

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 14. Februar 2002

I. Einleitung

Ein Europäisches Steuerrecht im Sinne eines kohärenten Rechtsgebietes gibt es nicht. Im Steuerrecht sind die Rechtsetzungskompetenzen der EG im Gegenteil begrenzt. Die Unterschiede der nationalen Steuerrechtsordnungen sind trotzdem ein großes Hindernis im Rahmen des Europäischen Binnenmarktes. Mangelnde Rechtsetzungskompetenzen und gleichwohl vorhandene Rechtsetzungsbedürfnisse lassen das Augenmerk sich auf Rechtsprechungskompetenzen richten. Die Frage lautet dann, ob die Rechtsprechung des EuGH steuerliche Hindernisse für den Binnenmarkt mildern oder aufheben kann. Rechtliche Grundlage hierfür wären die Grundfreiheiten des EG-Vertrags: die Warenverkehrsfreiheit, die Arbeitnehmerfreizügigkeit, die Niederlassungsfreiheit, die Dienstleistungsfreiheit, die Freiheiten des Kapital- und Zahlungsverkehrs. Rechtsprechung ist im Unterschied zu Rechtsetzung aber einzelfallorientiert. Ein Regelungssystem darf man vom EuGH nicht erwarten. Wohl kann seine Kasuistik sich allmählich verdichten und Grundsätze hervorbringen. In diesem Stadium befindet sich die EuGH-Rechtsprechung zum Steuerrecht derzeit. In neuerer Zeit mehren sich einschlägige Entscheidungen des EuGH, die nationale Gesetzgeber dazu bringen, Integrationshindernisse, die in ihrem Steuerrecht angelegt sind, abzubauen.

Ich habe einige der einschlägigen Entscheidungen des EuGH ausgewählt, um diese mit ihnen zu besprechen. Das Erkenntnisinteresse richtet sich dabei auf zwei Punkte.

Der eine Punkt betrifft das Verhältnis von Rechtsetzungs- und Rechtsprechungskompetenzen. Es soll deutlich werden, dass die europäische Rechtsordnung inzwischen so weit entwickelt ist, dass der EuGH Grundentscheidungen, die im Primärrecht angelegt sind, hier die Entscheidung für den Binnenmarkt, aufgrund der mit dieser Entscheidung eng verknüpften Grundfreiheiten des Primärrechts trotz fehlender Kompetenz zum Erlass von Sekundärrecht selbständig weiterentwickeln kann.

Der zweite Punkt betrifft die Grundfreiheiten. Es soll deutlich werden, dass deren Existenz in Verbindung mit einem Gericht wie dem EuGH eine unitarisierende Wirkung entfaltet. Dieser zweite Punkt ist nicht neu. Es bestätigt sich auf der Ebene der europäischen Integration eine Erfahrung, die schon Bundesstaaten, wie die Bundesrepublik Deutschland oder die USA, gemacht haben: dass nämlich gesamtstaatliche Grundrechte in Verbindung mit einem gesamtstaatlichen Verfassungsgericht Kompetenzgrenzen, die dem Gesamtstaat zugunsten seiner Mitgliedstaaten gezogen sind, überspielen können. Aus diesem Grund war es z.B. nicht nur obrigkeitlich, sondern auch föderalistisch, dass die Verfassung des Deutschen Kaiserreichs von 1871 weder Grundrechte noch ein Verfassungsgericht kannte. Und aus diesem Grund ist es aus dem Interesse der EG-Mitgliedstaaten an einer Wahrung ihrer Kompetenzen erklärlich, dass das EU-/EG-Recht keine echten Grundrechte ausweist, über die der EuGH machtvoll zu wachen hätte. Einen Vorgeschmack auf die Kompetenz- und Machtverluste, welche dies für die Mitgliedstaaten zur Folge haben könnte, sollen die im folgenden anzustellenden Überlegungen zur EuGH-Rechtsprechung zum Steuerrecht sein.

Um diese Rechtsprechung den beiden Punkten zuordnen zu können, auf die sich mein Interesse richtet, muss vorab zweierlei geklärt werden: der Umfang der Rechtsetzungskompetenzen im Steuerrecht und deren Entwicklung sowie das juristische Instrumentarium des EuGH, die Grundfreiheiten.

II. Die Rechtsetzungskompetenzen der EG im Steuerrecht

Der Zusammenhang zwischen Steuerrecht und Binnenmarkt wird vom Vertrag selbst hergestellt. In Art. 93 EG, der wichtigsten Rechtsetzungskompetenz der EG auf dem Gebiet des Steuerrechts, wird auf den Binnenmarkt und dessen Definition in Art. 14 EG verwiesen. Dieser Zusammenhang liegt auf der Hand. Unterschiedliche Steuerregelungen können den innergemeinschaftlichen Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr behindern und Wettbewerbsverfälschungen bewirken. Das Problem sei an einem Beispiel veranschaulicht, bei dem ein Inlandssachverhalt und ein EG-grenzüberschreitender Sachverhalt gegenübergestellt werden. Ein Produzent verkauft eine von ihm hergestellte Ware zum Preis von 100 an einen Händler. Der Händler verkauft die Ware zum Preis von 200 an Verbraucher. Umsatzsteuerlich hat dieser Vorgang bei einem Umsatzsteuertarif von 16 % zur Folge, dass der Produzent 16 und der Händler nach Vorsteuer ebenfalls 16 an Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abzuführen hat, die er jeweils auf seinen Abnehmer abwälzt. Die Doppelbelastung, die dadurch entsteht, dass der vom Händler getätigte Umsatz zur Hälfte schon beim Produzenten mit Umsatzsteuer belastet worden ist, wird dadurch berücksichtigt, dass der Händler die an den Produzenten gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer von den Finanzbehörden erstattet erhält. Der Händler zahlt also nur $32 - 16 = 16$, so dass im Ergebnis dieser Vorgang mit einer Umsatzsteuer von 32 (Produzent 16 und Händler 16) belastet wird. Dies entspricht bei einem Umsatz von 200 dem Steuersatz von 16 %. Diese Konstruktion ist praktikabel, solange für Produzent und Händler dieselbe Finanzverwaltung zuständig ist. Dies scheint die Voraussetzung dafür zu sein, dass der Händler die Vorsteuer erstattet erhält. Sind Produzent und Händler in unterschiedlichen Mitgliedstaaten der EG ansässig, entfällt diese Voraussetzung, denn die für den Händler zuständige Finanzverwaltung wird nicht erstatten, was der Finanzverwaltung eines anderen Staates zugeflossen ist. Erhält der Händler die Vorsteuer nicht erstattet, so gibt es theoretisch zwei Möglichkeiten. Entweder der Händler gibt auch diesen Steuerbetrag an den Verbraucher weiter, so dass EG-ausländische Produkte teurer sind als inländische, oder aber er unterlässt dies, so dass sein Gewinn bei EG-ausländischen Produkten geringer ist als bei inländischen. In beiden Fällen ergibt sich eine Benachteiligung EG-ausländischer Produkte. Um diese auszuschalten, sehen die Art. 90 ff. EG Verfahren und Rechtsetzungskompetenzen der EG im Bereich der indirekten Steuern vor.

Zu den indirekten Steuern gehört vor allem die Umsatzsteuer, die in Deutschland nach der Lohnsteuer ertragreichste Steuer. Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer, weil derjenige, der wirtschaftlich mit der Steuer belastet wird, der Verbraucher, nicht der Steuerschuldner ist; dies ist vielmehr der Unternehmer. Die Umsatzsteuer wirkt darum indirekt, durch Abwälzung vom Unternehmer an den Verbraucher über den Preis.

Anders ist es mit den direkten Steuern, z.B. der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuern. Für sie enthält der EG-Vertrag keine besonderen Regelungen, obwohl Unterschiede, etwa eine unterschiedliche steuerliche Belastung von Unternehmen, in gleicher Weise den Binnenmarkt beeinträchtigen können. Art. 95 II EG klammert die Steuern trotz ihrer Binnenmarktrelevanz ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der Binnenmarktkompetenz aus. Es bleibt die Kompetenz aus Art. 94 EG, die allerdings, wie Art. 93 EG, Einstimmigkeit voraussetzt. Diese Voraussetzung findet ihren Grund darin, dass die Mitgliedstaaten Steuern als eine so wichtige Angelegenheit betrachten, dass sie sich ein Veto vorbehalten.

Das Ergebnis dieser Haltung ist eine nur sehr begrenzte Rechtsetzung der EG auf dem Gebiet der direkten Steuern. Es gibt insoweit nur zwei Richtlinien, die Fusionsrichtlinie und die

Mutter-Tochter-Richtlinie, die steuerliche Sachverhalte mit grenzüberschreitendem Inhalt bei Unternehmen betreffen.

Ein Ausweg ist in dieser Situation auch nicht in der Regelung des Art. 293 EG zu sehen. Danach leiten die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, Verhandlungen ein, um die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen. Dieser völkerrechtliche Lösungsweg scheint systemkonform, weil er die Souveränität der Mitgliedstaaten schont. Er hat sich aber als nicht sehr praktikabel erwiesen. Denn erstens lösen Doppelbesteuerungsabkommen die Problematik der Steuerungleichheit im Binnenmarkt nur partiell, und zweitens hat die Vorschrift keine große Bedeutung erlangt. Bei der Vermeidung von Doppelbesteuerung spielt die EG eine im Verhältnis zur OECD geringere Rolle.

In dieser Situation liegt der Gedanke nahe, Abhilfe unmittelbar in den Vorschriften zu suchen, die für den Binnenmarkt konstitutiv sind. Dies sind die Grundfreiheiten. Sie haben den Vorteil, dass der Einzelne sich unmittelbar auf sie berufen kann und dass zu ihrem Schutz ein unabhängiges Gericht besteht. Auf diese Weise lässt sich der Widerstand von Mitgliedstaaten gegen eine Harmonisierung der Steuern jedenfalls in den Fällen ausschalten, in denen Steuerungleichheit Grundfreiheiten verletzt.