung des Verfahrens sowie die Sicherung der Rechtssicherheit angestrebt werden (vgl. *Offerhaus*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 126 FGO Rz. 60).

³⁶⁸ EuGH – Rheinmühlen-Düsseldorf, Rs. C-166/73, Slg. 1974, 33 und Rs. C-146/73, Slg. 1974, 139.

³⁶⁹ EuGH – Rheinmühlen-Düsseldorf, Rs. C-166/73, Slg. 1974, 33, 38.

1. Eingriff der Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO in den Schutzbereich des Art. 234 Abs. 2 EGV

Das FG Rheinland-Pfalz postulierte einen Vorrang des § 126 Abs. 5 FGO vor Art. 234 Abs. 2 EGV und argumentierte, dass der EuGH sich in den Rheinmühlen-Entscheidungen nicht in den ihm gezogenen Grenzen halte. Der EuGH dürfe nämlich nicht Entscheidungen zu nationalem Prozessrecht treffen. Diese Sichtweise kann nicht überzeugen. Es wäre nicht nachzuvollziehen und würde dem Grundsatz des *effet utile* widersprechen, wenn der gemeinschaftsrechtliche Anwendungsvorrang nationales Verfahrensrecht nicht betreffen würde. Eine Vorschrift wie § 126 Abs. 5 FGO, welche die Vorlagemöglichkeit an den EuGH durch Finanzgerichte bei Zurückverweisung durch den BFH ausschließt, beeinträchtigt den Schutzbereich des Art. 234 Abs. 2 EGV und kann daher grundsätzlich dem Anwendungsvorrang unterfallen.³⁷⁰ Ein Eingriff ist zu bejahen. Insoweit ist dem EuGH zuzustimmen.

2. Rechtfertigung des Eingriffs

Der Eingriff kann gerechtfertigt sein.

a) Anwendung der Grundsätze der EuGH-Entscheidung Peterbroeck

Der EuGH hat in der Entscheidung Peterbroeck³⁷¹ erstmals die Möglichkeit aufgezeigt, dass gegen Art. 234 EGV verstoßendes nationales Verfahrensrecht gerechtfertigt ist. Als potenzielle Vorbehalte nennt der EuGH beispielhaft den Schutz der Verteidigungsrechte, den Grundsatz der Rechtssicherheit und den ordnungsgemäßen Ablauf des Verfahrens. Eine weitere Präzisierung erfolgt nicht. Die aufgezählten Rechtsgrundsätze sowie das allgemeine Ziel der einheitlichen und gleichmäßigen Anwendung des Gemeinschaftsrechts in allen Mitgliedsstaaten lassen darauf schließen, dass nach der Ansicht des EuGH das Gemeinschaftsrecht, insbesondere dessen allgemeine Rechtsgrundsätze, und nicht etwa dem jeweiligen nationalen Recht eigene Rechtsgrundsätze zur Rechtfertigung dienen können.³⁷² §

³⁷⁰ So im Ergebnis auch *Oexle*, NVwZ 2002, 1328, 1329; *Reiche*, EuZW 1995, 569, 570; *Dautzenberg*, RIW 1995, 519 f.

³⁷¹ EuGH – Peterbroeck, Rs. C-312/93, Slg. 1995, 4615.

³⁷² So auch *Oexle*, NVwZ 2002, 1328, 1331.

126 Abs. 5 FGO bezweckt sowohl die Rechtssicherheit als auch einen ordnungsgemäßen Ablauf des Verfahrens. Eine Rechtfertigung kommt daher in Betracht, zwangsläufige Folge ist sie jedoch noch nicht.³⁷³ Da die Rechtsgrundsätze sehr weit gefasst sind, darf nicht jede nachvollziehbare Bezugnahme auf diese zur Rechtfertigung führen. Vielmehr ist in einer zweiten Stufe zu prüfen, ob § 126 Abs. 5 FGO auch in seiner konkreten Ausgestaltung noch mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Aus der Entscheidung Peterbroeck ist abzuleiten, dass einer solchen Prüfung eine wertende Rechtsvergleichung zugrunde zu legen ist.³⁷⁴ Dies bedeutet, dass eine Rechtfertigung dann zu bejahen ist, wenn § 126 Abs. 5 FGO einem den Interessen des Gemeinschaftsrechts entsprechenden Rechtswert entspricht, der auch von anderen Mitgliedstaaten geteilt wird; dies ist der Fall, wenn in diesen Staaten ähnliche Grundsätze bestehen. Verfahrensrechtliche Bestimmungen, die innerhalb eines Rechtszugs ein niederrangiges Gericht an die rechtliche Beurteilung eines übergeordneten Gerichts binden, gibt es in den Verfahrensordnungen beinahe aller Mitgliedstaaten. Auch das Gemeinschaftsrecht sieht eine solche Regelung vor; nach Art. 54 Abs. 2 EuGH-Satzung ist das EuG nach Zurückverweisung durch den EuGH an dessen rechtliche Beurteilung gebunden. Die Voraussetzung der wertenden Rechtsvergleichung wird daher von § 126 Abs. 5 FGO erfüllt. Folgt man diesen Grundsätzen, ist der Eingriff von § 126 Abs. 5 FGO in den Schutzbereich von Art. 234 EGV gerechtfertigt.

Aufgrund der Übertragung der Grundsätze der neueren Peterbroeck-Entscheidung auf das Verhältnis von Art. 234 EGV und § 126 Abs. 5 FGO ist anzunehmen, dass der EuGH heute auf eine erneute Vorlage hin von den Rheinmühlen-Entscheidungen abweichen und dem Art. 234 EGV keinen Vorrang mehr einräumen würde.³⁷⁵

b) Einwand des effet utile

Der Einwand des effet utile im Gemeinschaftsrecht führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn die vorzunehmende Abwägung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit fällt zugunsten letzterem und damit zugunsten der Bindungswirkung der Entscheidung des BFH aus. Dem

³⁷³ In der Entscheidung Peterbroeck schied eine Rechtfertigung aus, obgleich die dem Art. 234 EGV widersprechende Bestimmung auf zwei der genannten Grundsätze beruhte.

³⁷⁴ So auch *Oexle*, NVwZ 2002, 1328, 1331 f.

³⁷⁵ Auch der BFH schließt in dem Urteil vom 2.4.1996 VII R 119/94, BFHE 180, 231 eine solche Rechtsprechungsumkehr des EuGH aufgrund der Peterbroeck-Entscheidung ausdrücklich nicht aus. Der BFH konnte die Frage des Verhältnisses von Art. 234 Abs. 2 EGV und § 126 Abs. 5 FGO aufgrund fehlender Entscheidungserheblichkeit offen lassen (s. oben C.II.1.c)).

Grundsatz der möglichst effektiven Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts wird bereits dadurch Genüge getan, dass der BFH vor der Zurückverweisung verpflichtet ist, bei Auslegungszweifeln den EuGH anzurufen. Die Finanzgerichte hatten zudem bereits im ersten Durchgang des Verfahrens die Möglichkeit, die betreffende Rechtsfrage dem EuGH vorzulegen. Nach der Zurückverweisung durch den BFH ist es daher gerechtfertigt, dass dessen Entscheidung zur Nicht-Vorlage Bindungswirkung besitzt. Auf diese Weise kann eine Verfahrensverzögerung und eine damit einhergehende Rechtsunsicherheit, die dadurch entstehen würde, dass das Finanzgericht sich nunmehr zu einer Vorlage entscheidet, vermieden werden.

Im Ergebnis sind die Finanzgerichte bei der Zurückverweisung durch den BFH an dessen Entscheidung, eine Rechtsfrage nicht vorzulegen, gebunden.³⁷⁶ Eine Vorlage nach Art. 234 Abs. 2 EGV ist ihnen in diesem Fall verwehrt. Die entgegenstehende Ansicht in der Literatur³⁷⁷ übersieht die Möglichkeit der Rechtfertigung, insbesondere im Hinblick auf die Peterbroeck-Entscheidung des EuGH.

V. Vorgehen gegen die Nicht-Vorlage durch den BFH

Das Interesse der Parteien an einer Vorlage wirft die Frage auf, ob ein Verstoß des BFH gegen seine Vorlagepflicht hinreichend sanktioniert ist.³⁷⁸

1. Verfassungsbeschwerde wegen Verletzung des Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG

Legt der BFH eine Rechtsfrage an einen anderen Spruchkörper nicht vor, obwohl die jeweiligen Voraussetzungen für eine Vorlagepflicht vorliegen, so kommt ein Verstoß gegen

³⁷⁶ So im Ergebnis auch *Offerhaus*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 126 FGO Rz. 64; *Ruban*, in: Gräber, FGO, § 126 Rz. 23; *Oexle*, NVwZ 2002, 1333. Dieses Ergebnis ist übertragbar auf die Problematik der Selbstbindung des BFH an seine falschen früheren Entscheidungen. Eine dem § 126 Abs. 5 FGO entsprechende Regelung gibt es zwar nicht. Die Selbstbindung reicht jedoch so weit wie die Bindung des Instanzgerichts, also des FG (vgl. *Meilicke*, RIW 1994, 477 m.w.N.).

³⁷⁷ *Reiche*, EuZW 1995, 569, 570; *Dautzenberg*, RIW 1995, 519 f.

³⁷⁸ Der Umstand, dass das deutsche Recht keine Beschwerde für diesen Fall vorsieht, ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn weder aus Art. 19 Abs. 4 GG noch aus dem Rechtsstaatsprinzip lässt sich ein Anspruch auf eine weitere richterliche Instanz herleiten (BVerfGE 65, 76). Vereinzelt wird ein Antrag auf Selbsthilfe in der letzten Instanz gefordert (so *Schneider*, MDR 2000, 10, 12). Ein solcher ist abzulehnen. Abgesehen davon, dass er nur für den Fall aussichtsreich und damit sinnvoll erscheint, wenn sowohl der BFH als auch die Parteien eine vorzulegende Frage während des laufenden Verfahrens übersehen haben, ist es aus Gründen der Rechtssicherheit grundsätzlich zu vermeiden, dass das letztinstanzliche Urteil bei Erlass noch einer Rechtskraft entbehrt.

D. Wirkungen des Vorlagebeschlusses sowie der Entscheidung zur Nichtvorlage

Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG in Betracht. Das BVerfG³⁷⁹, die Landesverfassungsgerichte, der EuGH³⁸⁰ sowie der GrS³⁸¹ und der GmSOGB³⁸² sind jeweils als gesetzlicher Richter i.S.d. Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG anerkannt. Bei der Vorlage zum GrS gemäß § 11 FGO kommt ein Verstoß nur in den Fällen der Divergenzvorlage in Betracht, da nur dort eine Vorlagepflicht besteht. Eine Verletzung des Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG kann mit der Verfassungsbeschwerde zum BVerfG gerügt werden.

Ein Verstoß gegen das Gebot des gesetzlichen Richters nach Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG liegt nicht bereits bei jeder pflichtwidrigen Missachtung der Vorlagepflicht vor.³⁸³ Vielmehr verletzt nur eine willkürliche Nichtbeachtung der Vorlagepflicht das Recht auf den gesetzlichen Richter.³⁸⁴ Das BVerfG nimmt eine Willkür an, wenn die Entscheidung des nicht vorliegenden Gerichts bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz beherrschenden Gedanken nicht mehr verständlich erscheint und offensichtlich unhaltbar ist.³⁸⁵ Bei der willkürlichen Verkennung der Vorlagepflicht kommen drei Falltypen in Betracht:

- der BFH verkennt grundsätzlich die Vorlagepflicht (er zieht beispielsweise eine Vorlage an den EuGH trotz der - seiner Auffassung nach bestehenden - Entscheidungserheblichkeit der Rechtsfrage überhaupt nicht in Betracht, obwohl er selbst Zweifel hinsichtlich der richtigen Beantwortung der Frage hat);
- der BFH weicht bewusst von der Rechtsprechung eines anderen Spruchkörpers zu in Rede stehenden, entscheidungserheblichen Fragen ab und legt gleichwohl nicht oder nicht neuerlich vor;
- der BFH überschreitet in Fällen, in denen es noch keine einschlägige Rechtsprechung gibt oder die vorhandene Rechtsprechung die entscheidungserhebliche Frage möglicherweise noch nicht erschöpfend beantwortet oder eine Fortentwicklung der Rechtsprechung nicht nur eine entfernte Möglichkeit erscheint, den ihm zukommenden Beurteilungsspielraum in unvertretbarer Weise.³⁸⁶

³⁷⁹ Sieckmann, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 12 m.w.N.

³⁸⁰ BVerfGE 82, 159, 195; Gaitanides, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 71 m.w.N.

³⁸¹ Ruban, in: Gräber, FGO, § 11 Rz. 3 m.w.N.

³⁸² BVerfG, NJW 1992, 2077; Pietzner, in: Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner, VwGO, Anh § 11 Rz. 7.

³⁸³ Dem verfassungsrechtlichen Stellenwert von Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG würde es widersprechen, jeden einfachen, irrtümlichen Verstoß gegen eine Vorlagepflicht unter den Schutz dieser Vorschrift zu stellen (so auch Vedder, NJW 1987, 526, 531).

³⁸⁴ BVerfG, NJW 1988, 1456 m.w.N.

³⁸⁵ Vgl. stv. BVerfGE 29, 198, 207.

³⁸⁶ BVerfG, NJW 1988, 1456 m.w.N.

Da die ersten beiden Fallvarianten nur von sehr geringer Praxisrelevanz sein dürften, kommt es darauf an, ob die dritte Fallgruppe zu einer ausreichenden Möglichkeit der Sanktionierung führt. Nach der Auffassung des BVerfG³⁸⁷ wird der Beurteilungsspielraum dann unvertretbar überschritten, wenn mögliche Gegenauffassungen zu der entscheidungserheblichen Frage gegenüber der vom Gericht vertretenen Meinung „eindeutig vorzuziehen“ seien, so dass eine unhaltbare Handhabung der Vorlagepflicht offensichtlich sei. Dies bedeutet, dass die Gegenauffassung der Ansicht des BFH unzweifelhaft überlegen sein muss. Damit wird eine sehr hohe Hürde aufgestellt, so dass eine entsprechende Verfassungsbeschwerde wohl nur in extremen Ausnahmefällen erfolgreich sein kann.³⁸⁸

2. Unzureichende Sanktionierung bei Unterlassen einer Vorlage zum EuGH

Bei der Vorlage zum EuGH nach Art. 234 Abs. 3 EGV ist diese Sanktionsmöglichkeit unzureichend. Es ist praktisch kaum ein Fall denkbar, in dem der Beschwerdeführer eine als „eindeutig vorziehbar“ zu wertende Auslegungsvariante geltend machen kann, da es gerade die Sache des EuGH ist, festzulegen, welche von mehreren Auslegungsvarianten richtig ist.³⁸⁹ Der Verpflichtung der Bundesrepublik Deutschland zur möglichst wirksamen Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts entsprechend dem Grundsatz des *effet utile* wird diese restriktive Rechtsprechung nicht gerecht. Aufgrund der unzureichenden Sanktionsmöglichkeit wird die von Art. 234 Abs. 3 EGV bezweckte einheitliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts ungenügend gefördert. Anstelle der Voraussetzung, dass die Gegenmeinung eindeutig vorzuziehen sei, sollte es für einen Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG ausreichen, wenn die Nichtvorlage sachlich nicht gerechtfertigt werden kann; es sollte nicht umgekehrt dargelegt und nachgewiesen werden müssen, dass die Gegenauffassung „eindeutig vorzuziehen“ ist.³⁹⁰

Die bei der Willkür-Definition des BVerfG auftretende Rechtsschutzverkürzung im Hinblick auf die erschwerte Einlegung einer Verfassungsbeschwerde kann nicht durch andere Sanktionsmöglichkeiten kompensiert werden. Ein Vertragsverletzungsverfahren³⁹¹ nach Art.

³⁸⁷ BVerfGE 82, 159, 195; BVerfG, NJW 1988, 1456.

³⁸⁸ Clausnitzer, NJW 1989, 641, 643.

³⁸⁹ Clausnitzer, NJW 1989, 641, 643.

³⁹⁰ Vgl. auch Vedder, NJW 1987, 526, 531; Schiller, NJW 1983, 2736.

³⁹¹ Die Missachtung der Vorlagepflicht stellt eine Verletzung des EGV durch den Mitgliedstaat dar (vgl. Lipp, NJW 2001, 2657, 2658).

226 f. EGV ist kaum effizient, da die Regierung und der Gesetzgeber wegen der gerichtlichen Unabhängigkeit (Gewaltenteilungsprinzip) nicht in der Lage sind, die nach Art. 228 EGV erforderlichen Konsequenzen einer Verurteilung zu ziehen, d.h. den BFH zu einer Vorlage zu zwingen. Einer Abänderung der konkreten Entscheidung des BFH wird in den meisten Fällen zudem deren Rechtskraft entgegenstehen. Die Kommission leitet in der Praxis ein Vertragsverletzungsverfahren nur dann ein, wenn die obersten nationalen Gerichte die Inanspruchnahme des Vorabentscheidungsverfahrens grundsätzlich und systematisch ablehnen.³⁹² Ein gemeinschaftsrechtlicher Schadensersatzanspruch gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen Verstoßes gegen die Vorlagepflicht ist zwar denkbar, da ein solcher auch bei Rechtsverletzungen durch die richterliche Gewalt gegeben sein kann. Jedoch dürfte ein solcher Anspruch aufgrund der strengen Voraussetzungen regelmäßig ausscheiden. Für die qualifizierte Verletzung des Gemeinschaftsrechts wird gefordert, dass die Nichtvorlage auf objektiver Willkür des nicht vorlegenden Gerichts beruht.³⁹³ Geht man auch hier - konsequenterweise - von der Definition des Willkür-Begriffs durch das BVerfG aus,³⁹⁴ so ist praktisch kein Fall denkbar, in dem ein Schadensersatzanspruch begründet werden kann.

VI. Zwischenergebnis

Durch den Vorlagebeschluss tritt in jedem Vorlageverfahren zwangsläufig die Aussetzung des Ausgangsverfahrens ein. Ein explizit ausgesprochener Beschluss zur Verfahrensaussetzung ist in keinem Vorlageverfahren notwendig.

Ein Vorlagebeschluss bewirkt in jedem Vorlageverfahren grundsätzlich eine Sperre für die Verfassungsbeschwerde. Dies bedeutet, dass während des Vorlageverfahrens der Kläger des Ausgangsverfahrens keine Verfassungsbeschwerde zum BVerfG erheben kann, da noch keine rechtskräftige Entscheidung des BFH als letztinstanzliches Gericht vorliegt und somit der finanzgerichtliche Rechtsweg noch nicht erschöpft ist. Ausnahmsweise ist ein Abwarten der Endentscheidung des BFH im Ausgangsverfahren dann unzumutbar, wenn dieser nach außen deutlich zu erkennen gegeben hat, dass er die verfassungsrechtliche Situation bereits umfassend geprüft und sich der Ansicht der Partei, welche die Verfassungswidrigkeit rügt, nicht anschließt.

³⁹² *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 70 m.w.N.

³⁹³ *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 72 m.w.N.

³⁹⁴ Vgl. oben sub D.V.1.

D. Wirkungen des Vorlagebeschlusses sowie der Entscheidung zur Nichtvorlage

Die Wirkung des Vorlagebeschlusses dauert grundsätzlich an, bis das Gericht, an das vorgelegt wurde, über die Vorlage entscheidet und so die Entscheidungssperre für den BFH aufhebt. Der BFH kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen den Beschluss selbst aufheben und die Vorlage zurücknehmen. Eine Aufhebung und Rücknahme ist insbesondere dann geboten, wenn der BFH-Senat seine Rechtsansicht über die Entscheidungserheblichkeit ändert oder im Vorlageverfahren zum BVerfG oder EuGH seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit bzw. seine Unkenntnis über eine Auslegung nicht mehr gegeben ist. Ein Rechtsmittel gegen einen Vorlagebeschluss des BFH gibt es nicht. Ein solches wäre auch - vor allem aus prozessökonomischen Gründen - nicht sinnvoll.

Wenn der BFH in einer zurückverweisenden Entscheidung stillschweigend die Vereinbarkeit einer nationalen Norm mit dem Gemeinschaftsrecht bejaht hat, bindet diese Entscheidung zur Nicht-Vorlage das entsprechende FG im Sinne von § 126 Abs. 5 FGO. Dem FG ist es in diesem Fall verwehrt, den EuGH anzurufen. Die Bindungswirkung greift zwar in den Schutzbereich des Art. 234 Abs. 2 EGV ein, der Eingriff ist jedoch - unter Anwendung der Grundsätze der neueren Peterbroeck-Entscheidung des EuGH - gerechtfertigt. Das Ziel der Rechtssicherheit überwiegt bei einer Abwägung den *effet utile*.

Verstößt der BFH gegen seine Vorlagepflicht, führt nach der Rechtsprechung des BVerfG eine Verfassungsbeschwerde wegen Verstoßes gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG nur zum Erfolg, wenn die Vorlagepflicht willkürlich nicht beachtet wurde. Bei der Vorlage zum EuGH ist diese Sanktionsmöglichkeit im Hinblick auf den Grundsatz des *effet utile* unzureichend. Für einen Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG muss es ausreichen, wenn die Nichtvorlage sachlich nicht gerechtfertigt werden kann.

E. Zugrunde liegende Prinzipien

Den einzelnen Vorlagetypen liegen gemeinsame Prinzipien zugrunde. Diese Grundsätze unterscheiden sich jedoch in der Hinsicht, dass sie jeweils bei einzelnen Vorlagearten mehr oder weniger im Vordergrund stehen. Hiervon ausgehend können bestimmte Vorlagen an sich sowie einzelne Vorlagevoraussetzungen - insbesondere im Hinblick auf die unterschiedlich restriktive Auslegungspraxis bei den jeweiligen Vorlagetypen - gerechtfertigt werden.³⁹⁵

I. Zuständigkeitsabgrenzung

Auf das Prinzip der Zuständigkeitsabgrenzung stützen sich die Vorlage an das BVerfG, die Vorlage an ein Landesverfassungsgericht sowie die Vorlage an den EuGH.

1. Begriff

Der Begriff der Zuständigkeitsabgrenzung bedeutet, dass ein Senat des BFH eine bestimmte Prüfung bzw. eine bestimmte Entscheidung nicht vornehmen darf, sondern einem anderen Gericht zu überlassen hat, obgleich er hierzu ohne weiteres in der Lage wäre. Entsprechend sind für die Verwerfung³⁹⁶ eines nationalen Gesetzes wegen Verstoßes gegen das GG oder eine Landesverfassung, für die Verwerfung einer gemeinschaftsrechtlichen Norm wegen Verstoßes gegen den EGV sowie für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts bei Zweifeln nur das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht oder der EuGH zuständig.

Anders verhält es sich bei den Vorlagen an den GrS sowie an den GmSOGB. Da diese Vorlagen dann eingelegt werden, wenn ein Senat des BFH beabsichtigt, von einer bestimmten

³⁹⁵ Zunächst werden die Prinzipien behandelt, die nur einzelnen Vorlagearten zugrunde liegen, und anschließend die bei allen Vorlagen gemeinsam - wenn auch mit abweichender Gewichtung - auftretenden Grundsätze untersucht.

³⁹⁶ Im Gegensatz zum Verwerfungsrecht steht das Recht zur Prüfung von Verstößen gegen das GG, die Landesverfassungen und den EGV sämtlichen Gerichten zu. Diese Prüfungskompetenz zur Verwerfung von ungültigen Normen wird in Art. 100 GG und Art. 234 EGV vorausgesetzt und stillschweigend anerkannt. Sie ist somit verfassungsrechtlich garantiert. Ohne eine solche Prüfung wäre die Möglichkeit einer Vorlage nicht denkbar. Gerechtfertigt wird dieses Prüfungsrecht durch die Bindung jedes Richters an das Gesetz gemäß Art. 97 Abs. 1 GG sowie durch das Rechtsstaatsprinzip. Um die Bindung der Legislative an die Grundrechte gemäß Art. 1 Abs. 3 GG und an die verfassungsmäßige Ordnung gemäß Art. 20 Abs. 2 GG durchzusetzen, bedarf es einer permanenten Kontrolle der Legislative durch eine unabhängige neutrale Instanz als Ergänzung der gesetzgeberischen Selbstkontrolle (vgl. zum Ganzen stv. *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG V, Art. 100 Rz. 2 f.).

Rechtsprechung eines anderen Senats abzuweichen, muss diese Entscheidung denknotwendig von einem dritten - „schlichtenden“ - Spruchkörper getroffen werden. Der BFH-Senat, der von einer Rechtsprechung eines anderen Senats abweichen will, kann nicht selbst als „schlichtender“ Spruchkörper fungieren. Eine Zuständigkeitsabgrenzung in dem Sinn, dass der vorliegende Senat auch selbst entscheiden könnte, ist in diesem Fall nicht gegeben.

2. Ziele der Zuständigkeitsabgrenzung im Einzelnen

a) Effizienz

Indem die Zuständigkeit für Entscheidungen, ob eine Norm gegen Verfassungsrecht verstößt, beim BVerfG und den Landesverfassungsgerichten konzentriert wird, sind diese Spruchkörper in der Lage, effektiver solche Fragen zu klären, als wenn jedes einzelne Fachgericht hierzu berufen wäre. Das BVerfG sowie die Landesverfassungsgerichte sind auf die Prüfung der Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen spezialisiert und können daher schneller und - aufgrund eines besseren Überblicks über die Verfassungsproblematik - inhaltlich tiefergehender entsprechende Entscheidungen treffen.

Dasselbe gilt für die ausschließliche Zuständigkeit des EuGH für die Entscheidungen zur Unwirksamkeit von gemeinschaftlichen Rechtsakten und Klärung von Auslegungszweifeln hinsichtlich des EGV.

Der Gesichtspunkt der Effizienz spielt bei den Vorlagen zum EuGH eine größere Rolle als bei denjenigen zum BVerfG und zu den Landesverfassungsgerichten. Bei ersteren würde zum einen eine abschließende Entscheidung der nationalen Gerichte über das noch relativ junge und sehr komplexe europäische Recht eine noch größere Einarbeitungszeit erfordern. Zum anderen ist der BFH bereits bei Zweifeln befugt und verpflichtet vorzulegen. Eine endgültige, ins Detail gehende Prüfung bleibt dem spezialisierten EuGH überlassen. Bei den Vorlagen nach Art. 100 GG hingegen hat der BFH in der Begründung der Vorlage ausführlich darzustellen, weshalb er von der Unwirksamkeit der betreffenden Norm überzeugt ist. Dazu muss er sich sehr intensiv mit der jeweiligen Materie befassen.

b) Durchsetzung des Verfassungsrechts und Gemeinschaftsrechts

Ein wesentlicher Grund für die Konzentration der Entscheidungen über einen Verstoß gegen Verfassungsrecht und die Auslegung und Gültigkeit des Gemeinschaftsrechts ist bei Verfassungsgerichten und dem EuGH das Ziel der besseren Durchsetzung dieser höherrangigen Rechtsnormen.³⁹⁷ Bei der Vorlage zum GrS spielt die Durchsetzung des Rechts keine Rolle, da nicht Fragen eines übergeordneten Rechtsgebiets betroffen sind, sondern allein Rechtsprechungsdivergenzen auf derselben Rechtsebene vermieden werden sollen.

Dadurch dass das BVerfG, die Landesverfassungsgerichte und der EuGH darauf konzentriert und spezialisiert sind, Verstöße gegen Verfassungsrecht bzw. Gemeinschaftsrecht festzustellen und die Konsequenzen auszusprechen, kann in materieller Hinsicht eine viel tiefgehendere und genauere Prüfung erfolgen.³⁹⁸ Aufgrund dessen werden zum einen einzelne Probleme erst von diesen Gerichten erkannt. Zum anderen erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass materiell richtige Entscheidungen getroffen werden. Beide Aspekte dienen wesentlich der Durchsetzung der Verfassung bzw. des EGV.

Der besseren Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts verhilft zudem der Umstand, dass der EuGH bereits bei Zweifeln über die Auslegung des EGV angerufen werden muss. Hierdurch erhöht sich die Zahl der Vorlagen des BFH an den EuGH und damit dessen Einflussmöglichkeit.

Das Ziel der Durchsetzung des gemeinschaftlichen Rechts hat der EuGH auch in den Fällen vor Augen, in denen er - zur Unterstützung des vorlegenden Gerichts - von diesem nicht ausdrücklich aufgeworfene Fragen behandelt, soweit dies seiner Ansicht nach für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits zweckdienlich ist.³⁹⁹ Dasselbe gilt für das Bemühen des EuGH, dem vorlegenden Gericht eine wirklich nützliche Antwort zu geben.⁴⁰⁰

Vor allem wird die bessere Durchsetzung des Verfassungsrechts und des Gemeinschaftsrechts dadurch erreicht, dass die Entscheidungen des BVerfG sowie des EuGH nicht nur

³⁹⁷ Vgl. EuGH – Mecanarte, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I-3277 Rz. 43; *Groh*, EuZW 2002, 460, 461 im Hinblick auf die Vorlage nach Art. 234 EGV. Vgl. FG Hannover, Beschluss v. 21.4.2004 4 K 317/91, juris; *Tipke*, FR 1999, 532 im Hinblick auf die Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG.

³⁹⁸ Vgl. oben sub E.I.2.a).

³⁹⁹ Vgl. stv. EuGH – De Haan, Rs. C-61/98, Slg. 1999, I-5003 Rz. 28; *Groh*, EuZW 2002, 460, 462.

⁴⁰⁰ Vgl. stv. EuGH – Vaneetveld, Rs. C-316/93, Slg. 1994, I-763 Rz. 13.

Auswirkungen auf den konkreten Ausgangsfall beim BFH haben, sondern allgemeinverbindlich sind. Die Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes wird gemäß §§ 82 Abs. 1 i.V.m. 78 BVerfGG auch für alle anderen anhängigen sowie zukünftigen Rechtsstreitigkeiten verbindlich festgestellt. Urteilen des EuGH über die Ungültigkeit von Gemeinschaftsrecht kommt ebenso eine allgemeine Bindungswirkung zu.⁴⁰¹ Urteile zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts entfalten zumindest gegenüber dem BFH als letztinstanzlichem Gericht Bindungswirkung insoweit, als er sich der Auslegung des EuGH anzuschließen hat, sofern er nicht selbst eine Vorlage nach Art. 234 Abs. 3 EGV einreicht.⁴⁰²

c) Wahrung der Autorität des Normgebers

Ein weiterer Grund dafür, die Verwerfung nationaler Gesetze bei dem BVerfG und den Landesverfassungsgerichten zu konzentrieren, ist die Sicherung der Autorität des Gesetzgebers.⁴⁰³

Durch die Monopolisierung der Verwerfungskompetenz bei den Verfassungsgerichten soll verhindert werden, dass jedes einzelne nationale Gericht sich über den Willen des Bundes- und Landesgesetzgebers hinwegsetzen kann, indem es die von diesen Organen beschlossenen Gesetze nicht anwendet.⁴⁰⁴ Der deutsche Gesetzgeber als Verfassungsorgan beansprucht implizit, verfassungsgemäß zu handeln. Er kann daher zum einen verlangen, von anderen Verfassungsorganen und den Gerichten bei der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes hinreichend respektiert zu werden.⁴⁰⁵ Zum anderen ist es gerechtfertigt, dass die von ihm beschlossenen Gesetze nur von einem Gericht mit Verfassungsorganqualität - nämlich dem BVerfG und den Landesverfassungsgerichten - verworfen werden. Nur hierdurch wird ausreichend auf die demokratische Legitimation des parlamentarischen Gesetzgebers Rücksicht genommen.⁴⁰⁶

⁴⁰¹ *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 90 m.w.N.

⁴⁰² Vgl. stv. EUGH – C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, Slg. 1982, 3415; BFH, Urteil v. 13.6.2002 VI R 168/00, BStBl. II 2003, 765 im Anschluss an EuGH – Vestergaard, Rs. C-55/98, Slg. 1999, I-7641 ff. Darüber hinaus kommt einem EuGH-Urteil aufgrund den verallgemeinerten Auslegungsvorgaben für die in Rede stehende Norm des Gemeinschaftsrechts eine faktische Wirkung für andere vergleichbare Fälle - auch in anderen Mitgliedsstaaten - zu, welche sich auch nicht durch Nichtanwendungserlasse durch die Finanzverwaltung blockieren lässt (vgl. *Cordewener*, DStR 2004, 6, 11; *Voß*, DStR 2003, 441, 444).

⁴⁰³ Vgl. stv. BVerfGE 24, 173; 22, 328 für die Rechtfertigung des Art. 100 GG.

⁴⁰⁴ Vgl. stv. BVerfGE 97, 117, 122 m.w.N.; *Schmidt-Bleibtreu*, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. 100 Rz. 1b.

⁴⁰⁵ *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 3 m.w.N.

⁴⁰⁶ *Sturm*, in: Sachs, GG, Art. 100 Rz. 5.

Für Art. 234 EGV muss - im Hinblick auf die Verwerfungskompetenz des EuGH - entsprechendes gelten. Auch der gemeinschaftsrechtliche Normgeber darf zur Wahrung seiner Autorität beanspruchen, dass nicht jedes nationale Gericht jederzeit in der Lage ist, die von ihm geschaffenen Normen zu verwerfen, sondern hierfür ausschließlich ein gemeinschaftsrechtlich geschaffenes Organ zuständig ist.

d) Wahrung des Gewaltenteilungsgrundsatzes

Im Hinblick auf die Vorlagen zum BVerfG und zu den Landesverfassungsgerichten muss im Zusammenhang mit der Autorität des Gesetzgebers auch der Grundsatz der Gewaltenteilung nach Art. 20 Abs. 2 S. 2 GG beachtet werden. Im Fall der Verwerfung eines Gesetzes greifen die Verfassungsgerichte in den Grenzbereich gesetzgebungsähnlicher Funktionen über; die verfassungsgerichtliche Prüfung umfasst - losgelöst von der Anwendung des Verfassungsrechts auf den Einzelfall - vor allem allgemeine Erwägungen, die auch der Gesetzgeber selbst zu treffen hat.⁴⁰⁷ Die generalklauselartige Formulierung der Verfassungsnormen führt zudem häufig zu rechtsschöpferischen Entscheidungen der Verfassungsgerichte. Solche kommen - gerade in ihren politischen Bezügen - der gesetzgeberischen Tätigkeit zumindest sehr nahe.⁴⁰⁸

Das Prinzip der Gewaltenteilung schließt eine Verwerfungskompetenz der Verfassungsgerichte nicht aus. Denn trotz der gerade aufgezeigten Annäherung an die Gesetzgebung ist die Entscheidung über Vorlagen nach Art. 100 Abs. 1 GG als Rechtsprechung zu qualifizieren.⁴⁰⁹ Dies lässt sich insbesondere damit begründen, dass es sich um eine nachgängige Kontrolle handelt, deren Anlass ein konkreter Rechtsstreit ist; an einer Eigeninitiative, welche für die Gesetzgebungsgewalt typisch ist, fehlt es gerade.⁴¹⁰

Angesichts der aufgezeigten Einbeziehung von Elementen der Rechtssetzung⁴¹¹ ist jedoch bei der Ausgestaltung der Verwerfungskompetenz das Prinzip der Gewaltenteilung ausreichend

⁴⁰⁷ *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG V, Art. 100 Rz. 5.

⁴⁰⁸ Vgl. auch *Lechner*, in: *Lechner/Zuck*, BVerfGG, § 31 Rz. 36 ff.

⁴⁰⁹ Vgl. stv. BVerfGE 3, 225, 231, 235 f.; *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 3; *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG V, Art. 100 Rz. 5 m.w.N.

⁴¹⁰ *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG V, Art. 100 Rz. 5; *Meyer*, in: *Münch/Kunig*, GG III, Art. 100 Rz. 4.

⁴¹¹ Der Umstand, dass Rechtssetzung und Rechtsprechung nicht vollständig getrennt werden können, liegt letztendlich daran, dass der Staat zwar demokratisch-gewaltenteilig, jedoch zugleich verfassungsgebunden ist, was eine Überprüfung auch der Gesetzgebung erfordert (vgl. *Meyer*, in: *Münch/Kunig*, GG III, Art. 100 Rz. 2 m.w.N.).

zu berücksichtigen. Dies wird dadurch erreicht, dass die Verwerfungskompetenz nicht jedem Gericht zusteht, sondern ausschließlich einem Verfassungsorgan. Der Gewaltenteilungsgrundsatz ist daher ein Ziel der Zuständigkeitsabgrenzung. Das Verwerfungsmonopol des BVerfG dient insofern dem Schutz der gesetzgebenden Gewalt.⁴¹² Im Ergebnis spiegelt Art. 100 Abs. 1 GG eine Kompetenzverteilung zwischen Legislative und Judikative einerseits und zwischen Instanzgerichten und Verfassungsgericht andererseits wieder, die es dem BFH in jeglichem Stadium des Verfahrens verbietet, einem Gesetz ohne Aussetzung und Vorlage den Gehorsam zu versagen.⁴¹³

e) **Gewichtung der Ziele bei den einzelnen Vorlagen und Konsequenzen für die – unterschiedlichen – Zulässigkeitsvoraussetzungen**

Obleich die Vorlagen an das BVerfG und die Landesverfassungsgerichte sowie die Vorlage an den EuGH dieselben Ziele im Hinblick auf die Zuständigkeitsabgrenzung verfolgen, weichen die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Vorlagen voneinander ab.⁴¹⁴

Zum einen bestehen hinsichtlich der Entscheidungserheblichkeit bei den Vorlagen zum BVerfG und zu den Landesverfassungsgerichten wesentlich strengere Anforderungen als bei der Vorlage zum EuGH.⁴¹⁵

Ein weiterer bedeutender Unterschied ist darin zu sehen, dass der BFH für eine zulässige Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG von der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes überzeugt sein muss, während für eine Vorlage zum EuGH nach Art. 234 EGV bloße Auslegungszweifel oder Zweifel über die Gültigkeit einer gemeinschaftsrechtlichen Norm ausreichen.

Der Grund für diese Abweichungen liegt darin, dass die oben aufgezeigten Ziele bei den einzelnen Vorlagetypen unterschiedlich gewichtet sind. Die Vorlagen gehen insoweit von verschiedenen Ansätzen aus.

⁴¹² Meyer, in: Münch/Kunig, GG III, Art. 100 Rz. 3.

⁴¹³ Bettermann, NJW 1978, 612, 613.

⁴¹⁴ Vgl. FG Hannover, Beschluss v. 21.4.2004 4 K 317/91, juris, das die Abweichung als Argument dafür anführt, die Zulässigkeitsanforderungen der Vorlage an das BVerfG abzusenken. Im Folgenden wird jedoch gezeigt, dass die Abweichungen gerechtfertigt sind.

⁴¹⁵ S. oben sub C.II.1.b).

aa) *Priorität der Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts*

Bei der Vorlage an den EuGH nach Art. 234 EGV steht - was die Zuständigkeitsabgrenzung betrifft - das Ziel der Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts im Vordergrund. Dies liegt vor allem daran, dass der primäre Anwendungsfall des Art. 234 EGV die Vorlage wegen Auslegungszweifeln ist und nicht die Vorlage wegen Ungültigkeit einer gemeinschaftsrechtlichen Norm. Die Pflicht, den EuGH zur Klärung einer Auslegungsfrage anzurufen, soll sicherstellen, dass dem EGV die nötige Geltung und Anwendung verschafft wird. Bei der Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG steht der Zweck der Durchsetzung des Verfassungsrechts eher im Hintergrund. Diese unterschiedliche Gewichtung liegt insbesondere daran, dass der EGV noch relativ jung ist. Die im Normenkontrollverfahren vor den Verfassungsgerichten zu überprüfenden Gesetze hat der deutsche Gesetzgeber bereits unter Berücksichtigung und Zugrundelegung des Verfassungsrechts beschlossen bzw. als einfachgesetzliche Ausprägung des Verfassungsrechts entwickelt.⁴¹⁶ Im Gegensatz hierzu dürften die nationalen Gesetze, die den BFH zu einer Vorlage an den EuGH veranlassen, zum überwiegenden Teil schon vor der Geltung des EGV in Kraft getreten sein, so dass in diesen Fällen bei dem Gesetzesbeschluss die Normen des EGV noch gar nicht berücksichtigt werden konnten. Das gemeinschaftliche Recht muss insoweit - im Gegensatz zum deutschen Verfassungsrecht - erst noch über die Vorlagen zum EuGH durchgesetzt werden. Um dies zu ermöglichen, dürfen die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Vorlage an den EuGH, insbesondere die Entscheidungserheblichkeit, nicht zu streng gefasst werden. Die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts hängt davon ab, dass die Einleitung von Vorlageverfahren nach Art. 234 EGV gefördert und nicht gehemmt wird.⁴¹⁷ Die Vorlagepflicht muss daher früh eingreifen. Es ist insofern nur konsequent, wenn die Pflicht zur Vorlage bereits bei Zweifeln über die Auslegung der Normen des EGV besteht.

Aus der Schwerpunktsetzung auf die Durchsetzung des gemeinschaftlichen Rechts bei der Vorlage zum EuGH lässt sich auch die unterschiedliche Rolle von EuGH und BVerfG in Bezug auf die Verwerfung nationaler Normen ableiten. Der EuGH ist im Gegensatz zum BVerfG keine Normenkontrollinstanz, er kontrolliert keine nationalen Rechtsnormen.⁴¹⁸ Im

⁴¹⁶ Vorkonstitutionelle Gesetze können nicht überprüft werden (vgl. *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 26).

⁴¹⁷ *Olivares Tramon/Tüllmann*, NVwZ 2004, 43, 45.

⁴¹⁸ *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617, 1621.

Wege einer Arbeitsteilung bzw. Kooperation⁴¹⁹ konzentriert er sich ausschließlich auf die Festlegung der richtigen Auslegung des gemeinschaftlichen Rechts und überlässt es den nationalen Gerichten, in Konsequenz hierzu die nationalen Normen zu „verwerfen“ im Sinne der Entscheidung, sie nicht anzuwenden.

bb) Priorität der Autorität des deutschen Gesetzgebers

Bei der ausschließlichen Kompetenz der Verfassungsgerichte für Vorlagen nach Art. 100 Abs. 1 GG geht es - zumindest primär - nicht um eine Durchsetzung des Verfassungsrechts. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Gesetzgeber als Verfassungsorgan das vorgelegte Gesetz aus der Verfassung heraus entwickelt hat. Die Entscheidung des BVerfG, dass das vorgelegte Gesetz verfassungswidrig ist, stellt einen Ausnahmefall dar. Priorität hat das Ziel, die Autorität des Gesetzgebers und den Grundsatz der Gewaltenteilung zu wahren.⁴²⁰ Diese Prinzipien stehen zum Rechtsinstitut der Vorlage an sich in einem Spannungsverhältnis. Um dieses Spannungsverhältnis zu lösen, ist es gerechtfertigt, die Zulässigkeitsvoraussetzungen für eine Vorlage zum BVerfG zu erschweren.

Im Rahmen der Vorlage zum EuGH spielt die Autorität des Normgebers nur eine Rolle in Bezug auf die Ungültigerklärung einer gemeinschaftsrechtlichen Norm. Diese Variante der Vorlagefrage steht jedoch im Rahmen des Art. 234 EGV im Hintergrund.

cc) Mögliche künftige Entwicklungen

Die aktuelle Entwicklung zeigt, dass die Vorlage zum BVerfG nach Art. 100 Abs. 1 GG mit zunehmender Bedeutung dem Zweck der Durchsetzung des Verfassungsrechts dienen wird. Dies liegt daran, dass das Verfassungsrecht im Wandel der Zeit seine Bedeutung grundlegend ändern kann und einer von der herkömmlichen Auslegung sich unterscheidenden Interpretation zugänglich wird. Es wäre damit nicht mehr genügend gesichert, dass die vorgelegten Normen bei ihrer Verabschiedung die Verfassung - in ihrer aktuellen Bedeutung - ausreichend berücksichtigt haben. Ein aktuelles Beispiel ist die sich wandelnde Bedeutung des Art. 3 Abs. 1 GG im Steuerrecht. Die unterschiedliche Behandlung von Arbeits- und

⁴¹⁹ Vgl. *Iglesias*, NJW 2000, 1889.

⁴²⁰ Vgl. *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 3, nach dem der Aspekt der Autorität des Gesetzgebers auch in der Rechtsprechung des BVerfG gegenüber den sonstigen Zielen des Vorlageverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 GG im Vordergrund steht.

Kapital-einkünften wäre nach herkömmlicher Weise als steuerliche Ungleichbehandlung zu qualifizieren. Der realen Markt- und Wettbewerbsordnung wäre diese Ungleichbehandlung jedoch angemessen.⁴²¹ Da Kapital wesentlich mobiler ist als Arbeit, muss bei einer formal gleichen Besteuerung von Kapital und Arbeit befürchtet werden, dass das Kapital „ins Ausland abwandert“. Um in Zukunft den Erfordernissen des internationalen Wirtschaftsverkehrs Rechnung zu tragen, könnte man im Steuerrecht eine Gleichbehandlung abweichend von dem formalen Begriff der Gleichheit bejahen.

Was Vorlagen an den EuGH betrifft, könnte es unter Berücksichtigung der gerade entwickelten Grundsätze konsequent sein, hinsichtlich der Ungültigerklärung von Normen ähnlich strenge Zulässigkeitsvoraussetzungen anzusetzen wie bei Art. 100 Abs. 1 GG. Da die Autorität des Normgebers eher in den Vordergrund rückt,⁴²² wäre es denkbar, insoweit eine eigene Vorlagenorm zu schaffen, welche eine Voraussetzung der Überzeugung von der Ungültigkeit der gemeinschaftsrechtlichen Norm vorsieht.

II. Individualrechtsschutz

Das Prinzip des Individualrechtsschutzes ist sowohl bei der Vorlage zum EuGH als auch bei den Vorlagen zum BVerfG und zu den Landesverfassungsgerichten von Bedeutung. Dieser Grundsatz wird auch mit anderen Begriffen umschrieben, wie dem Gebot des effektiven Rechtsschutzes oder dem Justizgewähranspruch des Betroffenen.⁴²³

1. Durchsetzung der gemeinschaftlichen Rechte durch Auslegung des EGV

Der EuGH hat zwar bisher den Individualrechtsschutz im Zusammenhang mit seiner Zuständigkeit nicht ausdrücklich als Ziel des Verfahrens nach Art. 234 EGV anerkannt. Dem Vorlageverfahren in der Variante des Auslegungersuchens nach Art. 234 Abs. 1 Buchstabe a) EGV kommt jedoch insofern eine besondere Bedeutung für den Schutz individueller Rechtspositionen zu, als es mehr als alle anderen Verfahren vor dem EuGH die praktische

⁴²¹ Tätigkeitsbericht 2003 des Max-Planck-Instituts für Geistiges Eigentum, Wettbewerbs- und Steuerrecht, 66.

⁴²² S. oben sub E.I.2.e)bb).

⁴²³ Vgl. *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 4.

Wirkung der dem Einzelnen durch das Gemeinschaftsrecht verliehenen Rechte sichert.⁴²⁴ Die grundlegenden gemeinschaftsrechtlichen Prinzipien des Vorrangs und der unmittelbaren Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts kann der Einzelne durchsetzen, indem er sich vor dem BFH auf den Verstoß einer ihn unmittelbar belastenden nationalen Norm gegen Gemeinschaftsrecht beruft und eine Klärung im Vorabentscheidungsverfahren anregt. Legt der BFH die Frage dem EuGH vor, prüft dieser zwar nicht unmittelbar das nationale Recht am Maßstab des Gemeinschaftsrechts, jedoch kommt es im Ergebnis zu einer mittelbaren Überprüfung des nationalen Rechts. Gelangt der EuGH zu der Erkenntnis, der EGV sei so auszulegen, dass eine nationale Norm mit diesem unvereinbar wäre, so darf der BFH diese Norm wegen des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts in dem anhängigen Ausgangsverfahren nicht anwenden. Art. 234 EGV schließt hierdurch eine wesentliche Rechtsschutzlücke für den Einzelnen, da es im Gemeinschaftsrecht keinen Rechtsbehelf für natürliche und juristische Personen gibt, sich vor dem EuGH unmittelbar gegen einen Mitgliedsstaat wegen eines Verstoßes gegen Gemeinschaftsrecht zu wehren.⁴²⁵

Bezeichnend für die enge Verknüpfung von Individualrechtsschutz und Vorlagerecht ist, dass die für den Einzelnen zentralen Rechtsgrundsätze der unmittelbaren Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts sowie des Vorrangs von Gemeinschaftsrecht vor nationalem Recht auf Auslegungsfragen hin entwickelt wurden.

Dem Individualrechtsschutz wird zudem dadurch entsprochen, dass die Auslegung des EGV durch den EuGH als hierauf spezialisiertes und damit sich durch die größte Kompetenz auszeichnendes Gericht eine gegenüber nationalen Gerichten erhöhte Gewähr für die Richtigkeit bieten kann.⁴²⁶ So ist sichergestellt, dass auch bei Auslegungsfragen von besonderer Schwierigkeit eine für den Einzelnen schwere und eventuell irreparable Verletzung eines bedeutenden Rechtsguts vermieden werden kann.

Eingeschränkt ist dieser Rechtsschutz zum einen dadurch, dass der Einzelne gegenüber dem BFH keinen Anspruch auf die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens hat.⁴²⁷ Zwar ist der BFH gemäß Art. 234 Abs. 3 EGV zur Vorlage verpflichtet, sofern er vernünftige Zweifel hinsichtlich der Auslegung des EGV hegt. Gemäß dem Grundsatz des *effet utile* hat er diese

⁴²⁴ *Wegener*, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 234 EGV Rz. 1.

⁴²⁵ *Borchardt*, in: Lenz/Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Art. 234 EGV Rz. 2.

⁴²⁶ So auch *Groh*, EuZW 2002, 460, 462, 464.

⁴²⁷ S. oben sub C.II.6.

Vorlagepflicht zudem so effektiv wie möglich umzusetzen. Dennoch ist der einzelne auf die eigenständige Erfüllung dieser Pflichten durch den BFH und somit auf die „Vorlagefreudigkeit“ des BFH angewiesen. Verletzungen der Vorlagepflichten sind bis heute nur in sehr eng umgrenztem Umfang sanktionsfähig, da die möglichen Rechtsinstitute⁴²⁸ sehr restriktiv gehandhabt werden.⁴²⁹

Zum anderen wird der Zweck der Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts durch die zeitliche Verzögerung des Ausgangsverfahrens eingeschränkt. Ein Vorabentscheidungsverfahren dauert derzeit im Durchschnitt etwa zwei Jahre.⁴³⁰ Das Recht auf effektiven Rechtsschutz beinhaltet jedoch auch das Recht auf eine angemessene Dauer des Verfahrens.⁴³¹ Der Vertrag von Nizza sieht daher zur Beschleunigung des Verfahrens unter anderem vor, dass bestimmte Vorlagegegenstände dem EuG übertragen werden können⁴³² sowie dass auf Antrag des nationalen Gerichts Vorabentscheidungsersuchen bei außerordentlicher Dringlichkeit gemäß Art. 104a VerfO EuGH einem beschleunigten Verfahren unterworfen werden können.⁴³³

2. Abwehr ungültiger Gemeinschaftsrechtsakte

Zudem erweitert das Vorabentscheidungsverfahren den Individualrechtsschutz insoweit, als der Einzelne die inzidente Kontrolle der Gültigkeit von ihm zumindest mittelbar belastenden Gemeinschaftsrechtsakten veranlassen und somit aus dem Gemeinschaftsrecht resultierende Pflichten abwehren kann (Art. 234 Abs. 1 Buchstabe b) EGV).⁴³⁴

Durch die Nichtigkeitsklage gemäß Art. 230 Abs. 4 EGV kann der Kläger nur gegen ihn unmittelbar und individuell betreffende Rechtsakte vorgehen. Nicht hiervon erfasst ist dasjenige Sekundärrecht der Gemeinschaftsorgane, das den Einzelnen erst im Rahmen der Umsetzung durch eine nationale Norm oder einen nationalen Verwaltungsakt individuell betrifft. In einem solchen Fall hat der Betroffene den nationalen finanzgerichtlichen Rechtsweg zu beschreiten und die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens zu

⁴²⁸ Verfassungsbeschwerde wegen Verstoß gegen Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG, Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 26 f. EGV und mitgliedstaatliche Haftung.

⁴²⁹ S. oben sub D.V.

⁴³⁰ Vgl. *Cordewener*, DStR 2004, 6, 11; *Rösler*, ZRP 2000, 52; Jahresbericht der Gemeinschaftsgerichte 2000, 261.

⁴³¹ EuGH – Baustahlgewebe, Rs. C-185/95 P, Slg. 1998, I-8417 Rz. 21.

⁴³² S. oben sub B.V.2.

⁴³³ *Ehricke*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 234 EGV Rz. 2.

⁴³⁴ Vgl. *Danwitz*, NJW 1993, 1108, 1111.

veranlassen, indem er sich auf die Ungültigkeit des zugrunde liegenden Gemeinschaftsrechtsaktes beruft. Durch die daraufhin im Vorlageverfahren erfolgende Überprüfung des gemeinschaftsrechtlichen Sekundärrechts wird die Rechtsschutzlücke des Art. 230 Abs. 4 EGV - zumindest teilweise - geschlossen und der Individualrechtsschutz somit erweitert.⁴³⁵ Der EuGH hat dementsprechend im Einzelfall Direktklagen nach Art. 230 Abs. 4 EGV ausdrücklich unter Hinweis auf die im Vorabentscheidungsverfahren bestehenden Rechtsschutzmöglichkeiten abgewiesen.⁴³⁶

Gemäß dem in Art. 10 EGV niedergelegten Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit über die Einlegung von Rechtsbehelfen sind die nationalen Gerichte verpflichtet, die nationalen Verfahrensvorschriften so auszulegen und anzuwenden, dass natürliche und juristische Personen die Rechtmäßigkeit jeder nationalen Entscheidung gerichtlich anfechten und sich dabei auf die Ungültigkeit eines zugrunde liegenden Gemeinschaftsrechtsaktes berufen können.⁴³⁷

Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Schwächen bei der Sanktion einer rechtswidrig unterbliebenen Vorlage an den EuGH und der damit einhergehenden Einschränkung des Rechtsschutzes gilt das oben⁴³⁸ Gesagte entsprechend.

3. Art. 100 Abs. 1 GG als Mittel des Individualrechtsschutzes

Ebenso wie Art. 234 Abs. 1 Buchstabe b) EGV dem Einzelnen zur Abwehr ungültiger Gemeinschaftsrechtsakte dient, wenn dieser sich im nationalen Finanzgerichtsverfahren auf die Ungültigkeit des Gemeinschaftsrechtsaktes beruft, ist auch Art. 100 Abs. 1 GG ein Mittel des Individualrechtsschutzes.⁴³⁹

⁴³⁵ Vgl. *Borchardt*, in: Lenz/Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Art. 234 EGV Rz. 2; *Ehricke*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 234 EGV Rz. 6; *Gaitanides*, in: von der Groeben/Schwarze, EGV/EUV IV, Art. 234 EGV Rz. 13; *Schwarze*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 234 EGV Rz. 4.

⁴³⁶ *Danwitz*, NJW 1993, 1108, 1111 m.w.N.

⁴³⁷ EuGH – Union de Pequeños Agricultores, Rs. C-50/00 P, EuZW 2002, 529.

⁴³⁸ Vgl. oben sub E.II.1.

⁴³⁹ Vgl. auch FG Hannover, Beschluss v. 21.4.2004 4 K 317/91, juris; ablehnend *Sturm*, in: Sachs, GG, Art. 100 Rz. 4, der seine Auffassung, dass Art. 100 Abs. 1 GG nicht den Schutz subjektiver Rechtspositionen intendiert, vor allem mit der fehlenden Möglichkeit des Verfahrensbeteiligten, die Vorlage zu erzwingen, begründet. Hiergegen ist einzuwenden, dass eine willkürliche Nichtvorlage trotz vorliegender Vorlagepflicht den Anspruch auf den gesetzlichen Richter nach Art. 101 Abs. 1 S. 2 GG verletzt und infolgedessen eine Vorlage über eine Verfassungsbeschwerde indirekt durchsetzbar sein kann (vgl. hierzu oben sub D.V.).

Das BVerfG erkennt die Qualifizierung der Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG als ein Mittel des Individualrechtsschutzes an, indem es eine Vorlage wegen einer gleichheitswidrigen Belastung eines am Ausgangsverfahren nicht Beteiligten⁴⁴⁰ oder wegen einer Verfassungswidrigkeit im konstruierten Sachverhalt⁴⁴¹ ablehnt.⁴⁴² Der Grund für die Ablehnung solcher Vorlagen ist die fehlende Entscheidungserheblichkeit, welche nur dann vorliegt, wenn gerade der individuelle Kläger des Ausgangsverfahrens bessergestellt wird.⁴⁴³ Insofern liegt der Voraussetzung der Entscheidungserheblichkeit der Gedanke des Individualrechtsschutzes zugrunde.

Der Umstand, dass das Vorlageverfahren ein Zwischenverfahren ist, an dem die Beteiligten des Ausgangsverfahrens nicht unmittelbar beteiligt sind,⁴⁴⁴ steht entgegen einer Literaturmeinung⁴⁴⁵ der Anerkennung des Individualrechtsschutzes als Vorlageziel nicht entgegen. Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb die unmittelbare Beteiligung von Kläger und Beklagtem im Vorlageverfahren zur Verwirklichung des Individualrechtsschutzes zwingend erforderlich sein sollte. Dasselbe gilt für den Grundsatz der Autorität des Gesetzgebers.⁴⁴⁶ Dieses Ziel auf der einen Seite sowie der Individualrechtsschutz auf der anderen Seite schließen sich nicht gegenseitig aus, sondern können - wenn auch der Schwerpunkt bei der Autorität des Gesetzgebers liegt⁴⁴⁷ - grundsätzlich nebeneinander bestehen.

III. Richterliche Rechtsfortbildung

Die richterliche Rechtsfortbildung wird bei sämtlichen Vorlagemöglichkeiten des BFH verwirklicht.

Die größte Bedeutung hat dieses Prinzip bei der Vorlage zum EuGH nach Art. 234 EGV. Denn ein Auslegungsersuchen - die häufigste Art der dem EuGH vorgelegten Fragen - setzt diesen in besonders effizienter Weise unmittelbar in die Lage, die

⁴⁴⁰ BVerfGE 67, 239 ff. Entsprechendes gilt für den gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss eines am Ausgangsverfahren nicht Beteiligten (vgl. BVerfGE 66, 100, 101 f.).

⁴⁴¹ BVerfGE 66, 226, 231 f.

⁴⁴² Vgl. BVerfGE 67, 239; *Sangmeister*, DStZ 1991, 581, 589 m.w.N.

⁴⁴³ S. oben sub B.III.2.b)cc)(1)(b) für den Fall des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses. Für die beiden anderen Fälle gilt die Argumentation entsprechend.

⁴⁴⁴ S. oben sub C.II.6.

⁴⁴⁵ *Sangmeister*, DStZ 1991, 581, 589.

⁴⁴⁶ Zu diesem Grundsatz s. oben sub E.I.2.c).

⁴⁴⁷ Vgl. oben sub E.I.2.e)bb).

Gemeinschaftsrechtsordnung entsprechend den Zielen der Gemeinschaft fortzuentwickeln.⁴⁴⁸ Im Hinblick auf den *effet utile* sowie den Auftrag in Art. 220 EGV, „die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung des Vertrages“ zu sichern, ist der EuGH sogar verpflichtet, durch eine weitere Ausgestaltung und Konkretisierung des Gemeinschaftsrechts im Vorlageverfahren Lücken in der Gemeinschaftsrechtsordnung zu schließen.⁴⁴⁹ Von dieser Möglichkeit macht der EuGH immer wieder Gebrauch. Insbesondere hat er die zentralen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts anlässlich von Vorlagen entwickelt: die Prinzipien des Vorrangs und der unmittelbaren Wirkung des Gemeinschaftsrechts, das richterrechtliche Institut der gemeinschaftlichen Staatshaftung, den Schutz der Grundrechte sowie die Grundsätze des Gemeinsamen Marktes und der Wettbewerbsordnung.⁴⁵⁰ Das Vorabentscheidungsverfahren gilt zu Recht als „Eckpfeiler“⁴⁵¹ des gemeinschaftlichen Gerichtssystems. Was den nationalen Bereich betrifft, hat die richterliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts nicht nur Bedeutung für den Ausgangsrechtsstreit, sondern ist ein höchst kreativer Prozess, mit dessen Hilfe insbesondere noch nicht angepasstes oder unvollständiges nationales Recht fortentwickelt werden kann.⁴⁵²

Der Umstand, dass die Rechtsfortbildung durch den EuGH im Vorlageverfahren - beispielsweise im Hinblick auf die Entwicklung der zentralen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts - geradezu notwendig ist,⁴⁵³ stellt einen weiteren⁴⁵⁴ Grund dafür dar, die Zulässigkeitschwelle für eine Vorlage nach Art. 234 EGV möglichst niedrig zu halten.

Bei den Vorlagen zu den Verfassungsgerichten nach Art. 100 Abs. 1 GG spielt die richterliche Rechtsfortbildung zwar keine so bedeutende Rolle wie bei der Vorlage zum EuGH, da Art. 100 Abs.1 GG nicht auf die Klärung von Auslegungsfragen, sondern auf die Überprüfung der Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes ausgelegt ist. Jedoch wird auch bei der Klärung der Frage, ob eine Norm mit dem GG vereinbar ist, die im Laufe der Zeit notwendige Änderung der Auslegung zum einen der Grundgesetzartikel, zum anderen der vorgelegten Gesetze bedeutsam. Ein Beispiel für eine richterliche Rechtsfortbildung ist die geänderte Auslegung des Art. 100 Abs. 1 GG selbst, nämlich dahingehend, dass eine Norm nicht nur für

⁴⁴⁸ Vgl. auch *Lipp*, NJW 2001, 2657, 2661.

⁴⁴⁹ *Ehrlicke*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 234 EGV Rz. 7; *Everling*, JZ 2000, 217, 221.

⁴⁵⁰ *Wegener*, in: Calliess/Ruffert, EUV/EGV, Art. 234 EGV Rz. 1; *Everling*, JZ 2000, 217, 219 f.; *Pescatore*, BayVBl. 1987, 33, 36.

⁴⁵¹ *Iglesias*, NJW 2000, 1889, 1895.

⁴⁵² *Pescatore*, BayVBl. 1987, 33, 36.

⁴⁵³ Vgl. auch *Everling*, JZ 2000, 217, 220 f. m.w.N.

⁴⁵⁴ Vgl. oben sub E.I.2.e)aa).

nichtig, sondern auch für lediglich unvereinbar mit dem GG - evtl. mit Wirkung nur für die Zukunft - erklärt werden kann. Ein weiteres Beispiel ist die oben⁴⁵⁵ angesprochene in der Zukunft möglicherweise sich ändernde Auslegung des Art. 3 Abs. 1 GG im steuerrechtlichen Bereich.

Schließlich kann sich eine richterliche Rechtsfortbildung auch bei den Vorlagen an den GrS oder an den GmSOGB ergeben. Insbesondere die Zulässigkeitsvoraussetzung der Beachtung des Anfrageverfahrens bei der Divergenzvorlage zum GrS (§ 11 Abs. 3 FGO) führt aufgrund der sachlichen Diskussion zwischen den Senaten zu einer Fortbildung des umstrittenen Rechts. Der Zweck der Rechtsfortbildung kann nie allein eine Vorlage an den GrS oder GmSOGB rechtfertigen. Er tritt stets nur neben dem jeweils primär zugrunde liegenden Ziel der Rechtseinheit auf.⁴⁵⁶

IV. Rechtseinheit

Das Grundprinzip der Einheitlichkeit der Rechtsprechung kommt bei sämtlichen Vorlagen durch einen BFH-Senat an andere Spruchkörper zum Tragen. Die Bedeutung dieses Grundsatzes ist bei den einzelnen Vorlagemöglichkeiten unterschiedlich. Der Rechtseinheit kommt in der Reihenfolge der Vorlagen zu den Verfassungsgerichten, zum EuGH, zum GrS und zum GmSOGB ein immer größer werdendes Gewicht im Vergleich zu den anderen Grundprinzipien zu. Entsprechend der Gewichtung ist auch die Auswirkung des Grundsatzes der Rechtseinheit auf die Zulässigkeitsvoraussetzungen unterschiedlich.

1. Vorlagen zu den Verfassungsgerichten nach Art. 100 Abs. 1 GG

Durch die Monopolisierung des Rechts zur Verwerfung von Gesetzen beim BVerfG und den Landesverfassungsgerichten werden divergierende Gerichtsentscheidungen, Rechtsunsicherheit und Rechtszersplitterung vermieden und Rechtsklarheit bei verfassungsrechtlich umstrittener Geltung gesetzlicher Vorschriften geschaffen.⁴⁵⁷ Ohne diese

⁴⁵⁵ S. oben sub E.I.2.e)cc).

⁴⁵⁶ Dazu, dass die Fortbildung des Rechts bei der Vorlage zum GrS keine eigenständige Rolle spielen kann, vgl. oben sub B.I.1. Die Argumentation ist entsprechend bei der Vorlage zum GmSOGB heranzuziehen. Bei einer Rechtsfortbildung durch den GmSOGB dient die Vorlage stets auch der vorbeugenden Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung.

⁴⁵⁷ BVerfGE 58, 300, 322; 51, 161, 164; *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, GG V, Art. 100 Rz. 4.

Konzentration des Verwerfungsrechts bei den Verfassungsgerichten könnte jedes Gericht - auch jeder einzelne Senat des BFH - eigenständig entscheiden, ob es ein bestimmtes Gesetz anwendet oder nicht. Die BFH-Senate haben lediglich das Recht und die Pflicht zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit einer Norm.⁴⁵⁸ Kommen sie zu dem Ergebnis, das Gesetz sei verfassungswidrig, haben sie dieses dem Verfassungsgericht vorzulegen, welches für alle Gerichte bzw. Senate verbindlich über die Frage der Verfassungswidrigkeit entscheidet.

Im Hinblick auf die beabsichtigte Einheitlichkeit der Rechtsprechung geht die Wirkung des Vorlageverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 GG über das konkrete Ausgangsverfahren hinaus.⁴⁵⁹ Das Ziel ist es, auch auf Gerichts- und Verwaltungsverfahren, die Dritte betreffen, Einfluss zu nehmen.

Aus dem Prinzip der Rechtseinheit darf nicht - im Umkehrschluss - gefolgert werden, dass eine Vorlage zum BVerfG unzulässig ist, wenn es sich nur um einen singulären Fall handelt.⁴⁶⁰ Dieser Grundsatz stellt nur eines von mehreren Grundprinzipien des Vorlageverfahrens nach Art. 100 Abs. 1 GG dar und muss daher nicht bei jedem einzelnen Fall tatsächlich zugrunde liegen.

Im Zusammenhang mit dem Ziel, Rechtsklarheit zu schaffen, spricht das BVerfG auch von einer durch das Normenkontrollverfahren zu erfüllenden Befriedungsfunktion.⁴⁶¹ Diese könnte in bestimmten Einzelfällen dann verfehlt werden, wenn das BVerfG die verfassungsrechtliche Prüfung - wie grundsätzlich erforderlich - ausnahmslos auf den entscheidungserheblichen Teil der zu prüfenden Normen begrenzt. Insbesondere bei engem Sachzusammenhang der vorgelegten Norm mit anderen Regelungen dehnt daher das BVerfG analog § 78 S. 2 BVerfGG seine Prüfung auf den nicht entscheidungserheblichen Inhalt der Vorschriften aus.⁴⁶²

Unter dem Gesichtspunkt der Rechtseinheit erschiene es - anders als im Hinblick auf das Grundprinzip der Autorität des Gesetzgebers⁴⁶³ - sinnvoll, die Vorlagemöglichkeit zu den Verfassungsgerichten zu erleichtern, indem man die entsprechenden Zulässigkeits-

⁴⁵⁸ Vgl. stv. *Ulsamer*, in: Maunz/Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, BVerfGG, § 80 Rz. 15.

⁴⁵⁹ BVerfGE 51, 161, 164.

⁴⁶⁰ *Pieroth*, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 100 Rz. 1 m.w.N.

⁴⁶¹ BVerfGE 62, 354, 364.

⁴⁶² Vgl. stv. *Sieckmann*, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, GG III, Art. 100 Rz. 65 m.w.N.

⁴⁶³ Vgl. oben sub E.I.2.e)bb).

voraussetzungen nicht zu restriktiv ausgestaltet. Problematisch sind Fälle, bei denen eine Vorlage an der strengen Zulässigkeitsvoraussetzung der Entscheidungserheblichkeit scheitert, der entscheidende BFH-Senat jedoch gehörige Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des entsprechenden Gesetzes hegt oder gar von der Verfassungswidrigkeit überzeugt ist.⁴⁶⁴ Denn es besteht die Gefahr, dass der Senat sich bemüht, mittels einer weiten Auslegung des Gesetzes dessen Wirkungen abzumildern. Wenn andere Senate und Gerichte - was zu erwarten ist - bei der herkömmlichen Auslegung verbleiben oder eine abweichende dritte Auslegung vornehmen, entsteht Rechtsunsicherheit.

2. Vorlagen zum EuGH nach Art. 234 EGV

Eine einheitliche Auslegung und Anwendung⁴⁶⁵ des Gemeinschaftsrechts in sämtlichen Mitgliedsstaaten ist das primäre Ziel der Vorlage nach Art. 234 EGV.⁴⁶⁶ Erst durch das Vorabentscheidungsverfahren, das die Kooperation von nationalen Gerichten und EuGH verfahrensrechtlich umsetzt, wird die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts praktisch verwirklicht.⁴⁶⁷

a) Gefahr von divergierenden Entscheidungen in den Mitgliedsstaaten

Die Notwendigkeit, durch das Vorlageverfahren nach Art. 234 EGV Rechtseinheitlichkeit herzustellen, ergibt sich aus dem Umstand, dass das Gemeinschaftsrecht aufgrund seiner unmittelbaren Anwendbarkeit in den Mitgliedsstaaten durch die nationalen Gerichte als insoweit „europäische Richter“⁴⁶⁸ in eigener Verantwortung und richterlicher Unabhängigkeit auszulegen und anzuwenden ist. Wegen dieser dezentralisierten Überwachung der Einhaltung des Gemeinschaftsrechts, insbesondere der unterschiedlichen Rechtssysteme, Rechtsmethodik

⁴⁶⁴ Als Beispiel kann die konsequente Anwendung der Rechtsprechung des BVerfG zum gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss bei zu erwartender Nichtigerklärung der Norm dienen. Da es auszuschließen ist, dass der Kläger des Ausgangsverfahrens an der Begünstigung teilhaben wird, kann sich im Ausgangsverfahren kein anderer Tenor ergeben (im Einzelnen vgl. oben sub B.III.2.b)aa)). Diese Problematik entfällt, wenn man der sub B.III.2.b)cc)(1)(b) vertretenen Auffassung zur Entscheidungserheblichkeit folgt.

⁴⁶⁵ Das Ziel der einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts hängt untrennbar mit dem Gebot der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit zusammen. Nur bei einer gefestigten einheitlichen Geltung des Gemeinschaftsrechts kann der Einzelne nationale Vollzugsmaßnahmen sowie dementsprechende gerichtliche Entscheidungen voraussehen. Besondere Bedeutung kommt den Grundsätzen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit bei Vorschriften zu, die - wie beispielsweise die gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuernormen - erhebliche finanzielle Konsequenzen haben können.

⁴⁶⁶ EuGH – Mecanarte, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I-3277 Rz.43; *Schwarze*, in: Schwarze, EU-Kommentar, Art. 234 EGV Rz. 2 m.w.N.; *Groh*, EuZW 2002, 460, 462; *Iglesias*, NJW 2000, 1889, 1894; *Rothenberger*, UVR 1996, 162, 163; *Danwitz*, NJW 1993, 1108, 1110.

⁴⁶⁷ Vgl. *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617, 1621; *Lipp*, NJW 2001, 2657, 2660.

⁴⁶⁸ *Borchardt*, in: Lenz/Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Art. 234 EGV Rz. 1.

und Rechtstraditionen in den Mitgliedsstaaten, bestünde ohne Vorlagepflicht die Gefahr von divergierenden Auslegungen und Entscheidungen.⁴⁶⁹ Selbst eine Rechtszersplitterung wäre nicht auszuschließen.⁴⁷⁰ Da dies zu einer allgemeinen Rechtsunsicherheit hinsichtlich des geltenden gemeinschaftlichen Rechts sowie zu Wettbewerbsverzerrungen und Diskriminierungen von Angehörigen verschiedener Mitgliedsstaaten, beispielsweise durch Doppelbesteuerung und ungerechtfertigte Nichtbesteuerung⁴⁷¹, führen könnte, wird dem EuGH im Vorabentscheidungsverfahren ein Auslegungsmonopol für das Gemeinschaftsrecht zugewiesen.⁴⁷²

b) Niedrige Schwelle für das Einsetzen der Vorlagepflicht

Durchgesetzt und erreicht wird die Rechtsvereinheitlichung vor allem durch die in Art. 234 Abs. 3 EGV vorgesehene Vorlagepflicht für letztinstanzliche Gerichte wie den BFH. Dies ist ein Grund dafür, dass der EuGH keine gravierenden Hürden für das Einsetzen der Vorlagepflicht aufstellt.⁴⁷³ Dementsprechend hat der EuGH⁴⁷⁴ bereits in zahlreichen Fällen Zweifel an seiner Zuständigkeit in Vorlageverfahren nach Art. 234 EGV unter Verweis auf die Notwendigkeit, die Einheitlichkeit des Gemeinschaftsrechts zu wahren, ausgeräumt.⁴⁷⁵ Ausnahmen von der Vorlagepflicht lässt der EuGH nur in wenigen Fällen zu. Beispielsweise verlangt der EuGH für eine Offenkundigkeit der richtigen Anwendung des Gemeinschaftsrechts als Ausnahme von der Vorlagepflicht, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedsstaaten die gleiche Gewissheit besteht.⁴⁷⁶ Den BFH kann daher auch dann eine Pflicht zur Vorlage treffen, wenn er selbst keine Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts hat.⁴⁷⁷

⁴⁶⁹ *Ehricke*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 234 EGV Rz. 4.

⁴⁷⁰ *Groh*, EuZW 2002, 460, 461.

⁴⁷¹ EuGH – Kommission, Rs. C-68/92, Slg. 1993, I-5881.

⁴⁷² *Borchardt*, in: Lenz/Borchardt, EU- und EG-Vertrag, Art. 234 EGV Rz. 1; *Weber-Grellet*, NJW 2004, 1617, 1621.

⁴⁷³ Zu den Grenzen der Vorlagepflicht vgl. oben sub C.II.3.c).

⁴⁷⁴ Vgl. stv. EuGH – Dior, Rs. C-300/98 und C-392/98, Slg. 2000, I-11 307 Rz. 35; Hermes, Rs. C-53/96, Slg. 1998, I-3603 Rz. 32; *Groh*, EuZW 2002, 460, 462 m.w.N.

⁴⁷⁵ Diese Argumentation entspricht der Behandlung von durch das vorlegende Gericht nicht aufgeworfenen Fragen zur Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts, soweit dies für die Entscheidung des Ausgangsverfahrens zweckdienlich ist (vgl. oben sub E.I.2.b)).

⁴⁷⁶ EUGH – C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, Slg. 1982, 3415 Rz. 16. Vgl. auch oben sub C.II.3.c).

⁴⁷⁷ Vgl. BFH, Beschluss v. 30.5.1994 V R 120/93, BFHE 175, 151; *Rothenberger*, UVR 1996, 162, 163.

c) Bindungswirkung

Das Erfordernis der einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts führt dazu, dass ein auf eine Vorlage hin ergehendes Urteil des EuGH, welches eine Norm für ungültig erklärt, eine allgemeine Bindungswirkung haben muss.⁴⁷⁸ Ob eine solche erga-omnes-Wirkung auch bei Entscheidungen über Auslegungsfragen besteht, ist bislang nicht abschließend geklärt.⁴⁷⁹ Im Hinblick auf das bedeutende Ziel der Rechtseinheit ist dies zu bejahen.⁴⁸⁰ Der EuGH⁴⁸¹ stellt in der C.I.L.F.I.T.-Entscheidung ausdrücklich heraus, die Vorlagepflicht des Art. 234 Abs. 3 EGV solle insbesondere verhindern, dass es innerhalb der Gemeinschaft zu voneinander abweichenden Gerichtsentscheidungen über Fragen des Gemeinschaftsrechts komme. Um diesem Ziel zu entsprechen, muss von einer abschließenden Entscheidung⁴⁸² der vorgelegten Auslegungsfrage und damit von einer allgemeinen Bindungswirkung ausgegangen werden.

3. Vorlagen zum GrS nach § 11 Abs. 2 FGO und zum GmSOGB nach § 2 Abs. 1 RsprEinhG

a) Vergleich der Vorlagen zum GrS und GmSOGB

Die Vorlagen an den GrS sowie den GmSOGB dienen beinahe ausschließlich dem Ausgleich von Rechtsprechungsdivergenzen und somit der Wahrung von Rechtseinheit, Rechtsklarheit und Rechtssicherheit.⁴⁸³

Daneben kann bei beiden Vorlagen das Ziel der Fortbildung des Rechts auftreten; dieses kann jedoch - selbst bei der Vorlage zum GrS wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 11 Abs. 4 FGO⁴⁸⁴ - nicht eigenständig eine Vorlage rechtfertigen.⁴⁸⁵ Selbst wenn man davon ausginge,

⁴⁷⁸ Vgl. EuGH – International Chemical Corporation, Slg. 1981, I-1191 Rz. 13 mit einer etwas vorsichtigen Formulierung: die Ungültigerklärung stelle für jedes andere Gericht „einen ausreichenden Grund dafür dar, diese Handlung bei den von ihm zu erlassenden Entscheidungen als ungültig anzusehen“. Ausdrücklich eine allgemeine Bindungswirkung bejahend *Schwarze*, in: *Schwarze*, EU-Kommentar, Art. 234 EGV Rz. 64 m.w.N.; *Voß*, DStR 2003, 441, 445.

⁴⁷⁹ Vgl. *Schwarze*, in: *Schwarze*, EU-Kommentar, Art. 234 EGV Rz. 64.

⁴⁸⁰ Ähnlich auch *Borchardt*, in: *Lenz/Borchardt*, EU- und EG-Vertrag, Art. 234 EGV Rz. 55; *Schwarze*, in: *Schwarze*, EU-Kommentar, Art. 234 EGV Rz. 66 m.w.N.; *Voß*, DStR 2003, 441, 445.

⁴⁸¹ EUGH – C.I.L.F.I.T., Rs. C-283/81, Slg. 1982, 3415.

⁴⁸² *Lipp*, NJW 2001, 2657, 2661.

⁴⁸³ *Pietzner*, in: *Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner*, VwGO, Anh § 11 Rz. 2.

⁴⁸⁴ Vgl. hierzu oben sub B.I.1.

dass die Fortbildung des Rechts bei der Vorlage wegen grundsätzlicher Bedeutung allein als Vorlagegrund ausreichen könnte, würde der Vorlage wegen grundsätzlicher Bedeutung nicht der gleiche Rang wie der Vorlage wegen Divergenz zukommen. Denn im Gegensatz zur obligatorischen Anrufung bei der Divergenzvorlage besteht bei der Vorlage wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 11 Abs. 4 FGO keine Vorlagepflicht.

Die Vorlagen an den GrS und an den GmSOGB ergänzen sich. Während die Aufgabe des GrS die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung innerhalb des BFH ist (Vermeidung einer Binnendivergenz), dient der GmSOGB der Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung zwischen den Fachgerichtsbarkeiten (Vermeidung einer Außendivergenz).

b) Anfrageverfahren als Zulässigkeitsvoraussetzung bei der Vorlage zum GrS im Vergleich zu den Vorlagen zum BVerfG und zum EuGH

Aus dem Zweck der Vorlage an den GrS, divergierende Entscheidungen innerhalb des BFH zu vermeiden, folgt unmittelbar die Zulässigkeitsvoraussetzung, das Anfrageverfahren nach § 11 Abs. 3 FGO durchzuführen.⁴⁸⁵ Denn die Gefahr einer Divergenz entfällt, wenn der Senat, von dessen Rechtsauffassung abgewichen werden soll, seine Ansicht ändert und der Auffassung des anfragenden Senats folgt.

Die Vorlageverfahren zum BVerfG und zum EuGH sehen eine vergleichbare Zulässigkeitsvoraussetzung nicht vor. Ein Anfrageverfahren als Zulässigkeitsvoraussetzung für die Vorlage zum BVerfG würde bedeuten, dass das Gericht, das sich als letztes mit der Verfassungsmäßigkeit des entsprechenden Gesetzes befasst und diese bejaht hat, angerufen werden müsste. Sollte dieses Gericht inzwischen ebenfalls von der Unwirksamkeit des Gesetzes überzeugt sein, würde für den BFH die Vorlagepflicht entfallen. Dies würde jedoch zum Grundprinzip der Zuständigkeitsabgrenzung, insbesondere zur Autorität des Gesetzgebers, die verlangt, dass die Vorlage an ein die alleinige Verwerfungskompetenz

⁴⁸⁵ Zweck der Errichtung des GrS war zunächst allein die Rechtseinheit; dies zeigt bereits Art. 95 Abs. 3 S. 1 GG, der den Gesetzgeber auffordert, zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung einen Gemeinsamen Senat des BFH zu bilden. Der Zweck der Rechtsfortbildung tritt lediglich begleitend auf und ist daher auch nur von untergeordneter Bedeutung.

⁴⁸⁶ Eine Vorlage ist hiernach nur zulässig, wenn der Senat, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, auf Anfrage des erkennenden Senats erklärt hat, dass er an seiner Rechtsauffassung festhält (vgl. oben sub B.I.2.).

besitzendes Verfassungsorgan gerichtet wird,⁴⁸⁷ im Widerspruch stehen. Bei der Anrufung des GrS spielt der Aspekt der Autorität des Gesetzgebers keine Rolle.

Auch bei der Vorlage zum EuGH ließe sich eine Zulässigkeitsvoraussetzung, ein Anfrageverfahren durchzuführen, nicht mit den neben der Rechtseinheit bestehenden Zielen vereinbaren. Zwar kommt dem Grundprinzip der Einheitlichkeit der Rechtsprechung bei der Vorlage zum EuGH eine größere Bedeutung zu als bei Art. 100 Abs. 1 GG. Jedoch ist dieser Zweck im Gegensatz zur Vorlage zum GrS nicht der einzige. Insbesondere die Ziele der Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts sowie der Rechtsfortbildung sind ebenfalls von erheblichem Gewicht. Diese ließen sich lediglich eingeschränkt verwirklichen, wenn der EuGH nur noch dann entscheiden müsste, wenn zwei nationale Gerichte aktuell unterschiedlicher Auffassung sind.

c) Kein als Zulässigkeitsvoraussetzung vorgeschaltetes Anfrageverfahren bei der Vorlage zum GmSOGB

Im Gegensatz zur Vorlage zum GrS sieht das Verfahren zur Anrufung des GmSOGB in § 14 RsprEinhG lediglich ein nachgeschaltetes Anfrageverfahren vor, wonach das Vorlageverfahren einzustellen ist, wenn sich der Senat, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, innerhalb eines Monats durch Beschluss der Rechtsauffassung des vorlegenden Senats des BFH anschließt; es handelt sich dabei nicht um eine Zulässigkeitsvoraussetzung.⁴⁸⁸ Diese prozessuale Gestaltung kann nicht nachvollzogen werden. Es ist nicht sinnvoll, das aufwendige Vorlageverfahren vor dem GmSOGB einzuleiten, obgleich nicht gesichert ist, dass die Divergenz - als einziger Grund der Vorlage - noch besteht. Zu beachten ist, dass in der Praxis die Einstellung eines laufenden Vorlageverfahrens aufgrund erst nachträglich festgestellter mangelnder Divergenz durchaus nicht selten vorkommt.⁴⁸⁹ Aus prozessökonomischen Gründen sollte daher auch bei der Vorlage zum GmSOGB das Anfrageverfahren als Zulässigkeitsvoraussetzung dem Vorlageverfahren vorgeschaltet werden.

⁴⁸⁷ S. oben sub E.I.2.c).

⁴⁸⁸ Vgl. oben sub B.II.

⁴⁸⁹ Vgl. *Pietzner*, in: Schoch/Schmidt-Aßmann/Pietzner, VwGO, Anh § 11 Rz. 28 mit Beispielen.

V. Zwischenergebnis

Die Prinzipien der Zuständigkeitsabgrenzung und des Individualrechtsschutzes liegen den Vorlagen zum BVerfG, zu den Landesverfassungsgerichten sowie zum EuGH zugrunde. Auf die Grundsätze der richterlichen Rechtsfortbildung sowie der Rechtseinheit stützen sich sämtliche Vorlageverfahren.

Das Prinzip der Zuständigkeitsabgrenzung - der vorlegende Senat könnte ohne die Vorlagepflicht auch selbst entscheiden - verfolgt die Ziele der Effizienz, der besseren Durchsetzung des Verfassungs- bzw. Gemeinschaftsrechts sowie der Wahrung der Autorität des Normgebers und des Gewaltenteilungsgrundsatzes.

Die Abweichungen bei den Zulässigkeitsvoraussetzungen - insbesondere im Hinblick auf die Entscheidungserheblichkeit sowie den Vorlagegrund - resultieren aus der unterschiedlichen Gewichtung der einzelnen zugrunde liegenden Prinzipien bei den jeweiligen Vorlagen. Da bei den Vorlagen zu den Verfassungsgerichten die Wahrung der Autorität des Gesetzgebers im Vordergrund steht, ist es gerechtfertigt, an die Zulässigkeitsvoraussetzungen hohe Anforderungen zu stellen. Insoweit wird vor allem die Voraussetzung der Entscheidungserheblichkeit sehr restriktiv ausgelegt und eine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit gefordert. Bei der Vorlage zum EuGH haben die Prinzipien der Rechtseinheit - als höchstes Ziel - und der Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts Priorität; auch der richterlichen Rechtsfortbildung sowie dem Individualrechtsschutz kommt im Vergleich zu den anderen Vorlagen besondere Bedeutung zu. Die Zulässigkeitschwelle für Vorlagen an den EuGH wird aus diesem Grund eher niedrig angesetzt. Die Vorlagen an den GrS und den GmSOGB haben beinahe ausschließlich das Ziel, die Rechtseinheit zu wahren. Dies ist der Grund dafür, dass - allein bei diesen Vorlagen - ein Nachfrageverfahren vorgesehen ist.

F. Zusammenfassende Thesen

I. Zur Zulässigkeit von Vorlagen durch einen Senat des BFH an andere Spruchkörper

1. Bei einer Vorlage zum GrS kann eine angestrebte Fortbildung des Rechts keine eigenständige Rolle als Grund für die Vorlage spielen. Ein Fachsenat, dem ein bestimmter Fachbereich allein zugeordnet ist, kann den GrS nur in Ausnahmefällen anrufen, so beispielsweise bei verfahrensrechtlichen Rechtsfragen, die sich auch anderen Senaten stellen können.
- I.Einz. sub B.I.1. -
2. Die im Rahmen des nachgeschalteten Anfrageverfahrens bei der Vorlage zum GmSOGB geregelte Monatsfrist (§ 14 RsprEinhG), innerhalb der der Senat, von dessen Entscheidung abgewichen werden soll, sich der Rechtsauffassung des vorlegenden Senats - mit der Konsequenz der Einstellung des Verfahrens - anschließen kann, ist nicht gerechtfertigt. Es wäre sinnvoll, wenn auch in den Fällen, in denen der Senat, von dessen Rechtsauffassung ein BFH-Senat abweichen will, erst später seine Zustimmung erklärt, das Verfahren eingestellt würde.
- I.Einz. sub B.II. -
3. Für Vorlagebeschlüsse an die Verfassungsgerichte und den EuGH ist es in jedem Fall - auf die Verfahrensart der Sachentscheidung respektive das Erfordernis einer mündlichen Verhandlung kann es nicht ankommen - erforderlich, dass der Senat in der Vollbesetzung entscheidet.
- I.Einz. sub B.III.1. -
4. Wenn das dem BVerfG vorzulegende Gesetz wegen eines gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses für nichtig erklärt werden soll, ist es erforderlich, entgegen der Rechtsprechung des BVerfG für die Entscheidungserheblichkeit nicht auf den Entscheidungstenor, sondern auf die Begründung der Entscheidung im Ausgangsverfahren abzustellen. Aufgrund der sich - nur - aus der Begründung der Entscheidung ergebenden Besserstellung des Klägers führt

die Ungültigkeit der vorgelegten Norm zu einer anderen Entscheidung im Ausgangsverfahren als bei Gültigkeit der Norm. Die Besserung der Rechtsstellung folgt aus dem relativen, vergleichenden Charakter des verletzten Art. 3 Abs. 1 GG.

- I.Einz. sub B.III.2.b)cc)(1)(b) -

5. Entsprechendes gilt, wenn zu erwarten ist, dass gemäß der Entscheidung des BVerfG das gleichheitswidrige Gesetz nur für die Zukunft zu korrigieren ist und vorläufig weitergelten soll.

- I.Einz. sub B.III.2.b)cc)(2)(e) -

6. Die inhaltliche Begründung der Entscheidungserheblichkeit durch das BVerfG in den Fällen der Ziffer 5., es sei die Sache des Gesetzgebers zu entscheiden, ob die zukünftige Neuregelung die Kläger des Ausgangsverfahrens begünstigen wird, ist widersprüchlich und daher abzulehnen.

- I.Einz. sub B.III.2.b)cc)(2)(b) -

7. Der in dem Haushaltsfreibetrags- und Betreuungsbeschluss des BVerfG dem Kläger zugesprochene Anspruch auf Entlastung im Ausgangsverfahren ist abzulehnen, da die Umsetzung des Anspruchs in der Art und Weise, wie sie das BVerfG dem BFH nahelegt, nicht akzeptabel ist und eine solche „Fangprämie“ im Einzelfall wiederum zu einer nicht hinnehmbaren Ungleichbehandlung führt.

- I.Einz. sub B.III.2.b)cc)(2)(c) -

8. Der in der Literatur vertretenen Auffassung, die im Fall der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes bestehende Möglichkeit der bloßen Unvereinbarkeitserklärung mit Reformpflicht nur für die Zukunft sei gänzlich abzulehnen, kann nicht gefolgt werden. Diese richterliche Rechtsfortbildung ist zum Schutz einer verlässlichen Finanz- und Haushaltsplanung gerechtfertigt.

- I.Einz. sub B.III.2.b)cc)(2)(d) -

9. Bei dem Sonderfall des gleichheitswidrigen Begünstigungsausschlusses eines am Ausgangsverfahren nicht Beteiligten muss die Vorlagemöglichkeit mangels Entscheidungserheblichkeit verneint werden.
- I.Einz. sub B.III.2.b)cc)(3) -

10. Für den Sonderfall, dass die Entscheidungserheblichkeit für das Ausgangsverfahren vom Ausgang eines weiteren vom BFH eingeleiteten Normenkontrollverfahrens (Hauptvorlage) abhängt, ist eine Vorlage aus prozessökonomischen Gründen grundsätzlich zulässig. Die Vorlage ist nur dann nicht entscheidungserheblich, wenn die Hauptvorlage unzulässig ist und im Hinblick auf den Gegenstand der Hauptvorlage, also die vorgreifliche Rechtsfrage, keine gefestigte Rechtsprechung des BVerfG existiert, die zur Anwendbarkeit der Norm führt.
- I.Einz. sub B.III.2.c) -

11. Die Begründungsanforderungen für die Entscheidungserheblichkeit von Vorlagen zum BVerfG haben sich an der Besserstellung des Klägers zu orientieren.
- I.Einz. sub B.III.3. -

12. Im Bereich der direkten Steuern spielt das Gemeinschaftsrecht - gerade durch aktuelle Entwicklungen - eine immer größere Rolle aufgrund der Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten. Dies erfordert eine erhöhte Anzahl von Vorlagen des BFH zum EuGH.
- I.Einz. sub B.V.1.b)bb) -

13. Der gemeinschaftsrechtliche Einfluss auf das Ertragsteuerrecht zeigt sich zudem in Fällen, in denen nationale ertragsteuerliche Vorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte auf gemeinschaftsrechtliche Vorschriften verweisen oder inhaltsgleiche Regelungen treffen. Abweichend von der Rechtsprechung des EuGH, die in sämtlichen Fällen der Verweisung eine Vorlagemöglichkeit bejaht, ist zu differenzieren. Entscheidend ist, ob die Verweisungsnorm dahingehend auszulegen ist, dass der Wille des Gesetzgebers die mittelbare Anwendung des Gemeinschaftsrechts umfasst.

Dies ist bei einer dynamischen Verweisung der Fall, nicht jedoch bei einer statischen Verweisung.

- I.Einz. sub B.V.1.c)bb) -

14. Der BFH ist aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) berechtigt und verpflichtet, bei Auslegungsfragen zu den für die Steuerbilanz zu beachtenden - gemeinschaftsrechtlich harmonisierten - Regelungen über die Handelsbilanz den EuGH anzurufen. Bei der Regelung des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG handelt es sich um eine dynamische Verweisung. Eine Vorlagepflicht besteht auch in dem Fall, dass der Beteiligte im konkret anhängigen Ausgangsverfahren eine Personengesellschaft oder ein Einzelkaufmann ist.

- I.Einz. sub B.V.1.c)cc) -

II. Zu den Vorlagen an das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht, den EuGH, den GrS und den GmSOGB in Zusammenschau

1. Die Vorlagen zum BVerfG, zu den Landesverfassungsgerichten und zum EuGH können aufgrund der unterschiedlichen, isolierten Verfassungsräume nebeneinander eingereicht werden. Keine der Vorlagen ist in der Weise vorrangig, dass sie eine andere gänzlich verdrängen würde.

- I.Einz. sub C.I.1.a) und 2.a) -

2. Werden das BVerfG, ein Landesverfassungsgericht und der EuGH angerufen, bindet die Entscheidung eines dieser Gerichte die anderen Gerichte nur insoweit, als die Erklärung einer Norm für verfassungs- bzw. gemeinschaftsrechtswidrig die Entscheidungserheblichkeit der anderen Vorlagen entfallen lässt. Die Entscheidungserheblichkeit der Vorlage an den EuGH entfällt aber dann ausnahmsweise nicht, wenn das BVerfG eine Norm zwar als unvereinbar mit dem GG erklärt, der Verfassungsverstoß vom Gesetzgeber jedoch lediglich für die Zukunft zu heilen sei und die Norm zumindest befristet weiterhin Anwendung finde. Der BFH hat den EuGH in diesem Fall zwingend anzurufen, da dessen Entscheidung zu einer sofortigen Unanwendbarkeit der Norm führen kann.

- I.Einz. sub C.I.1.a) und 2.a) -

3. Muss der BFH sowohl das BVerfG als auch ein Landesverfassungsgericht oder den EuGH anrufen, besteht aus Gründen der Verfahrensökonomie keine Pflicht zur zeitgleichen Vorlage. Vielmehr ist dem BFH ein Ermessen einzuräumen, zunächst nur ein Gericht anzurufen. Ihm steht ebenfalls ein Ermessensspielraum dahingehend zu, welches Gericht er als erstes anruft. Eine Pflicht zur gleichzeitigen Vorlage an das BVerfG und an den EuGH besteht ausnahmsweise dann, wenn es naheliegt, dass das BVerfG aus Haushaltsgründen dem Gesetzgeber aufträgt, die verfassungswidrige Norm lediglich für die Zukunft zu heilen und befristet weitergelten zu lassen.
- I.Einz. sub C.I.1.b),c) und 2.b) -
4. Im Verhältnis zwischen den Vorlagen an den GrS und den GmSOGB einerseits und den Vorlagen an das BVerfG (bzw. ein Landesverfassungsgericht) und den EuGH andererseits ist die Vorlage an das BVerfG bzw. den EuGH vorrangig. Denn weder der GrS noch der GmSOGB könnten eine abschließende Entscheidung treffen.
- I.Einz. sub C.I.3. -
5. Bei den Zulässigkeitsvoraussetzungen der Entscheidungserheblichkeit sowie des Vorlagegrundes sind die Anforderungen an die Vorlage zum EuGH nicht so streng wie an die Vorlage an ein Verfassungsgericht. Die Folge eines unterschiedlichen Tenors im Ausgangsverfahren ist in keinem Vorlageverfahren unabdingbar erforderlich zur Bejahung der Entscheidungserheblichkeit.
- I.Einz. sub C.II.1. und 2. -
6. Die bei jeder der in Frage kommenden Vorlagen bestehende Vorlagepflicht (Ausnahme: § 11 Abs. 4 FGO) trifft den BFH auch dann, wenn bereits ein anderes Gericht bzw. ein anderer Senat dieselbe Rechtsfrage vorgelegt hat und hierüber noch nicht entschieden wurde (Mehrfachvorlagen).
- I.Einz. sub C.II.3.b) -

7. Eine erneute Vorlage über eine Rechtsfrage, die das anzurufende Gericht bereits entschieden hat, ist bei den Vorlagen zum BVerfG, zu den Landesverfassungsgerichten, zum GrS sowie zum GmSOGB nur ausnahmsweise zulässig, wobei die gesteigerten Zulässigkeitsanforderungen ähnlich sind. Ein jederzeitiges Vorlagerecht wegen derselben Rechtsfrage wäre aus verfahrensökonomischen Gesichtspunkten nicht vertretbar. Bei der Vorlage zum EuGH gibt es im Hinblick auf das bedeutende Ziel, das Gemeinschaftsrecht durchzusetzen, keine erschwerenden Zulässigkeitsvoraussetzungen für eine erneute Vorlage; es entfällt lediglich die Vorlagepflicht.

- I.Einz. sub C.II.4. -

8. Im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes entfällt aufgrund der Dringlichkeit bei sämtlichen Vorlagen eine Vorlagepflicht. Was den EuGH betrifft, ist der BFH jedoch - im Gegensatz zu den anderen Vorlagearten - zu einer Vorlage berechtigt.

- I.Einz. sub C.II.5. -

III. Zu den Wirkungen des Vorlagebeschlusses sowie der Entscheidung zur Nichtvorlage

1. Durch den Vorlagebeschluss tritt in jedem Vorlageverfahren zwangsläufig die Aussetzung des Ausgangsverfahrens ein. Sie ist dem Vorlagebeschluss immanent und von ihm nicht zu trennen. Ein explizit ausgesprochener Beschluss zur Verfahrensaussetzung ist daher in keinem Vorlageverfahren notwendig.

- I.Einz. sub D.I. -

2. Ein Vorlagebeschluss bewirkt in jedem Vorlageverfahren grundsätzlich eine Sperre für die Verfassungsbeschwerde, da der finanzgerichtliche Rechtsweg noch nicht erschöpft ist. Ausnahmsweise ist ein Abwarten der Endentscheidung des BFH im Ausgangsverfahren dann unzumutbar, wenn dieser nach außen deutlich zu erkennen gegeben hat, dass er die verfassungsrechtliche Situation

bereits umfassend geprüft und sich der Ansicht der Partei, welche die Verfassungswidrigkeit rügt, nicht anschließt.

- I.Einz. sub D.II. -

3. Ein Rechtsmittel gegen einen Vorlagebeschluss des BFH gibt es nicht. Ein solches wäre auch - vor allem aus prozessökonomischen Gründen - nicht sinnvoll.

- I.Einz. sub D.III.1. -

4. Die Wirkung des Vorlagebeschlusses dauert grundsätzlich an, bis das Gericht, an das vorgelegt wurde, über die Vorlage entscheidet und so die Entscheidungssperre für den BFH aufhebt. Der BFH kann jedoch unter bestimmten Voraussetzungen den Beschluss selbst aufheben und die Vorlage zurücknehmen. Eine Aufhebung und Rücknahme ist insbesondere dann geboten, wenn der BFH seine Rechtsansicht über die Entscheidungserheblichkeit ändert oder im Vorlageverfahren zum BVerfG oder EuGH seine Überzeugung von der Verfassungswidrigkeit bzw. seine Unkenntnis über eine Auslegung nicht mehr gegeben ist.

- I.Einz. sub D.III.2. -

5. Wenn der BFH in einer zurückverweisenden Entscheidung stillschweigend die Vereinbarkeit einer nationalen Norm mit dem Gemeinschaftsrecht bejaht hat, bindet diese Entscheidung zur Nicht-Vorlage das entsprechende FG im Sinne von § 126 Abs. 5 FGO. Dem FG ist es in diesem Fall verwehrt, den EuGH anzurufen. Die Bindungswirkung greift zwar in den Schutzbereich des Art. 234 Abs. 2 EGV ein, der Eingriff ist jedoch - unter Anwendung der Grundsätze der neueren Peterbroeck-Entscheidung des EuGH - gerechtfertigt. Das Ziel der Rechtssicherheit überwiegt bei einer Abwägung den effet utile.

- I.Einz. sub D.IV. -

6. Die Sanktionsmöglichkeiten gegen einen Verstoß des BFH gegen seine Vorlagepflicht sind bei der Vorlage zum EuGH - im Hinblick auf den Grundsatz des effet utile - unzureichend. Für einen Verstoß gegen Art. 101

Abs. 1 S. 2 GG muss es ausreichen, wenn die Nichtvorlage sachlich nicht gerechtfertigt werden kann.

- I.Einz. sub D.V.2. -

IV. Zu den zugrunde liegenden Prinzipien

1. Die den Vorlagen eines BFH-Senats an andere Spruchkörper zugrunde liegenden Prinzipien sind die Rechtseinheit, die Zuständigkeitsabgrenzung, die richterliche Rechtsfortbildung sowie der Individualrechtsschutz.
- I.Einz. sub E. -
2. Die Prinzipien der Zuständigkeitsabgrenzung und des Individualrechtsschutzes liegen den Vorlagen zum BVerfG, zu den Landesverfassungsgerichten sowie zum EuGH zugrunde. Auf die Grundsätze der richterlichen Rechtsfortbildung sowie der Rechtseinheit stützen sich sämtliche Vorlageverfahren.
- I.Einz. sub E. -
3. Das Prinzip der Zuständigkeitsabgrenzung verfolgt die Ziele der Effizienz, der besseren Durchsetzung des Verfassungs- bzw. Gemeinschaftsrechts sowie der Wahrung der Autorität des Normgebers und des Gewaltenteilungsgrundsatzes.
- I.Einz. sub E.I.2.a) bis d) -
4. Die Ziele der Effizienz und der Durchsetzung des Rechts spielen bei den Vorlagen zum EuGH eine größere Rolle als bei Vorlagen zu den Verfassungsgerichten.
- I.Einz. sub E.I.2.a) und b) -
5. Das Prinzip der Gewaltenteilung schließt zwar eine Verwerfungskompetenz eines Gerichts nicht aus, macht es jedoch erforderlich, dass die Verwerfungskompetenz nicht jedem Gericht zusteht, sondern ausschließlich den Verfassungsgerichten als Verfassungsorgane.
- I.Einz. sub E.I.2.d) -
6. Die Abweichungen bei den Zulässigkeitsvoraussetzungen - insbesondere im Hinblick auf die Entscheidungserheblichkeit sowie den Vorlagegrund - resultieren aus der unterschiedlichen Gewichtung der einzelnen zugrunde liegenden Prinzipien bei den jeweiligen Vorlagen.
- I.Einz. sub E. -

7. Bei den Vorlagen zu den Verfassungsgerichten steht die Wahrung der Autorität des Gesetzgebers im Vordergrund. Es ist daher gerechtfertigt, an die Zulässigkeitsvoraussetzungen hohe Anforderungen zu stellen.
- I.Einz. sub E.I.2.e)bb) -

8. Bei der Vorlage zum EuGH haben die Prinzipien der Rechtseinheit - als höchstes Ziel - und der Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts Priorität. Auch den Grundsätzen der richterlichen Rechtsfortbildung sowie des Individualrechtsschutzes kommt - im Vergleich zu den anderen Vorlagen - besondere Bedeutung zu. Aufgrund dieser Gewichtung wird die Zulässigkeitschwelle eher niedrig angesetzt.
- I.Einz. sub E.I.2.e)bb), II.1. und 2., III., IV.2.b) -

9. Im Hinblick auf das bedeutende Ziel der Rechtseinheit muss einer Entscheidung des EuGH über Auslegungsfragen Bindungswirkung zukommen.
- I.Einz. sub E.IV.2.c) -

10. Die Vorlagen an den GrS und den GmSOGB haben beinahe ausschließlich das Ziel, die Rechtseinheit zu wahren. Dies ist der Grund dafür, dass - im Gegensatz zu den anderen Vorlagen - ein Nachfrageverfahren vorgesehen ist. Aus prozessökonomischen Gründen sollte bei der Vorlage zum GmSOGB das - derzeit nachgeschaltete - Anfrageverfahren als Zulässigkeitsvoraussetzung dem Vorlageverfahren vorgeschaltet werden.
- I.Einz. sub E.IV.3.c) -

Literaturauswahl

Aretz, Henning, Der unbeschiedene Fachrichter, NVwZ 1985, 472 f.

Arndt, Hans-Wolfgang / Wiesbrock, Michael R., Der EuGH als gesetzlicher Richter in ertragsteuerlichen Rechtsstreitigkeiten? - Zu den möglichen Konsequenzen für die nationale Steuerrechtsordnung -, DStR 1999, 350 ff.

Balke, Michael, Anmerkung zu FG Nds., Beschluss v. 28.12.1994 IX 427/90, BB 1995, 762 f.

Bärenz, Christian, Keine gemeinschaftsrechtliche Vorlagepflicht des BFH gemäß Art. 234 EGV im Bilanzsteuerrecht, DStR 2001, 692 ff.

Baumbach, Adolf / Hopt, Klaus J., Handelsgesetzbuch, Kommentar, 31. Aufl. 2003.

Beisse, Heinrich, „True and fair view“ in der Steuerbilanz? - Keine Anrufung des EuGH in steuerbilanzrechtlichen Fragen -, DStZ 1998, 310 ff.

ders., Grundsatzfragen der Auslegung des neuen Bilanzrechts, BB 1990, 2007 ff.

Benda, Ernst / Klein, Eckart, Verfassungsprozessrecht, Ein Lehr- und Handbuch, 2. Aufl. 2001.

Berkemann, Jörg, Realitätsfremde Steuergesetzgebung und gesetzgeberisches Unterlassen, EuGRZ 1985, 137 ff.

Bettermann, Karl August, Beweiserhebung statt Normenkontrolle?, NJW 1978, 612 ff.

Birk, Dieter, Steuerrecht, 5. Aufl. 2002.

ders., Verfassungsfragen des sog. Steueramnestiegesetzes, NJW 1989, 1072 ff.

Broer, Frank, Vorlagepflicht des BFH beim EuGH in bilanzsteuerrechtlichen Fragen, RIW 2001, 756 ff.

Calliess, Christian / Ruffert, Matthias, Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl. 2002.

Clausnitzer, Martin, Die Vorlagepflicht an den EuGH - Zum (mangelnden) Rechtsschutz gegen Verstöße letztinstanzlicher Gerichte, NJW 1989, 641 ff.

Cordewener, Axel, Deutsche Unternehmensbesteuerung und europäische Grundfreiheiten - Grundzüge des materiellen und formellen Rechtsschutzsystems der EG, DStR 2004, 6 ff.

Danwitz, Thomas von, Die Garantie effektiven Rechtsschutzes im Recht der Europäischen Gemeinschaft - zur Verbesserung des Individualrechtsschutzes vor dem EuGH, NJW 1993, 1108 ff.

Dautzenberg, Norbert, Anmerkung zu EuGH – Leur-Bloem, Urteil v. 17.7.1997, Rs. C-28/95, FR 1997, 690 ff.

ders., Anmerkung zu FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 7.11.1994 5 K 2813/93, RIW 1995, 519 f.

De Weerth, Jan, Bilanzrecht und Europarecht - Zugleich eine Anmerkung zur EuGH-Entscheidung „Tomberger“, RIW 1996, 763 ff.

Drüen, Klaus-Dieter, Haushaltsvorbehalt bei der Verwerfung verfassungswidriger Steuergesetze? - Budgetärer Dispositionsschutz durch Aussetzung der Vollziehung nach den Beschlüssen des BVerfG zum Kinderleistungsausgleich, FR 1999, 289 ff.

Dürr, Ulrich, Konsequenzen aus den BVerfG-Beschlüssen zu Kinderbetreuungskosten und Kinderleistungsausgleich vom 10.11.1998, INF 1999, 161 ff.

Dziadkowski, Dieter, Zuständigkeit des EuGH in Bilanzierungsfragen, FR 2003, 552 ff.

Englisch, Joachim, Zur Dogmatik der Grundfreiheiten des EGV und ihren ertragsteuerlichen Implikationen, StuW 2003, 88 ff.

Everling, Ulrich, Richterliche Rechtsfortbildung in der Europäischen Gemeinschaft, JZ 2000, 217 ff.

Glanegger, Peter, Der Kinderbetreuungs- und Kindererziehungsbedarf nach dem Beschluss des BVerfG vom 10.11.1998, 2 BvR 1057/91, 1226/91, 980/91, DStR 1999, 227 ff.

Gosch, Dietmar, Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 24.2.1999 X R 171/96, DStR 1999, 753 f.

Gräber, Fritz, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 5. Aufl. 2002.

Groeben, Hans von der / *Schwarze*, Jürgen, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Kommentar, Bd IV, 6. Aufl. 2004.

Groh, Manfred, Der Fall Tomberger - Nachlese und Ausblick, DStR 1998, 813 ff.

ders., Bilanzrecht vor dem EuGH, DStR 1996, 1206 ff.

Groh, Thomas, Auslegung des Gemeinschaftsrechts und Vorlagepflicht nach Art. 234 EG, EuZW 2002, 460 ff.

Gschwendtner, Hubertus, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 28.3.2000 VIII R 77/96, HFR 2000, 646 f.

Herrmann, Carl / *Heuer*, Gerhard / *Raupach*, Arndt, Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Bd XVI, Loseblatt, Stand: Oktober 2002.

Heuermann, Bernd, Paradigmawechsel im Leistungsausgleich für Familien, BB 1999, 660 ff.

Hirsch, Günter, Wichtige Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 1998, 489 ff.

Horlemann, Heinz-Gerd, Das Kinderexistenzminimum nach den Entscheidungen des BVerfG vom 10.11.1998, DStR 1999, 397 ff.

Hübschmann, Walter / *Hepp*, Ernst / *Spitaler*, Armin, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Stand: November 2003.

Iglesias, Rodriguez, Der EuGH und die "Gerichte der Mitgliedstaaten - Komponenten der richterlichen Gewalt" in der Europäischen Union, NJW 2000, 1889 ff.

Isensee, Josef / *Kirchhof*, Paul, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd V, 2. Aufl. 2000.

Jachmann, Monika, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003.

Jachmann, Monika, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, 2000.

Jarass, Hans D. / *Pieroth*, Bodo, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 7. Aufl. 2004.

Kessler, Wolfgang / *Spengel*, Christoph, EG-rechtliche Vorgaben für die Neuordnung der direkten Steuern in Deutschland - Checkliste über potenziell EG-rechtswidrige Normen und Implikationen für die Rechtsanwendungspraxis und Gesetzgebung, DB 2003, Beilage 5, 1 ff.

Kirchhof, Paul, Der Einfluss des Verfassungsrechts auf die Entwicklung des Steuerrechts, Stbg 1995, 68 ff.

Kolb, Franz-Josef, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz als Schleuse zum Gemeinschaftsrecht? Zum Umfang der Vorabentscheidungskompetenz des EuGH nach Art. 234 EG-Vertrag im deutschen (Steuer-)Bilanzrecht, in: Breuninger, Gottfried E. von / Müller, Welf / Strobl-Haarmann, Elisabeth, Steuerrecht und europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag, 1999, 377 ff.

Laule, Gerhard, Die Harmonisierung des europäischen Steuerrechts, IStR 2001, 297 ff.

Lechner, Hans / *Zuck*, Rüdiger, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Kommentar, 4. Aufl. 1996.

Lenz, Otto / *Borchardt*, Klaus-Dieter, EU- und EG-Vertrag, Kommentar, 3. Aufl. 2003.

Lipp, Volker, Europäische Justizreform, NJW 2001, 2657 ff.

Mangoldt, Hermann von / *Klein*, Friedrich / *Starck*, Christian, Das Bonner Grundgesetz, Bd III, 4. Aufl. 2001.

Maunz, Theodor / *Dürig*, Günter, Grundgesetz, Kommentar, Bd I, V, Loseblatt, Stand: August 2004.

Maunz, Theodor / *Schmidt-Bleibtreu*, Bruno / *Klein*, Franz / *Bethge*, Herbert, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, Kommentar, Loseblatt, Stand: Januar 2004.

Meilicke, Wienand, Zur Vorlagepflicht des BFH in Bilanzierungsfragen, BB 1999, 890 ff.

ders., Zum Verhältnis zwischen Selbstbindung des Revisionsgerichts und gemeinschaftsrechtlicher Vorlagepflicht, RIW 1994, 477 ff.

Merten, Detlef / Papier, Hans-Jürgen, Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd I, 2004.

Meyer-Arndt, Lüder, Die Zuständigkeit des Europäischen Gerichtshofs für das Bilanzrecht, BB 1993, 1623 ff.

Münch, Ingo von / Kunig, Philip, Grundgesetz, Kommentar, Bd III, 5. Aufl. 2003.

Oexle, Anno, Einwirkungen des EG-Vorabentscheidungsverfahrens auf das nationale Verfahrensrecht, NVwZ 2002, 1328 ff.

Olivares Tramon, Jose Miguel / Tüllmann, Norbert, Die künftige Gestaltung der EU-Gerichtsbarkeit nach dem Vertrag von Nizza, NVwZ 2004, 43 ff.

Pahlke, Armin, Vorlagebeschlüsse an das BVerfG durch konsentierten Einzelrichter?, DB 1997, 2454 ff.

Pauly, Walter, Gleichheit im Unrecht als Rechtsproblem, JZ 1997, 647 ff.

Pescatore, Pierre, Das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EWG-Vertrag und die Zusammenarbeit zwischen dem Gerichtshof und den nationalen Gerichten, BayVBl. 1987, 33 ff.

Pfeiffer, Thomas, Keine Beschwerde gegen EuGH-Vorlagen?, NJW 1994, 1996 ff.

Reiche, Klaus, Kompetenzwidrige EuGH-Rechtsprechung zu Art. 177 II EGV?, EuZW 1995, 569 ff.

Rösler, Hannes, Zur Zukunft des Gerichtssystems der EU - Entwicklungstendenzen des EuGH zum Supreme Court Europas, ZRP 2000, 52 ff.

Rothenberger, Franz, Einheitlichkeit der Rechtsanwendung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft als Grund für Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte an den Europäischen Gerichtshof, UVR 1996, 162 f.

Sachs, Michael, Grundgesetz, Kommentar, 3. Aufl. 2003.

Sachs, Michael, Die konkrete Normenkontrolle - nur ein Instrument zum Schutze subjektiver Grundrechte der Beteiligten?, DVBl. 1985, 1106 ff.

Sangmeister, Bernd, Das Bundesverfassungsgericht und das Verfassungsprozessrecht, dargestellt am Beispiel seiner Beschlüsse zur Familienbesteuerung v. 10.11.1998, StuW 2001, 168 ff.

ders., Die Reaktionen von BFH und Finanzverwaltung auf die Beschlüsse des Zweiten Senats des BVerfG vom 10.11.1998 und deren Konsequenzen, NJW 1999, 3026 ff.

ders., Die verfassungsrechtlich „offensichtlich unhaltbare“ Erhebung einheitswertabhängiger Steuern, DStZ 1991, 581 ff.

Schiller, Klaus-Volker, Unterlassene Vorlagepflicht nach Art. 177 III EWGV an den EuGH als Verletzung des Anspruchs auf den gesetzlichen Richter, NJW 1983, 2736 ff.

Schmidt-Bleibtreu, Bruno / *Klein*, Franz, Kommentar zum Grundgesetz, 9. Aufl. 1999.

Schneider, Egon, Verletzung der Vorlagepflicht, MDR 2000, 10 ff.

Schneider, Hans-Peter, Praktische Auswirkungen der Entscheidung des BVerfG zum Familienlastenausgleich, Stbg 1999, 109 ff.

Schnitger, Arne, Das Ende der Bruttobesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger - Die Lehren der Rs. Gerritse -, FR 2003, 745 ff.

Schoch, Friedrich / *Schmidt-Aßmann*, Eberhard / *Pietzner*, Rainer, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Stand: November 2003.

Schön, Wolfgang, Steuerliche Einkünfteermittlung, Maßgeblichkeitsprinzip und Europäisches Bilanzrecht, in: *Klein*, Franz / *Stihl*, Hans Peter / *Wassermeyer*, Franz / *Piltz*, Detlef J. / *Schaumburg*, Harald, Unternehmen - Steuern, Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag, 1997, 573 ff.

Schulze-Osterloh, Joachim, Deutsches Bilanzrecht und Ertragsteuerrecht vor dem Europäischen Gerichtshof, DStZ 1997, 281 ff.

Schüppen, Matthias, Die „Zuweisung von Gewinnen im Jahresabschluss“ - Delphisches Orakel oder Salomonische Lösung?, DB 1996, 1481 ff.

Schütz, Robert, Der EuGH und die deutsche Steuerbilanz - Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom 7.1.2003 Rs. C-306/99 -, DB 2003, 688 ff.

Schwarze, Jürgen, EU-Kommentar, 2000.

Schwenke, Michael, Ist eine „Ergreiferprämie“ nach österreichischem Vorbild sinnvoll?, DStR 1999, 404 ff.

Seer, Roman, Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht, NJW 1996, 284 ff.

Seer, Roman / *Wend*, Volker, Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienbeförderung“ vom 22.12.1999, NJW 2000, 1904 ff.

Stapperfend, Thomas, Der Einfluss der Grundfreiheiten und der Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags auf die inländische Besteuerung, FR 2003, 165 ff.

Streck, Michael / *Olgemöller*, Herbert, Das Recht der Europäischen Gemeinschaft und seine Durchsetzung in der Steuerberaterpraxis, DStR 1993, 417 ff.

Streinz, Rudolf, Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Kommentar, 2003.

Take, Michael, Berücksichtigung der Grundrechte in streitigen Steuerrechtsfragen, BB 1993, 1790 ff.

Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, Bd III, 1993.

Tipke, Klaus, Anmerkung zu BVerfG, Beschluss v. 17.11.1998 1 BvL 10/98, FR 1999, 532 ff.

Tipke, Klaus / *Kruse*, Heinrich Wilhelm, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Stand: März 2004.

Tipke, Klaus / *Lang*, Joachim, Steuerrecht, 17. Aufl. 2002.

Vedder, Christoph, Ein neuer gesetzlicher Richter? - Zum Beschluss des BVerfG vom 22.10.1986, NJW 1987, 526 ff.

Völlmeke, Monika, Die Gleichheit, das Unrecht und die Richtervorlage an das BVerfG, NJW 1992, 1345 ff.

Voß, Reimer, Bundesfinanzhof unter Kuratel des Bundesfinanzministeriums?, DStR 2003, 441 ff.

Wassermeyer, Franz, Auswirkungen der neueren Entscheidungen des Großen Senats zum Bilanzsteuerrecht, DB 2001, 1053 ff.

Weber-Grellet, Heinrich, Finanzgerichte als Motor der EuGH-Rechtsprechung, NJW 2004, 1617 ff.

ders., Bilanzrecht im Lichte, Bilanzsteuerrecht im Schatten des EuGH, DB 1996, 2089 ff.

ders., Europäisiertes Steuerrecht? Stand und Entwicklung, StuW 1995, 336 ff.

Wernsmann, Rainer, Zur Vorlagefähigkeit der Tarifbegrenzung des § 32 c EStG nach Art. 100 Abs. 1 GG - Gleichheitswidrige Gesetze als Gegenstand der konkreten Normenkontrolle, FR 1999, 242 ff.