



*Jean - Monnet - Lehrstuhl
für Europäische Integration*

Freie Universität



Berlin

Berliner Online-Beiträge zum Europarecht Berlin e-Working Papers on European Law

herausgegeben vom
edited by

Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Europarecht
Chair of Public Law and European Law

Prof. Dr. Christian Calliess, LL.M. Eur
Freie Universität Berlin

Nr. 39

15.12.2005

Alexander Thiele:

Grundzüge des europäischen Steuerrechts

Zitiervorschlag:

Verfasser, in: Berliner Online-Beiträge zum Europarecht, Nr. 1, S. 1-17.



Grundzüge des europäischen Steuerrechts
von Alexander Thiele

Inhalt

I.	Einführung.....	01
II.	Besteuerung auf europäischer Ebene.....	03
	1. Bereits bestehende Steuern.....	04
	a) Ausgestaltung der Steuer.....	04
	b) Steuerbefreiung von innerstaatlichen Steuern.....	05
	2. Möglichkeiten zur Einführung weiterer Steuern.....	07
III.	Harmonisierung des nationalen Steuerrechts.....	10
	1. Harmonisierung der indirekten Steuern.....	11
	a) Kompetenz und Verfahren.....	11
	b) Harmonisierung der nationalen Umsatzsteuer.....	13
	c) Harmonisierung sonstiger Verbrauchssteuern.....	16
	2. Harmonisierung der direkten Steuern.....	17
IV.	Steuerrechtrelevantes Primärrecht.....	20
	1. Art. 90-92 EG.....	21
	a) Die Regelung des Art. 90 EG.....	21
	b) Die Regelung des Art. 91 EG.....	23
	2. Europäische Grundfreiheiten.....	24
	a) Tatbestand der Grundfreiheiten.....	24
	b) Steuerrechtliche Rechtfertigungsmöglichkeiten.....	27
	aa) Die Kohärenz des nationalen Steuersystems.....	27
	bb) Wirksamkeit steuerlicher Kontrolle.....	29
	cc) Die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis.....	30
V.	Ausblick.....	31

Grundzüge des europäischen Steuerrechts¹

von Alexander Thiele*

I. Einführung

Das gesamte nationale Recht wird in immer stärkerem Maße vom europäischen Gemeinschaftsrecht beeinflusst. Von dieser europäischen „Durchdringung“ wird dabei auch das deutsche Steuerrecht nicht verschont. Wohl zu Recht geht *Weber-Grellet* insoweit davon aus, dass die zunehmende Europäisierung aus steuerrechtlicher Sicht das Thema des nächsten Jahrzehnts darstellt.² Diese Tatsache wirkt wenig überraschend, wenn man sich vor Augen führt, dass die mittlerweile 25 unterschiedlichen (und oftmals äußerst eigenwilligen) Steuerrechtsordnungen zwangsläufig einen negativen Effekt auf die Verwirklichung des gesamteuropäischen Binnenmarktes haben können, welche sich die Gemeinschaft in Art. 2 EG zum Ziel gesetzt hat.³ In immer größerer Zahl kommt es daher auch vor dem EuGH zu Verfahren, in denen es um die Vereinbarkeit nationaler Steuerrechtsnormen mit dem Gemeinschaftsrecht geht. Einige deutsche Regelungen wurden vom EuGH auf diese Weise bereits für gemeinschaftswidrig erklärt;⁴ bei weiteren Normen – insbesondere solchen des Außensteuergesetzes – ist die Europarechtskonformität äußerst fraglich und wird in der Literatur offen diskutiert.⁵

Allerdings enthält der EG-Vertrag selbst kein vollständiges Steuerrechtskonzept.⁶ Insgesamt nur wenige Normen befassen sich

* Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Allgemeine Staatslehre und Politische Wissenschaften (Prof. Dr. Werner Heun), Göttingen.

¹ Kritisch zum Begriff des Europäischen Steuerrechts *Birk*, Das sog. „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, 121 ff.

² *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 1 Rn 3.

³ *Laule*, Harmonisierung der Steuern in Europa, ZEuS 2002, 381 (382).

⁴ Siehe nur EuGH Rs. 324/00, Slg. 2002, I-11779; Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225; Rs. C-294/97; Slg. 1999, I-7447.

⁵ Siehe nur *Birk*, Steuerrecht Rn 229b; 229c; 229e; 229g. *Lang*, in: Fischer, Steuervereinfachung, DStJG 21 (1998), 145 (156) spricht etwa davon, dass „im Schrifttum geradezu nach Verstößen gegen die Grundfreiheiten des EGV gejagt“ werde.

⁶ Durch den Europäischen Verfassungsvertrag wird sich dies nicht ändern. Dieser übernimmt vielmehr die bestehenden Regelungen mit nur unwesentlichen Änderungen. So werden die bisherigen Art. 90-93 EG in einem Artikel zusammengefasst (Art. III-

ausdrücklich mit diesem Themenkomplex,⁷ eine Definition des Steuerbegriffs fehlt gänzlich⁸ und auch in den Zielbestimmungen des Vertrages⁹ sucht man den Begriff der „Steuer“ vergeblich. Dies liegt nicht zuletzt an der Tatsache, dass das nationale Steuersystem zu den Bereichen gehört, in denen es den Mitgliedstaaten besonders schwer fällt, auf eigene Hoheitsrechte zu verzichten und auf die Gemeinschaft zu übertragen. Folgerichtig ist die Harmonisierung der verschiedenen Steuersysteme zwar angestoßen; sie steckt jedoch (vor allem im Bereich der direkten Steuern) noch in ihren Kinderschuhen,¹⁰ obwohl entsprechende Kompetenzen auf europäischer Ebene – jedenfalls zur Verwirklichung des Binnenmarktes – durchaus vorhanden wären.¹¹ Die vom Gerichtshof oftmals festgestellte Gemeinschaftswidrigkeit nationaler Steuerrechtsnormen ergibt sich daher regelmäßig nicht aus einem Verstoß gegen sekundäres, sondern vielmehr gegen primäres Gemeinschaftsrecht. Hier sind es vor allem die Regelungen der europäischen Grundfreiheiten,¹² die dem Gestaltungsspielraum des nationalen Steuergesetzgebers in zunehmendem Maße Grenzen setzen. Die nationalen Steuerrechtssysteme können in vielfältiger Weise zu Beschränkungen des Binnenmarktes und damit zu Eingriffen in die Gewährleistungsgehalte der Grundfreiheiten führen. Von entscheidender Bedeutung ist damit, inwieweit diese Beschränkungen mit zwingenden Erfordernissen – etwa einer wirksamen steuerlichen Kontrolle¹³ – gerechtfertigt werden können.¹⁴ Gelingt dies nicht, so muss die jeweilige

170 EVV). Die Regelung des Art. 93 EG wird lediglich durch die zusätzliche Notwendigkeit der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen ergänzt (Art. III-171 EVV).

⁷ Siehe dazu auch *Birk*, Das sog. „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, 121 (121 f.).

⁸ Der EuGH definiert den Begriff der Steuer in ganz ähnlicher Weise, wie er in § 3 I AO bestimmt wird: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungsfähigkeit knüpft.“ (EuGH verb. Rs. C-197/94 und C-252/94, Slg. 1996, I-505 Rn 39).

⁹ Das soll allerdings nicht heißen, dass die in Art. 2 und 3 EG genannten Tätigkeiten „steuerneutral“ wären. Zutreffend insofern *Laule*, Harmonisierung der Steuern in Europa, ZEuS 2002, 381 (382).

¹⁰ Vgl. *Kamann*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 93 EG Rn 27.

¹¹ Siehe dazu sogleich unter III.

¹² Siehe zu diesen *Frenz*, Handbuch Europarecht Bd. 1 2004; *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht 2005; *Ehlers* (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2. Auflage 2005.

¹³ EuGH Rs. C-250/95, Slg. 1997, I-2471.

¹⁴ *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 8 Rn 9.

nationale Norm aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts¹⁵ in Fällen mit grenzüberschreitendem Bezug außer Anwendung bleiben.¹⁶

Mit der unmittelbaren Beeinflussung des nationalen Rechts über den Weg der Steuerharmonisierung (dazu unter III) und der mittelbaren Beeinflussung über unmittelbar anwendbare Regelungen des primären Gemeinschaftsrechts (IV) sind auch bereits zwei der insgesamt drei Elemente des sog. europäischen Steuerrechts angesprochen.¹⁷ Den dritten Teil bildet das nunmehr zunächst darzustellende eigene Steuerrecht der EG, also die Besteuerung des Einzelnen unmittelbar durch die Gemeinschaft (II), das indes in seiner Bedeutung gegenwärtig deutlich hinter die anderen Elemente zurücktritt.

II. Besteuerung auf europäischer Ebene (Europasteuern)¹⁸

Die Besteuerung auf europäischer Ebene spielt gegenwärtig nur eine geringe Rolle, obwohl bei der Europäischen Kommission immer wieder über die Einführung entsprechender Steuern offen nachgedacht wird.¹⁹ Aus europäischer Sicht stellt sich dabei immer stärker die Frage, ob die zum Teil gewaltigen finanziellen Aufgaben vor denen die Gemeinschaft (vor allem aufgrund der erfolgten Osterweiterung) steht, in ausreichendem Maße durch das bestehende Eigenmittelsystem finanziert werden können oder ob es nicht notwendig erscheint, die Finanzierung durch eine oder mehrere Europasteuern zusätzlich abzusichern. Jedenfalls könnte durch eine solche Europasteuer die Transparenz der Einnahmenstruktur der Gemeinschaft

¹⁵ Zum Vorrang des Gemeinschaftsrechts nur *Thiele*, Grundriss Europarecht, § 12.

¹⁶ Für rein inländische Fälle ist die Norm hingegen weiterhin anzuwenden; die jeweilige Norm ist also nicht nichtig, sondern lediglich im konkreten Fall nicht anwendbar. Allerdings wird in einem solchen Fall die Rechtfertigung solcher Regelungen auch aus nationaler Sicht fraglich. Zu dem möglichen Folgeproblem der Inländerdiskriminierung siehe nur *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen 1995 sowie *Hammerl*, Inländerdiskriminierung 1997. Unlängst auch *Schmidt*, Ist das Reinheitsgebot für Bier noch zu retten?, NJW 2005, 3617 ff.

¹⁷ *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 1 Rn 1.

¹⁸ Verwandt wird hier der Begriff der Europasteuern. Der an sich nahe liegende Begriff der Gemeinschaftssteuern sollte angesichts der Tatsache, dass dieser Begriff im deutschen Steuerrecht bereits für die Steuern, deren Aufkommen Bund und Ländern gemeinsam zukommen, vermieden werden. So aber der Begriff bei *Bieber/Epiney/Haag*, Die Europäische Union, § 19 Rn 20 und *Oppermann*, Europarecht, § 17 Rn 5. Wie hier *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 5 Rn 6. Zum deutschen Begriff der Gemeinschaftssteuern nur *Birk*, Steuerrecht Rn 129.

¹⁹ *Oppermann*, Europarecht, § 17 Rn 6.

erhöht werden; zudem ließe sich auch die unterschiedliche finanzielle Leistungsfähigkeit der Mitgliedstaaten durch eine progressive Ausgestaltung des Steuersatzes berücksichtigen.²⁰ Zutreffend bemerkt *Oppermann* insoweit, dass ein europäisches Steuersystem langfristig auf der Tagesordnung der Europapolitik bleiben wird (und auch bleiben muss) – auch wenn der Europäische Verfassungsvertrag am geltenden System zunächst weiter festhält.²¹

1. Bereits bestehende Steuern

Gegenwärtig existiert auf europäischer Ebene nur eine einzige Steuer: Gestützt auf Art. 13 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften²² erhebt die Gemeinschaft seit 1968 eine Lohn- bzw. Einkommenssteuer auf die von ihr an ihre Beamten und sonstigen Bediensteten gezahlten Gehälter, Löhne und andere Bezüge. Die steuerähnliche Umlage auf Montanunternehmen ist demgegenüber gemeinsam mit der EGKS am 23.7.2002 ausgelaufen.²³

a) Ausgestaltung der Steuer

Die in Art. 13 des Protokolls über Vorrechte und Befreiungen vorgesehene europäische Einkommenssteuer wird durch die VO 260/68 EWG vom 29.2.1968²⁴ näher ausgestaltet.

Danach erhebt die Gemeinschaft auf die von ihr gezahlten Bezüge eine Steuer mit einer Progression bis zu 45 %. Der Eingangssteuersatz beträgt gemäß Art. 4 der VO 10 %. Wie auch im deutschen Lohnsteuerrecht wird die europäische Einkommensteuer von der jeweiligen Anstellungsbehörde unmittelbar an der Quelle erhoben (sog. Quellensteuer).²⁵ Die Steuer wird monatlich fällig (Art. 3 I der VO). Vergleichbar zum deutschen Recht (vgl.

²⁰ *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 5 Rn 6.

²¹ *Oppermann*, Europarecht, § 17 Rn 7.

²² ABl. EWG 1967, Nr. L 152/13.

²³ *Oppermann*, Europarecht, § 17 Rn 6. Die EGKS war von Anfang an auf eine Laufzeit von 50 Jahren befristet, vgl. Art. 97 EGKSV.

²⁴ ABl. EWG Nr. L 056/8.

²⁵ *Klinke*, Diener, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217 (218).

§ 2 IV EStG) wird auch auf die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen Rücksicht genommen. Daher sind Familienzulagen, Beihilfen aus sozialen Gründen sowie die bei Berufskrankheit oder Unfall gezahlten Leistungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (Art. 3 III der VO). Sie sind also im Ergebnis steuerfrei.

Die Steuerpflicht selbst wird in Art. 2 der VO geregelt. Steuerpflichtig sind danach insbesondere die Personen, auf die das Statut der Beamten oder die Beschäftigungsbedingungen für die sonstigen Bediensteten der Gemeinschaft Anwendung finden. Sowohl das Beamtenstatut als auch die Beschäftigungsbedingungen wurden zuvor vom Rat durch die VO 259/68 EWG vom 29.2.1968²⁶ festgelegt.

Die auf diese Weise erhobene Steuer wird nach Art. 9 der VO in die Haushaltspläne der Gemeinschaften als Einnahme eingesetzt. Die Steuer stellt also einen (wenn auch geringen)²⁷ Einnahmeposten im Eigenmittelsystem der EG dar und steht nicht etwa der anstellenden Behörde selbst zu.

b) Steuerbefreiung von innerstaatlichen Steuern

Als Gegenstück zu der durch Art. 13 I des Protokolls über Vorrechte und Befreiungen vorgesehenen Steuer, bestimmt dessen Art. 13 II, dass die Beamten und sonstigen Bediensteten von innerstaatlichen Steuern auf die von den Gemeinschaften gezahlten Gehälter befreit sind. Diese Regelung hat den Rang europäischen Primärrechts²⁸ und geht damit entgegenstehenden nationalen aber auch internationalen Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vor.²⁹ Diese Steuerbefreiung stellt dabei keinesfalls eine systemwidrige Steuerbefreiung dar, sondern bildet vielmehr das notwendige Korrelat zu der Besteuerung durch die Gemeinschaft selbst, um auf diese Weise Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Zudem wird durch diese Regelung die Gleichheit der Gehälter

²⁶ ABl. EWG Nr. L 56/1.

²⁷ Die Einnahmen aus Steuern fallen im Gemeinschaftshaushalt unter „sonstige Einnahmen“, der insgesamt nur etwa 1 % der Gesamteinnahmen ausmacht.

²⁸ Vgl. Art. 311 EG.

²⁹ *Klinke*, Diener, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217 (217).

von Beamten unterschiedlicher Nationalität gewährleistet. Von entscheidender Bedeutung ist jedoch, dass Art. 13 II die Unabhängigkeit der Gemeinschaft garantiert: Den Mitgliedstaaten ist es dadurch nicht möglich, über die Ausgestaltung ihres nationalen Steuersystems einen unzulässigen Druck auf die einzelnen EG-Beamten und damit mittelbar auch auf die EG-Organen auszuüben. Der EuGH interpretiert diese Steuerbefreiung dementsprechend weit. Nach seiner Auffassung steht sie jeder innerstaatlichen Regelung entgegen, die die EG-Beamten oder sonstigen Bediensteten der Gemeinschaft unmittelbar oder mittelbar belastet, weil sie ein Gehalt von der Gemeinschaft beziehen, unabhängig von ihrer Natur und ihren Erhebungsvoraussetzungen und selbst dann, wenn die fragliche Steuer nicht nach der Höhe des Gehalts berechnet wird.³⁰ Daher ist es auch nicht zulässig die gezahlten Gehälter mittelbar im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG³¹ bei der Besteuerung sonstiger Einkünfte der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Der Gerichtshof geht sogar soweit, dass er bereits das Auskunftsverlangen nationaler Steuerbehörden über mögliche Gemeinschaftsbezüge für unzulässig hält.³² Art. 13 II gilt jedoch nach Auffassung des EuGH nicht für Gebühren, deren Höhe von der Frage der Steuerbefreiung abhängig ist.³³

Die in Art. 13 II geregelte Steuerbefreiung bezieht sich allein auf die in Art. 13 I genannten europa-steuerpflichtigen Einkünfte. Alle weiteren (Neben-)Einkünfte hingegen unterfallen damit prinzipiell dem jeweiligen nationalen Besteuerungssystem. Klassische Nebeneinkünfte i.d.S. stellen etwa die Vergütung von Vorträgen, die im europäischen Ausland gehalten werden, Entgelte für schriftstellerische oder sonstige künstlerische Tätigkeiten oder aber die Einnahmen aus Vermietung dar. All diese Einkünfte werden damit grds. nach den allgemeinen Regeln des internationalen Steuerrechts³⁴ in den

³⁰ EuGH Rs. 260/86, Slg. 1988, 955 Rn 10.

³¹ Beim Progressionsvorbehalt werden bestimmte Einkünfte nicht im Rahmen der Bemessungsgrundlage wohl aber zur Ermittlung des maßgeblichen Steuertarifs berücksichtigt. Siehe dazu nur *Lang*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 18. Auflage 2005, § 9 Rn 808 ff.

³² EuGH Rs. 6/60, Slg. 1960, 1182 (1200). Diese Entscheidung erging dabei zu der parallelen Regelung des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EGKS.

³³ EuGH Rs. 32/67, Slg. 1968, 68.

³⁴ Überblick zum internationalen Steuerrecht bei *Birk*, *Steuerrecht* Rn 198 ff.

einzelnen Staaten versteuert; bestehen insoweit DBAs³⁵ richtet sich die Besteuerung nach den dort getroffenen Regelungen. Auch für diese Besteuerung enthält jedoch das genannte Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen eine Sonderregelung, die diesen nationalen oder internationalen Regelungen vorgeht: Gemäß Art. 14 I 1 gilt für Beamte und sonstige Bedienstete, die sich lediglich zur Ausübung einer Amtstätigkeit³⁶ im Dienst der Gemeinschaften im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates niederlassen, der letzte Wohnsitz vor Dienstantritt als Anknüpfungspunkt für den Steuerwohnsitz. Selbst wenn also ein ursprünglich aus Deutschland stammender europäischer Beamter seinen Wohnsitz oder zumindest seinen ständigen Aufenthalt an seinen Dienstort im Ausland verlegt, bleibt er dennoch in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig.³⁷ Am Ort seines tatsächlichen Wohnsitzes hingegen ist er mangels steuerlichen Wohnsitzes als Steuerausländer und folglich als lediglich beschränkt steuerpflichtig anzusehen. Durch diese Regelung wird im Ergebnis das Steueraufkommen aus den Nebeneinkünften unter den einzelnen Mitgliedstaaten aufgeteilt.³⁸ Abgesehen von dieser „Wohnortfiktion“ ist für die Besteuerung der Nebeneinkünfte der Beamten und sonstigen Bediensteten jedoch weiterhin das jeweilige DBA heranzuziehen.³⁹

2. Möglichkeiten zur Einführung weiterer Europasteuern

Der gegenwärtige Gemeinschaftsvertrag kennt keine ausdrückliche Kompetenz zur Einführung weiterer Europasteuern. Allerdings bestimmt Art. 269 EG, dass der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Parlaments einstimmig die Bestimmungen über das System der Eigenmittel der Gemeinschaft festlegt und sie den Mitgliedstaaten zur

³⁵ Von besonderer Bedeutung sind in diesem Zusammenhang insoweit die DBAs mit Belgien und Luxemburg.

³⁶ Zu dem Erfordernis einer Niederlassung „zur Ausübung“ nur *Klinke*, Diener, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217 (220).

³⁷ Zu dieser Regelung auch EuGH Rs- C-209/01, Slg. 2003, I-13389.

³⁸ Dennoch kritisch zu dieser Regelung *Klinke*, Diener, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, 217 (220).

³⁹ *Kofler*, Besteuerung der Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften, *ecolex* 2002, 530 (531).

Annahme gemäß ihren verfassungsrechtlichen Vorschriften empfiehlt.⁴⁰ Diese sog. Eigenmittelbeschlüsse – gegenwärtig wird das System der Eigenmittel durch den fünften Eigenmittelbeschluss vom 29.9.2000 bestimmt – sind zwar regelmäßig nicht befristet, doch gehen ihre inhaltlichen Vorgaben nicht über einen bestimmten Zeitraum hinaus.⁴¹ Es bedarf also nach Ablauf dieses Zeitraums prinzipiell eines neuen Eigenmittelbeschlusses.⁴²

Bei der Fassung neuer Eigenmittelbeschlüsse sind die Mitgliedstaaten dabei nicht an das bisher bestehende System der Finanzierung gebunden. Vielmehr können sie durchaus neue Wege beschreiten.⁴³ Ob solche neuen Wege dabei auch die Möglichkeit einer Europasteuer umfassen, ist jedoch in der Literatur umstritten.⁴⁴ Die Vertreter, die eine entsprechende Steuer für unzulässig halten, argumentieren dabei vor allem mit dem bestehenden Demokratiedefizit auf europäischer Ebene. So geht etwa *Waldhoff* davon aus, dass zur Gewährleistung der auch vom BVerfG geforderten notwendigen demokratischen Rückkopplung über den Rat an die mitgliedstaatlichen Parlamente, neben einer ausdrücklichen Grundlage im Vertrag zugleich ein institutionell-demokratischer Umbau der Gemeinschaft für die Erhebung eigener EG-Abgaben notwendig wäre.⁴⁵ Art. 269 EG könne daher hierfür nicht herangezogen werden. Dieser notwendige Umbau würde jedoch die bestehende Legitimationsstruktur aufheben und zwangsläufig zu einem europäischen Bundesstaat führen.⁴⁶ Es ist jedoch fraglich, ob diese Bedenken tatsächlich durchschlagen. Denn zu beachten ist, dass der Eigenmittelbeschluss selbst ja ohnehin der Ratifizierung durch die einzelnen Mitgliedstaaten bedarf. Von einem Demokratiedefizit in dieser

⁴⁰ In dieser doppelten Absicherung (Einstimmigkeit und Ratifikationsvorbehalt) zeigen sich die besonderen Vorbehalte der Mitgliedstaaten im Bereich der Finanzen.

⁴¹ *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 269 EG Rn 10. Der fünfte Eigenmittelbeschluss läuft inhaltlich noch bis 2006.

⁴² In der gegenwärtigen Diskussion über den ab 2007 geltenden Eigenmittelbeschluss zeigen sich erneut die besonderen Vorbehalte der Mitgliedstaaten im Finanzbereich.

⁴³ Angesichts der finanziellen Herausforderungen durch die Osterweiterung erscheint eine grundlegende Reform ohnehin unerlässlich. Bisher konnten sich die Mitgliedstaaten dazu jedoch nicht durchringen.

⁴⁴ Ablehnend *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 269 Rn 13; *Börner*, Die Unzulässigkeit einer Steuer auf Nichtbutterfette nach dem EWGV, 1987, S. 56 ff. Für die Zulässigkeit einer entsprechenden Steuer hingegen *Oppermann*, Europarecht, § 11 Rn 24. Offenlassend *Bieber/Epiney/Haag*, Die Europäische Union, § 19 Rn 20.

⁴⁵ *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 269 EG Rn 13.

⁴⁶ *Waldhoff* aaO.

Hinsicht kann folglich nicht wirklich die Rede sein. Zu beachten wäre lediglich, dass der Gemeinschaft im Rahmen eines Eigenmittelbeschlusses keine allzu freie Hand bei der konkreten Ausgestaltung der Steuer zukommen dürfte. Die schlichte Übertragung einer Energiesteuerkompetenz ohne genauere Festlegung des Steuersatzes und der einzelnen Erhebungsmodalitäten im Rahmen des Eigenmittelbeschlusses müsste also tatsächlich aufgrund der bestehenden Defizite als unzulässig angesehen werden. Sofern jedoch die genauen Modalitäten und Steuersätze bereits im Eigenmittelbeschluss selbst festgelegt werden, bestehen angesichts des Ratifikationserfordernisses keine durchgreifenden Bedenken, da die Gemeinschaft keine Möglichkeit hat, diese Modalitäten zu Lasten der Mitgliedstaaten eigenständig zu modifizieren. Keinesfalls überschreitet die Gemeinschaft dadurch die Grenze vom Staatenverbund zum Bundesstaat. In Anbetracht der Tatsache, dass die entsprechenden Steuern mangels gemeinschaftsrechtlicher Alternative ohnehin von den nationalen Finanzbehörden für die Gemeinschaft erhoben werden müssten, stellt sich eine solche Regelung für den Einzelnen letztlich nicht anders dar, als eine vom nationalen Parlament beschlossene Erhebung neuer nationaler Steuern; bei einer Europasteuer i.d.S. wird also letztlich allein der Steuergläubiger ausgetauscht, der jedoch für den Einzelnen ohnehin nur von geringem Interesse ist. Über die Regelung des Art. 269 EG können demnach in diesen Grenzen auch Europasteuern als Eigenmittel der Gemeinschaft eingeführt werden. Wie bereits oben angesprochen, ließe sich durch eine solche Regelung die Transparenz des Eigenmittelsystems erhöhen und auch die Leistungsfähigkeit der einzelnen Staaten stärker berücksichtigen. Europasteuern stellen insoweit durchaus eine sinnvolle Ergänzung zum bisherigen System der Finanzierung dar, über dessen Einführung ernsthaft nachgedacht werden sollte. Eine andere Frage ist es, ob der Gemeinschaft gegenwärtig eine eigenständige Steuerkompetenz außerhalb des Art. 269 EG übertragen werden könnte. Eine solche Möglichkeit wird man angesichts des gegenwärtigen demokratischen Defizits tatsächlich ablehnen müssen.

III. Harmonisierung des nationalen Steuerrechts

Angesichts dieser nur schwach ausgeprägten Besteuerung auf europäischer Ebene ist der Einfluss des Europarechts auf die Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts gegenwärtig von größerer Bedeutung. Die stärkste diesbezügliche „europäische Waffe“ stellt die Angleichung bzw. Harmonisierung der unterschiedlichen Steuersysteme dar, um auf diese Weise Wettbewerbsverzerrungen endgültig auszuschließen. Für den Bereich der Steuern von entscheidender Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Differenzierung zwischen indirekten und direkten Steuern. Der EG-Vertrag enthält in Art. 93 EG allein eine Harmonisierungskompetenz für die indirekten Steuern. Demgegenüber kann eine Harmonisierung der direkten Steuern allein auf die allgemeinen Harmonisierungskompetenzen (Art. 94, 95 EG) gestützt werden. Als indirekt werden diejenigen Steuern bezeichnet, bei denen Steuerschuldner und Steuerträger auseinanderfallen.⁴⁷ Klassisches Beispiel einer indirekten Steuer bildet etwa die Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer: Schuldner dieser Steuer ist grds. der jeweilige Unternehmer (vgl. § 13a I UStG),⁴⁸ tatsächlicher Träger der Steuer ist hingegen der Endverbraucher, da die unternehmerische Steuerbelastung über den Verkaufspreis an diesen weitergegeben wird. Diese indirekten Steuern weisen durch ihren unmittelbaren Einfluss auf die Verkaufspreise und dem Erfordernis der steuerlichen Entlastung von Ausfuhren (bzw. Belastung von Einfuhren) und der dadurch notwendigen steuerlichen Kontrolle an den gemeinschaftlichen Binnengrenzen eine besondere Binnenmarktrelevanz auf, weshalb in diesem Bereich eine langfristige Angleichung der Besteuerung notwendig erscheint.⁴⁹ Die direkten Steuern belasten demgegenüber die Person und nicht die Warenbewegung selbst. Von ihnen geht von daher jedenfalls keine unmittelbare Wettbewerbsverzerrung aus.⁵⁰ Zudem zeigen Beispiele wie die USA oder auch die Schweiz deutlich, dass unterschiedliche Besteuerungssysteme

⁴⁷ Birk, Steuerrecht Rn 1260.

⁴⁸ In bestimmten Fällen ist jedoch der Leistungsempfänger Schuldner der Steuer, vgl § 13b UStG.

⁴⁹ Vgl. Oppermann, Europarecht, § 17 Rn 24.

⁵⁰ Birk, Das sog. „Europäische“ Steuerrecht, FR 2005, 121 (122).

einem gemeinsamen Markt nicht zwangsläufig entgegenstehen.⁵¹ Auf eine ausdrückliche Harmonisierungskompetenz für direkte Steuern im Rahmen des EG-Vertrages wurde insoweit verzichtet.

1. Harmonisierung der indirekten Steuern

a) Kompetenz und Verfahren

Die Kompetenz zur Harmonisierung der indirekten Steuern findet sich in Art. 93 EG. Danach erlässt⁵² der Rat auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Parlaments einstimmig die Bestimmungen zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchssteuern und sonstigen indirekten Steuern. Der Begriff der indirekten Steuern scheint dabei enger, als der Begriff der inländischen Abgaben in Art. 90 und 91 EG. Aus einem Vergleich mit anderen Sprachfassungen ergibt sich jedoch, dass auch Art. 93 EG weit zu verstehen ist und daher auch sonstige Abgaben (etwa Gebühren oder Beiträge) umfasst.⁵³

Allerdings gestattet Art. 93 EG eine Harmonisierung nur soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. An dieser einschränkenden Regelung zeigt sich, dass die gemeinschaftliche Steuerharmonisierung keinen Selbstzweck darstellt, sondern allein zur Verwirklichung des nach Art. 2 EG angestrebten Binnenmarktes zulässig ist.⁵⁴ Dies schließt eine völlige Rechtsvereinheitlichung (auch diese ist vom Begriff der Harmonisierung grds. umfasst)⁵⁵ in Bezug auf einzelne Steuerarten nicht aus – stets muss sie sich jedoch unter Beachtung des

⁵¹ *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 93 EG Rn 26.

⁵² Aus dieser Neuformulierung der Norm durch die EEA („erlässt“) ist dem Rat nicht nur eine Kompetenz, sondern vielmehr ein klarer Gesetzgebungsauftrag erteilt worden. Siehe *Kamann*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 93 EG Rn 1.

⁵³ *Kamann*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 93 EG Rn 3. Andere Ansicht hingegen *Geiger*, EUV/EGV, Art. 93 EG Rn 3.

⁵⁴ *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 93 EG Rn 1 spricht insoweit von der Hilfs- und Ergänzungsfunktion der Steuerharmonisierung.

⁵⁵ Dies folgt bereits aus der Überlegung, dass Art. 93 EG auch den Erlass von Verordnungen gestattet. Siehe zu der entsprechenden Auseinandersetzung im Rahmen der Art. 94 und 95 EG nur *Ludwigs*, Rechtsangleichung nach Art. 94, 95 EG-Vertrag, 2004, S. 92 f.

Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes⁵⁶ als zwingend erforderlich erweisen,⁵⁷ was in den seltensten Fällen der Fall sein wird.

Umstritten ist, ob der Begriff der Harmonisierung in jedem Fall voraussetzt, dass eine entsprechende Steuer bereits in allen Mitgliedstaaten vorhanden ist.⁵⁸ Mangels besonderer Anhaltspunkte sollte in dieser Frage nach Sinn und Zweck der Norm differenziert werden. Danach lässt sich wohl Folgendes festhalten: Art. 93 EG selbst will Unterschiede im Bereich der indirekten Steuern nach Möglichkeit durch eine gemeinschaftliche Harmonisierung verhindern. Solche zu verhindernden Unterschiede können jedoch auch bereits dann bestehen, wenn nur in einem einzigen Mitgliedstaat eine entsprechende Steuer erhoben wird, in anderen hingegen nicht.⁵⁹ In diesen Fällen ist mithin von einer Kompetenz zur Harmonisierung nach Art. 93 EG auszugehen. Demgegenüber eröffnet Art. 93 EG keine allgemeine Steuerkompetenz der Gemeinschaft im Hinblick auf den Binnenmarkt. Die EG kann über Art. 93 EG also keine völlig neue Steuer „harmonisieren“, die in den Mitgliedstaaten bisher überhaupt noch nicht existiert.

Erforderlich ist im Rahmen des Art. 93 im Übrigen eine einstimmige Beschlussfassung. Durch diese Regelung wird deutlich, dass die Mitgliedstaaten nur äußerst ungern auf ihre Souveränitätsrechte im Bereich der Besteuerung verzichten wollen.⁶⁰ Eine Beschränkung auf eine bestimmte Handlungsform findet sich indes in Art. 93 EG – anders als in Art. 94 EG – nicht. Denkbar ist demnach auch eine Harmonisierung durch Verordnung. Regelmäßig wird hier jedoch auf den Rechtsakt der Richtlinie zurückgegriffen, der über den erforderlichen nationalen Umsetzungsakt eine geschmeidige Integration der gemeinschaftlichen Regelungen in das jeweilige nationale Steuerrecht ermöglicht.⁶¹

⁵⁶ Zu diesem nur *Koch*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 2002.

⁵⁷ Siehe auch *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 93 EG Rn 25.

⁵⁸ So etwa *Mick*, Die Steuerkonzeption der Europäischen Union, 1995, S. 65 ff. Gegen ein solches Erfordernis hingegen *Ohler*, Die fiskalische Integration in der Europäischen Gemeinschaft, 1997, S. 195 ff.

⁵⁹ So für die allgemeinen Rechtsangleichungskompetenzen *Ludwigs*, Rechtsangleichung nach Art. 94, 95 EG-Vertrag, S. 94.

⁶⁰ *Mehde*, Wettbewerb zwischen Staaten, 2005, S. 275.

⁶¹ *Birk*, Steuerrecht Rn 192; *Kamann*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 93 EG Rn 7.

b) Harmonisierung der nationalen Umsatzsteuer

Am weitesten fortgeschritten ist die auf Art. 93 EG gestützte Harmonisierung der nationalen Umsatzsteuer. Da von dieser Steuer prinzipiell alle Lieferungen von Waren, Dienstleistungen wie auch die Einfuhr von Waren erfasst werden, stellt sie die für die Verwirklichung des Binnenmarktes bedeutendste indirekte Steuer dar. Die gemeinschaftlichen Harmonisierungsbemühungen in diesem Bereich erfolgten jedoch nicht allein aufgrund dieses Binnenmarktbezuges der Umsatzsteuer. Vielmehr war die Angleichung der Regelungen insbesondere bzgl. der nationalen Bemessungsgrundlagen eine zwingende Voraussetzung für die Umstellung der Finanzierung der Gemeinschaft von der Beitrags- zur Eigenmittelfinanzierung.⁶² So erhält die Gemeinschaft von den einzelnen Mitgliedstaaten einen gewissen Prozentsatz (maximal 0,5 %) der nunmehr nach einheitlichen Kriterien zu bestimmenden Bemessungsgrundlage der nationalen Mehrwertsteuer. Die unterschiedlichen nationalen Mehrwertsteuersätze wirken sich damit durch die alleinige Relevanz der Bemessungsgrundlage auf die Einnahmen der Gemeinschaft nicht aus. Die Harmonisierung der Umsatzsteuer erfolgte in insgesamt drei Stufen.⁶³ Zunächst wurde durch die RL 67/227/EWG⁶⁴ das bereits in Frankreich bewährte System der Allphasennettumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug eingeführt.⁶⁵ Im Rahmen dieses Systems kommt es zwar zu einer Besteuerung des Gesamtentgelts (ohne Umsatzsteuer) auf jeder Handelsstufe, jedoch kann der Unternehmer die von ihm an andere Unternehmer gezahlte Umsatzsteuer von seiner Umsatzsteuerschuld abziehen (sog. Vorsteuerabzug). Dadurch wird im Ergebnis allein der auf den einzelnen Handelsstufen erzielte Mehrwert besteuert. Träger der Steuer ist damit letztlich der Endverbraucher, der seine an den Unternehmer gezahlte Steuer nicht zurückerhält.⁶⁶ Durch die RL 77/388/EWG⁶⁷ (sog. 6.

⁶² Generell zur Finanzierung der Gemeinschaft *Oppermann*, Europarecht, § 11 sowie *Streinz*, Europarecht, § 9.

⁶³ Vgl. *Kamann*, in: *Streinz*, EUV/EGV, Art. 93 EG Rn 13 ff.

⁶⁴ ABl. EWG 1971, P 71/1301.

⁶⁵ In Deutschland wurde unmittelbar zuvor die dort bestehende Allphasenbruttumsatzsteuer wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 I GG für verfassungswidrig erklärt; BVerfGE 21, 12. Siehe dazu nur *Birk*, Steuerrecht Rn 1274.

⁶⁶ Überblick zum nationalen Umsatzsteuersystem bei *Birk*, Steuerrecht Rn 1271 ff.

Umsatzsteuer-Richtlinie) wurden anschließend auf einer zweiten Stufe die Modalitäten zur Berechnung der Bemessungsgrundlage der Mehrwertsteuer festgelegt. Diese Festlegung war auch notwendig, um – wie bereits erwähnt – die Eigenmittelfinanzierung der Gemeinschaft über einen gewissen Prozentsatz der Mehrwertsteuer zu ermöglichen.

Auf einer dritten Stufe schließlich wurden durch die RL 91/680/EWG⁶⁸ Verfahren für die umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen von Waren und Dienstleistungen im innergemeinschaftlichen Handel sowie bei der Einfuhr von Drittstaaten festgelegt. Diese Richtlinie war angesichts des Wegfallens von Grenzkontrollen zwingend erforderlich, da eine Besteuerung bei der Einfuhr und eine Steuerentlastung bei der Ausfuhr seitdem nicht mehr auf dem üblichen Wege möglich sind. Zudem wurde durch die RL 92/77/EWG⁶⁹ für Normalumsätze ein Mindeststeuersatz von 15 % festgelegt, für bestimmte Umsätze wird ein Mindestsatz von 5 % bestimmt.⁷⁰

Allerdings ist es bisher nicht gelungen, das Bestimmungslandprinzip durch das Ursprungslandprinzip zu ersetzen.⁷¹ Vielmehr gilt für innergemeinschaftliche Lieferungen nunmehr lediglich ein „modifiziertes Bestimmungslandprinzip“, das im Ergebnis allein zu einer Verlagerung der Steuergrenzen in die einzelnen Betriebe führt.⁷² Danach wird der exportierende Unternehmer vollständig von seiner Umsatzsteuer befreit (sog. innergemeinschaftliche Lieferung, § 4 Nr. 1 lit. b iVm § 6a UStG). Er erhält also seine zuvor an andere Unternehmer gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurück, die Ausfuhr selbst ist steuerfrei. Der importierende Unternehmer hingegen muss auf die Einfuhr den Umsatzsteuersatz des Importlandes entrichten (sog. innergemeinschaftlicher Erwerb, § 1 I Nr. 5 UStG). Sofern er das Produkt anschließend an einen Endverbraucher

⁶⁷ ABl. EWG 1977 Nr. L 145/1.

⁶⁸ ABl. EWG 1991, Nr. L 376/1.

⁶⁹ ABl. EWG 1992, Nr. L 316/1.

⁷⁰ Tatsächlich schwankt der Mehrwertsteuersatz innerhalb der Gemeinschaft daher zwischen 15 % (Luxemburg) und 25 % (Dänemark, Schweden). Deutschland befindet sich mit gegenwärtig 16 % damit im unteren Besteuerungsbereich. Allerdings hat die neue Bundesregierung bereits angekündigt, den Satz ab 2007 auf 19 % erhöhen zu wollen.

⁷¹ Kritisch zu diesem angeblichen Ziel ohnehin *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rn 106.

⁷² *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 93 Rn 14; *Birk*, Steuerrecht Rn 1307; *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rn 108.

veräußert, erhält er diesen bei der Einfuhr gezahlten Betrag vom jeweiligen nationalen Finanzamt zurück, wobei aber dem Endverbraucher natürlich die volle Umsatzsteuer des Bestimmungslandes in Rechnung gestellt wird. Dieses System ist angesichts der notwendigen Angaben von Unternehmerseite äußerst missbrauchs anfällig.⁷³ Um solchen Missbräuchen vorzubeugen, sieht die Amtshilfe-Verordnung 218/92/EWG⁷⁴ den Aufbau eines europäischen Umsatzsteuererfassungs- und Kontrollverfahrens vor (vgl. § 18 und § 18a UStG).⁷⁵ Dennoch erscheint diese Regelung insgesamt aufgrund der dadurch weiterhin innerhalb der Unternehmen „fingierten“ europäischen Binnengrenzen auf lange Sicht wenig sinnvoll. Die Kommission hat daher bereits Vorschläge unterbreitet, wonach grenzüberschreitende Regelungen letztlich vollständig wie binnenstaatliche Lieferungen zu behandeln wären. Danach hätte der Importeur die Umsatzsteuer des Ursprungslandes im Importland als Vorsteuer abziehen können. Dieses System hätte jedoch ein Clearing-Verfahren vorausgesetzt womit die Verzerrungen im Umsatzsteueraufkommen zwischen den Mitgliedstaaten beseitigt werden. Dabei hätte der Importstaat die an den Importeur erstattete Vorsteuer vom Exportstaat ersetzt bekommen. Auf ein solches Verfahren konnte sich bisher nicht geeinigt werden.⁷⁶ Ob es darüber hinaus überhaupt jemals zu einer vollständigen Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip kommen wird ist fraglich. Ohnehin ist zweifelhaft, ob ein solcher Besteuerungswechsel überhaupt sinnvoll erscheint, solange die EG keinen Bundesstaat mit eigener Steuersouveränität darstellt.⁷⁷

Lediglich im Bereich des nichtkommerziellen Warenverkehrs führt der Abbau der Grenzkontrollen dagegen bereits heute zu einer Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip. Sofern Privatpersonen also im innergemeinschaftlichen Ausland Waren oder Dienstleistungen erwerben, tragen diese die Umsatzsteuer des Erwerbslandes. Eine Besteuerung im Heimatland findet dagegen nicht mehr statt. Eine Ausnahme gilt jedoch

⁷³ So auch *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 93 EG Rn 14.

⁷⁴ ABl. EWG Nr. L 24/1.

⁷⁵ Überblick dazu bei *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rn 126.

⁷⁶ Das Ursprungslandprinzip wäre durch eine solche Regelung indes nicht eingeführt worden, denn der Endverbraucher zahlt weiterhin allein die Steuer des Bestimmungslandes und allein dieses erhält das Steueraufkommen. Zutreffend insoweit *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rn 106.

⁷⁷ So auch *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rn 106.

gemäß § 1b UStG für die Lieferung neuer Fahrzeuge. Diese werden stets als innergemeinschaftliche Lieferung betrachtet und unterliegen daher der Besteuerung des Bestimmungslandes.⁷⁸

c) Harmonisierung sonstiger Verbrauchssteuern

Neben den allgemeinen Umsatzsteuern können auch weitere von den Mitgliedstaaten erhobene Verbrauchssteuern zu einer Beeinträchtigung des Binnenmarktes führen. Zu nennen sind hier insbesondere die Steuern auf Alkohol, Tabakwaren und Mineralöl. Auch diese Steuern können über Art. 93 EG daher gemeinschaftsrechtlich harmonisiert werden. Allerdings kam die Harmonisierung in diesem Bereich lange Zeit nicht wesentlich voran. Einen gewissen Schub brachte dann jedoch die sogenannte System-Richtlinie 92/12/EWG.⁷⁹ Diese Richtlinie legte einheitliche Besteuerungsregelungen für die Besteuerung von Mineralölen, Alkohol und alkoholischen Getränken sowie Tabakwaren durch die Mitgliedstaaten fest. Wie auch bei der allgemeinen Umsatzsteuer gilt danach prinzipiell das Bestimmungslandprinzip, dessen Einhaltung durch ein kompliziertes und damit missbrauchsanfälliges Kontrollsystem gewährleistet wird. Den Mitgliedstaaten ist es durch die Richtlinie gestattet, auf die genannten Waren andere indirekte Steuern mit besonderer Zielsetzung zu erheben, sofern diese Steuern die genannten Besteuerungsgrundsätze beachten (Art. 3 II der RL). Die in Deutschland seit dem 1.7.2004 erhobene Steuer auf alkoholische Süßgetränke (sog. Alkopops) stellt eine solche andere indirekte Steuer dar. Die besondere Zielsetzung liegt in diesem Fall im Jugendschutz.⁸⁰ Im Übrigen steht es den Mitgliedstaaten gemäß Art. 3 III der RL frei, Verbrauchssteuern auch auf andere als die genannten Waren einzuführen oder beizubehalten.⁸¹

Durch weitere Richtlinien wurden die konkreten Steuerobjekte im Einzelnen definiert und Mindeststeuersätze festgelegt. Mit der darin erfolgten Definition des Begriffs „Zigaretten“ und dem dazugehörigen

⁷⁸ Dazu *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 Rn 125.

⁷⁹ ABl. EWG 1992, Nr. L 76/1.

⁸⁰ *Birk*, Steuerrecht Rn 1263.

⁸¹ In Deutschland gibt es gegenwärtig etwa noch Verbrauchssteuern auf Erdgas, Kaffee und Strom.

Mindeststeuersatz musste sich der EuGH in der Rs. C-197/05⁸² unlängst im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik auseinandersetzen. Inhaltlich ging es um die Frage, ob die sogenannten „West Single Packs“ aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht als „Feinschnitttabak“ oder aber als „Zigaretten“ anzusehen sind. Dies war insofern entscheidend, als die Richtlinien 92/79/EWG⁸³ und 92/80/EWG⁸⁴ für Feinschnitttabak einen deutlich geringeren Mindestverbrauchssteuersatz vorsehen, als für Zigaretten. Als Zigaretten gelten dabei nach der RL 95/59/EG⁸⁵ auch solche Tabakstränge, die sich als solche nach einem einfachen Vorgang nicht industrieller Art zum Rauchen eignen. Die Bundesregierung konnte sich – nachdem der Vertreter der Kommission den Herstellungsvorgang vor den Augen der Richter demonstriert hatte – mit ihrem Argument, dass es sich bei der Einführung der Tabakstränge in die Zigarettenhüllen um einen nicht-einfachen Vorgang handelt, nicht durchsetzen. Das Vorabentscheidungsverfahren hatte damit Erfolg. Auch in der Bundesrepublik müssen entsprechende Produkte daher seitdem mit dem für Zigaretten geltenden Satz besteuert werden, womit der attraktive Preisvorteil dieser Produkte obsolet geworden ist.

2. Harmonisierung der direkten Steuern

Wie bereits festgestellt enthält der EG-Vertrag keine ausdrückliche Ermächtigung zur Harmonisierung der direkten Steuern. Allerdings können insoweit die allgemeinen Harmonisierungskompetenzen (Art. 94, 95 EG) herangezogen werden. Zu beachten ist indes, dass Art. 95 EG in seinem zweiten Absatz ausdrücklich den Bereich des Steuerrechts ausnimmt. Damit bleibt nur noch Art. 94 EG, der jedoch zum einen eine einstimmige Beschlussfassung verlangt und zum anderen auf den Rechtsakt der Richtlinie beschränkt ist. Dementsprechend ist es zu einer Harmonisierung

⁸² EuGH Rs. C-197/04, Urteil vom 10.11.2005 (noch nicht in der Sammlung).

⁸³ ABl. EWG 1992, Nr. L 316/8.

⁸⁴ ABl. EWG 1992, Nr. L 316/10.

⁸⁵ ABl. EG 1995, Nr. L 291/40.

in diesem Bereich bisher nur äußerst partiell gekommen.⁸⁶ Besondere Bedeutung haben daher auch in diesem Bereich bilaterale Abkommen der Mitgliedstaaten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die nach Art. 293 EG vorgesehenen multilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsgebiet spielen dagegen bis heute nur eine untergeordnete Rolle.⁸⁷

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht besonders relevant ist im Bereich der direkten Steuern die Besteuerung von Unternehmen, da durch diese die Standortwahl und das Investitionsverhalten der Unternehmen massiv beeinflusst werden können.⁸⁸ Von geringerem Interesse ist demgegenüber die Besteuerung privater Personen. Die bisher erfolgten Harmonisierungsvorhaben der Gemeinschaft weisen indes kein einheitliches Konzept auf; sie betreffen vielmehr grundsätzlich besondere Bereiche einzelner (Unternehmens-)Steuerarten, was auch damit zusammenhängt, dass der Erlass solcher Regelungen stets auch davon abhängt, welche Konsensmöglichkeiten diesbezüglich aufgrund der aktuellen Ratsbesetzung bestehen. Im Folgenden soll daher nur ein knapper Überblick über einige bereits ergangene Richtlinien erfolgen:

- Die Amtshilferichtlinie 77/799/EWG⁸⁹ fördert die Zusammenarbeit der einzelnen Steuerbehörden insbesondere durch eine erhöhte gegenseitige Auskunftserteilung.
- Das EG Schiedsübereinkommen (Übereinkommen 90/436/EWG)⁹⁰ als bisher einziges auf Art. 293 EG gestütztes multilaterales Abkommen beseitigt die Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen.⁹¹

⁸⁶ *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 22 Rn 3. Siehe auch GA *Léger*, SA in der Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225 Rn 19: „Anders als bei der Mehrwertsteuer befindet sich die Harmonisierung der direkten Steuern noch heute in einem embryonalen Stadium.“

⁸⁷ Bisher ist es nur zu einem einzigen solchen Abkommen gekommen. Dieses regelt die Beseitigung von Doppelbesteuerungen im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, siehe BGBl. 1995, II, S. 84.

⁸⁸ *Oppermann*, Europarecht, § 17 Rn 33.

⁸⁹ ABl. EWG 1977, Nr. L 336/15.

⁹⁰ ABl. EWG 1990, Nr. L 225/10.

⁹¹ Zu diesem Abkommen auch *Krabbe*, Das Schiedsübereinkommen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, IStR 1996, 5 ff.

- Die Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435/EWG⁹² dient der Vermeidung von Doppelbesteuerungen im Falle grenzüberschreitender Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften im Sitzstaat der Tochtergesellschaft. Die Eigenschaft als Muttergesellschaft setzt die mindestens 25 %ige Beteiligung an der Tochtergesellschaft voraus.
- Die Fusionsrichtlinie 90/434/EWG⁹³ ermöglicht grenzüberschreitende unternehmerische Umstrukturierungen, ohne dass es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommen muss.
- Durch die Zinsrichtlinien 2003/48/EWG und 2003/49/EWG wurde die Besteuerung von Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen sowie die Besteuerung von Zinserträgen geregelt. Dabei bestimmt die RL 2003/49/EWG, dass die nationalen Umsetzungsregelungen erst anzuwenden sind, sofern Abkommen über gleichwertige Maßnahmen mit in der Richtlinie genannten Drittstaaten bestehen. Die vorgesehene Inkraftsetzung zum 1.1.2005 verzögerte sich daher wegen der fehlenden Schweizer Zusage auf den 1.7.2005.⁹⁴

Der weitere Fortgang der Harmonisierung der direkten Steuern ist gegenwärtig kaum vorherzusagen. Die Kommission misst diesem Bereich augenscheinlich keine besondere Priorität bei ihren Tätigkeiten mehr bei.⁹⁵ Offensichtlich setzt sich dort immer mehr die Auffassung durch, dass ein gewisser mitgliedstaatlicher Steuerwettbewerb dem Binnenmarkt im Sinne eines „Wettbewerbs der Systeme“ durchaus förderlich sein kann.⁹⁶ Zudem zeigen Beispiele wie die USA und die Schweiz, dass ein einheitliches Steuerrecht bei den direkten Steuern keine zwangsläufige Voraussetzung für einen Binnenmarkt darstellt. Verhindert werden muss in diesem Zusammenhang jedoch ein (zwar unwahrscheinlicher aber dennoch denkbarer) „Race to the bottom“, also einer wettbewerbsbedingten Erosion

⁹² ABl. EWG 1990, Nr. L 225/6.

⁹³ ABl. EWG 1990, Nr. L 225/1.

⁹⁴ Dazu auch *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 22 Rn 20.

⁹⁵ Vgl. *Oppermann*, Europarecht, § 17 Rn 40.

⁹⁶ Dazu auch *Mehde*, Wettbewerb zwischen Staaten, 2005, S. 285 f.

der Unternehmensbesteuerung.⁹⁷ Insofern ist es in jedem Fall erforderlich, dass die Kommission die Entwicklung des Steuerrechts im Auge behält und soweit erforderlich auf gemeinsame grundlegende Besteuerungsregelungen hinwirkt – auch um vereinzelte Steuerparadiese, die den Wettbewerb generell verzerren, zu verhindern.⁹⁸

IV. Steuerrechtrelevantes primäres Gemeinschaftsrecht

Sofern keine gemeinschaftliche Harmonisierung vorliegt – und dies ist für die direkten aber auch für die indirekten Steuern der Regelfall – unterliegt das nationale Steuerrecht den Vorgaben des gemeinschaftlichen Primärrechts. Auch in diesen Bereichen ist der nationale Steuergesetzgeber also nicht mehr völlig frei, sondern muss aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts die primärrechtlichen Regelungen zur Verwirklichung des Binnenmarktes (insbesondere die europäischen Grundfreiheiten) beachten.⁹⁹ Sofern eine nationale Regelung mit dem Primärrecht nicht im Einklang steht, ist sie daher in Fällen mit Gemeinschaftsbezug nicht mehr anzuwenden. Unter Umständen ist der nationale Gesetzgeber dadurch aufgerufen, sein nationales Recht an die Erfordernisse des Gemeinschaftsrechts anzupassen. Aus steuerrechtlicher Sicht relevant sind in diesem Zusammenhang neben den sogleich darzustellenden Grundfreiheiten (2) die Regelungen der Art. 90-92 EG (1).

⁹⁷ Dazu *Ludwigs*, Rechtsangleichung nach Art. 94, 95 EG-Vertrag, 2004, S. 54 f. sowie *Mehde*, Wettbewerb zwischen Staaten, 2005, S. 76 f.

⁹⁸ In ganz ähnlicher Form ist der Bundesgesetzgeber unlängst gegen „nationale“ Steuerparadiese vorgegangen, indem er für die Gewerbesteuer in § 16 IV 2 GewStG einen Mindesthebesatz von 200 v.H. festgelegt hat. Die verfassungsrechtlichen Bedenken, die von Teilen der Literatur gegen diese Regelung vorgebracht werden (siehe etwa *Montag*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 12 Rn 1 m.w.N.) und eine Gemeinde zu einer verfassungsrechtlichen Überprüfung veranlasst haben, schlagen im Ergebnis nicht durch. Eine Verletzung der Finanzautonomie der Gemeinden aus Art. 28 II GG ist darin nicht zu sehen, zudem besteht eine Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Art. 105 II i.V.m. Art. 72 II GG. Die Auslegung des Art. 72 II GG muss dabei die steuerrechtlichen Besonderheiten beachten, so dass eine Erforderlichkeit zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit in diesen Fällen regelmäßig gegeben ist.

⁹⁹ EuGH Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11779; Rs. C-307/97, Slg. 1999, I-6161. Unlängst auch EuGH Rs. C-446/03, Urteil vom 13.12.2005, Slg. 2005, I-0000.

1. Art. 90-92 EG

Die Regelungen der Art. 90-92 EG stehen unter der Überschrift „Steuerliche Vorschriften“. Sie bezwecken die Verhinderung einer steuerlichen Diskriminierung im Bereich des gemeinschaftlichen Binnenmarktes,¹⁰⁰ um auf diese Weise einen möglichst unverfälschten Wettbewerb zu ermöglichen.¹⁰¹ Wenn damit auch die grundsätzliche Steuerhoheit bei den Mitgliedstaaten verblieben ist, ist es ihnen in jedem Fall untersagt, gemeinschaftliche Waren bei der Einfuhr durch höhere Abgaben zu diskriminieren (Art. 90 EG) bzw. einheimische Waren bei der Ausfuhr durch erhöhte Erstattungen versteckt zu subventionieren (Art. 91 EG). Art. 92 EG ergänzt die Art. 90 und 91 EG im Hinblick auf eine mögliche Erstattung direkter Abgaben. Da solche Erstattungen der Grundintention des Vertrages widersprechen, sind sie nur nach einer mit qualifizierter Mehrheit erteilten Genehmigung durch den Rat zulässig.¹⁰² In der Praxis ist bisher keine solche Genehmigung erteilt worden. Auf eine weitere Darstellung des Art.92 EG wird daher verzichtet.

a) Die Regelung des Art. 90 EG

Art. 90 EG bildet in diesem Zusammenhang die zentrale Norm. Danach ist es den Mitgliedstaaten verwehrt bei der Einfuhr gemeinschaftsrechtlicher Waren¹⁰³ auf diese höhere Abgaben zu erheben, als auf gleichartige inländische Waren. Art. 90 EG statuiert damit eine Abgabengrenze, verbietet jedoch nicht eine – allerdings äußerst unwahrscheinliche – geringere Abgabenhöhe.¹⁰⁴

Der Begriff der Abgaben ist gemeinschaftsrechtlich zu bestimmen¹⁰⁵ und weit zu verstehen; er umfasst damit alle indirekten Abgaben auf eingeführte Waren, also auch Beiträge und Gebühren; direkte Abgaben werden

¹⁰⁰ Kamann, in: Streinz, EUV/EGV, vor Art. 90 EG Rn 1.

¹⁰¹ Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 90 EG Rn 5; Oppermann, Europarecht, § 17 Rn 9.

¹⁰² Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, Art. 92 EG Rn 2.

¹⁰³ Der Begriff der Ware ist wie in Art. 23 und 28 EG zu verstehen. Eine analoge Anwendung der Vorschrift auf Dienstleistungen oder Kapital kommt nicht in Betracht.

¹⁰⁴ Siehe nur Oppermann, Europarecht, § 17 Rn 11.

¹⁰⁵ Enchelmaier, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 96.

hingegen von Art. 90 EG nicht erfasst. Vom EuGH bereits entschiedene Fälle¹⁰⁶ bezogen sich etwa auf Tabaksteuern,¹⁰⁷ Verbrauchssteuern auf Elektrizität;¹⁰⁸ Abgaben auf Getreide¹⁰⁹ oder Stempelsteuern.¹¹⁰ Diese Abgaben dürfen im Ergebnis nach Art. 90 I EG nicht höher sein, als die Abgaben für gleichartige inländische Waren.¹¹¹ Art. 90 I EG setzt in seinem Anwendungsbereich insoweit das Vorhandensein gleichartiger inländischer Waren voraus,¹¹² wobei aber bereits geringe Mengen als ausreichend anzusehen sind.¹¹³ Entscheidend für die Gleichartigkeit der Waren ist nicht, dass es sich um exakt identische Waren handelt.¹¹⁴ Erforderlich ist vielmehr eine Vergleichbarkeit i.S.e. Austauschbarkeit für den Endverbraucher. Es kommt also letztlich darauf an, ob die Waren in den Augen der Verbraucher die gleichen Eigenschaften haben und denselben Bedürfnissen dienen.¹¹⁵ Ist eine solche Gleichartigkeit gegeben, sind anschließend die Abgabenlasten zu vergleichen. Dafür kommt es nicht nur auf die Abgabensätze als solche, sondern auch auf die Form der Berechnung und die Modalitäten der Abgabenerhebung an.¹¹⁶

Sofern sich im Importland keinerlei Waren finden lassen, die den eingeführten Produkten gleichartig sind, sind die Mitgliedstaaten bei der Höhe der erhobenen Abgaben indes ebenfalls nicht völlig frei. Vielmehr untersagt Art. 90 II EG in Ergänzung zu Art. 90 I EG in diesem Falle inländische Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen (Protektionsverbot).¹¹⁷ Erforderlich ist damit zumindest ein mittelbares Wettbewerbsverhältnis zwischen importierten und

¹⁰⁶ Überblick bei *Kamann*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EG Rn 15 ff.

¹⁰⁷ EuGH Rs. C-302/00, Slg. 2002, I-3055.

¹⁰⁸ EuGH Rs. C-213/96, Slg. 1998, I-1777. Auch Elektrizität stellt nach Auffassung des EuGH insoweit eine Ware i.S.d. Art. 90 EG dar.

¹⁰⁹ EuGH verb. Rs. C-149/91 und C-150/91, Slg. 1992, I-3899.

¹¹⁰ EuGH Rs. C-228/98, Slg. 2000, I-577.

¹¹¹ Es handelt sich bei Art. 90 EG damit um ein Diskriminierungsverbot. Ein Beschränkungsverbot ist der Regelung indes – anders als den Grundfreiheiten – nicht zu entnehmen.

¹¹² *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 95.

¹¹³ EuGH Rs. 148/77, Slg. 1978, 1778.

¹¹⁴ *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 100.

¹¹⁵ EuGH Rs. 168/78, Slg. 1980, 347 Rn 5; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 4 Rn 14.

¹¹⁶ *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 102.

¹¹⁷ Im Rahmen einer Klausurbearbeitung ist daher mit einer Prüfung des Art. 90 I EG zu beginnen. Erst dann, wenn es an vergleichbaren Waren fehlen sollte, ist auf Art. 90 II EG als „Auffangtatbestand“ zurückzugreifen.

einheimischen Waren.¹¹⁸ Ein Verstoß gegen Art. 90 II EG ist dabei anzunehmen, wenn die Höhe der nationalen Abgabe geeignet ist, den innerstaatlichen Markt durch eine Verhinderung des potenziellen Verbrauchs der eingeführten Waren zugunsten der mit ihnen im Wettbewerb stehenden einheimischen Waren zu beeinflussen.¹¹⁹ Ein solch mittelbares Wettbewerbsverhältnis ist etwa zwischen Bier in Dosen und billigem Wein denkbar.¹²⁰

Sofern nach Art. 90 I oder 90 II EG überhöhte Abgaben auf eingeführte Waren erhoben worden sein sollten, richtet sich die Erstattung derselben nach nationalem Recht.¹²¹ Im deutschen Recht maßgeblich ist insoweit der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch.¹²²

Für die Abgrenzung der nach Art. 90 EG verbotenen Abgabe zu der nach Art. 25 EG untersagten Abgabe zollgleicher Wirkung ist auf die Verwendung des erhöhten Abgabenaufkommens durch die Mitgliedstaaten abzustellen: Danach liegt eine zollgleiche Abgabe dann vor, wenn das Aufkommen ausschließlich dazu verwendet wird, den inländischen Waren einen Vorteil zu verschaffen und dieser Vorteil im Ergebnis die vorherige Abgabenlast der inländischen Waren vollständig ausgleicht.¹²³ Liegt demgegenüber nur ein teilweiser Ausgleich vor, werden die ausländischen Produkte im Ergebnis höher belastet als die inländischen, so dass hier allein Art. 90 I EG eingreift.

b) Die Regelung des Art. 91 EG

Art. 91 EG stellt die notwendige Ergänzung zu Art. 90 EG dar: Während Art. 90 EG Wettbewerbsverzerrungen auf dem einheimischen Markt verhindern will, versucht Art. 91 EG möglichen Wettbewerbsverzerrungen auf den ausländischen Märkten entgegenzuwirken.¹²⁴ Er untersagt daher eine Rückvergütung inländischer Abgaben bei der Ausfuhr einheimischer

¹¹⁸ *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 90 EG Rn 18.

¹¹⁹ EuGH Rs. 356/85, Slg. 1987, 3299. Dazu auch *Kamann*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 90 EG Rn 28. Ausführlich auch *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 106 ff.

¹²⁰ Vgl. EuGH Rs. 356/85, Slg. 1987, 3299.

¹²¹ EuGH Rs. 104/86, Slg. 1988, 1799.

¹²² Zu diesem nur *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Auflage, § 29 Rn 20.

¹²³ *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 92.

¹²⁴ Die praktische Bedeutung des Art. 91 EG ist indes äußerst gering. Siehe nur *Kamann*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 91 EG Rn 4.

Produkte über die Höhe der tatsächlich gezahlten inländischen Abgaben hinaus. Verhindert werden soll auf diese Weise eine versteckte Subventionierung einheimischer Waren bei deren Ausfuhr.¹²⁵ Erfasst werden von dieser Regelung nur indirekte Abgaben, direkte Abgaben hingegen fallen unter Art. 92 EG und sind insgesamt nur nach entsprechender Genehmigung durch den Rat erstattungsfähig.¹²⁶ Eine Erstattungspflicht der Mitgliedstaaten statuiert Art. 91 EG nicht.¹²⁷

2. Europäische Grundfreiheiten¹²⁸

Den wohl größten Einfluss auf das gesamte nationale Recht und damit auch auf das Steuerrecht üben die europäischen Grundfreiheiten aus. Sie garantieren nach Art. 14 II EG den grundsätzlich freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital und bilden damit die „Stützpfeiler der gemeinschaftsrechtlichen Wirtschaftsverfassung“.¹²⁹

a) Tatbestand der Grundfreiheiten¹³⁰

Die Grundfreiheiten schützen jeweils bestimmte (grenzüberschreitende)¹³¹ Verhaltensweisen von Personen. So bezieht sich Art. 28 EG auf den Warenverkehr, Art. 39 EG auf die Bestätigung von Arbeitnehmern, Art. 43 EG auf die Niederlassung von Selbständigen oder Unternehmen, Art. 49 EG auf Dienstleistungen und Art. 56 EG auf den Kapital- und Zahlungsverkehr.¹³² Untersagt ist den Mitgliedstaaten als den primären Adressaten der Grundfreiheiten¹³³ in diesen Bereichen zunächst einmal jede Form der Diskriminierung grenzüberschreitender Vorgänge im Vergleich zu

¹²⁵ Damit soll eine Umgehung des Beihilfeverbots aus Art. 87 EG erschwert werden.

¹²⁶ *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert, EU-/EG-Vertrag, Art. 91 EG Rn 2.

¹²⁷ *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 4 Rn 15.

¹²⁸ Ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2001.

¹²⁹ *Ehlers*, in: ders., Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, § 7 Rn 1.

¹³⁰ Zur Prüfung der Grundfreiheiten nur *Thiele*, Die Grundfreiheiten in der öffentlich-rechtlichen Arbeit, JA 2005, 621 ff.

¹³¹ Notwendig für die Eröffnung des Schutzbereiches der Grundfreiheiten ist nach richtiger Ansicht stets ein grenzüberschreitendes Element. Dazu nur *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 Rn 372 m.w.N.

¹³² *Ehlers*, in: ders., Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, § 7 Rn 56.

¹³³ *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd 1 Rn 292.

rein inländischen.¹³⁴ Eine solche Diskriminierung liegt dabei prinzipiell dann vor, wenn vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden.¹³⁵ Entscheidend ist damit also stets eine tatsächliche Vergleichbarkeit der untersuchten Fälle. Nicht jede unterschiedliche Behandlung erfüllt mit anderen Worten bereits den Tatbestand einer Diskriminierung.¹³⁶ Insbesondere für das Steuerrecht bedeutet dies etwa, dass eine grundsätzliche Differenzierung zwischen der beschränkten und der unbeschränkten Steuerpflicht regelmäßig keinen Verstoß gegen die Grundfreiheiten darstellt. Im Hinblick auf die direkten Steuern befinden sich also im Mitgliedstaat ansässige Personen und Gebietsfremde nicht in einer vergleichbaren Situation.¹³⁷ Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn es sich um einen Grenzpendler handelt, der zwar im Ausland wohnt aber praktisch sein gesamtes Einkommen im Inland erzielt. Hier ist eine Vergleichbarkeit anzunehmen.¹³⁸ Im Übrigen versteht der Gerichtshof den Begriff der Diskriminierung äußerst weit. Umfasst sind demnach sowohl unmittelbare als auch mittelbare Diskriminierungen. Unmittelbare Diskriminierungen sind solche, bei denen sich die Differenzierung zwischen In- und Ausländern ausdrücklich aus der nationalen Regelung ergibt. Bei den mittelbaren Diskriminierungen ergibt sich der Nachteil hingegen nicht aus der Regelung direkt, vielmehr ist die Regelung zunächst auf alle Waren gleichermaßen anzuwenden. Tatsächlich zeigt sich jedoch bei der Anwendung der Norm, dass sie im Ergebnis weitaus stärkere oder sogar unverhältnismäßige Belastungen für Waren aus anderen Mitgliedstaaten bewirkt.¹³⁹

Über die Diskriminierungsverbote hinaus interpretiert der Gerichtshof mittlerweile alle Grundfreiheiten auch als Beschränkungsverbote.¹⁴⁰ Eine solche Beschränkung liegt grundsätzlich dann vor, wenn die Ausübung einer der Grundfreiheiten durch eine nationale Regelung verhindert, erschwert oder aber weniger attraktiv gemacht wird; auf eine

¹³⁴ Thiele, Die Grundfreiheiten in der öffentlich-rechtlichen Arbeit, JA 2005, 621 (623).

¹³⁵ Plötscher, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 41.

¹³⁶ Plötscher, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 42.

¹³⁷ Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, § 27 Rn 6. Dazu auch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 483 ff.

¹³⁸ Vgl. EuGH Rs. C-279/93, Slg. 1995, I-225.

¹³⁹ Ausführlich Enchelmaier, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 18 ff.

¹⁴⁰ Thiele, Die Grundfreiheiten in der öffentlich-rechtlichen Arbeit, JA 2005, 621 (624).

Diskriminierung im Vergleich zu einem nationalen Sachverhalt kommt es in diesen Fällen nicht an.¹⁴¹ Allerdings ist gerade für den Bereich des Steuerrechts die *Keck*-Rechtsprechung¹⁴² des Gerichtshofs zu beachten, die im Ergebnis auf alle Grundfreiheiten Anwendung finden muss.¹⁴³ Danach wird man eine Beschränkung im Ergebnis nur dann annehmen können, wenn die nationalen Regelungen den Zugang zum nationalen Markt erschweren (sog. Marktzugangsregelungen). Allein das Bestehen unterschiedlicher Marktordnungen (respektive Steuerordnungen) hingegen genügt für eine Beschränkung nicht, solange der Zugang für alle Personen und Waren ansonsten ohne Behinderungen möglich ist (sog. Marktausgestaltungsregelungen). Diese zutreffende Einschränkung des Anwendungsbereichs folgt aus der Überlegung, dass auch der EG-Vertrag selbst bis zu einer förmlichen Harmonisierung von unterschiedlichen Marktordnungen ausgeht und eine Harmonisierung nicht über die Grundfreiheiten vorweggenommen werden darf. Bei den Regelungen des nationalen Steuerrechts wird es an einer solchen marktzugangsbeschränkenden Wirkung allerdings regelmäßig fehlen: Zwar belasten direkte Steuern das wirtschaftliche Ergebnis und legen dem Einzelnen finanzielle Lasten auf.¹⁴⁴ Sie untersagen allerdings niemandem grenzüberschreitend tätig zu werden, Dienstleistungen anzubieten oder aber Kapital anzulegen.¹⁴⁵ Allein das Bestehen unterschiedlicher Besteuerungsgrundsätze in den einzelnen Mitgliedstaaten stellt also mit anderen Worten keine Beschränkung der Grundfreiheiten dar. Dadurch gewinnt das angesprochene Diskriminierungsverbot im Bereich des Steuerrechts wiederum an Bedeutung.¹⁴⁶

¹⁴¹ Zutreffend insoweit *Plötscher*, Der Diskriminierungsbegriff im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 302, der festhält, dass der Diskriminierungsbegriff daher nur noch einen Teilaspekt der Grundfreiheiten darstellen kann und soll.

¹⁴² EuGH verb. Rs. C-267/91 und C-268/91, Slg. 1993, I-6097.

¹⁴³ *Thiele*, Die Grundfreiheiten in der öffentlich-rechtlichen Arbeit, JA 2005, 621 (624) m.w.N.

¹⁴⁴ Zutreffend insoweit *Mehde*, Wettbewerb zwischen Staaten, 2005, S. 273, der darauf verweist, dass die Unternehmen bestehende Steuern natürlich als Kostenfaktor bei ihrer Standortwahl berücksichtigen.

¹⁴⁵ *Birk*, Das sog. „Europäische“ Steuerrecht, FR 2005, 121 (122).

¹⁴⁶ Ungenau insofern *Mehde*, Wettbewerb zwischen Staaten, 2005, S. 278.

b) Steuerrechtliche Rechtfertigungsmöglichkeiten

Ist der Tatbestand der Grundfreiheiten erfüllt, stellt sich die Frage nach der Rechtfertigung der mitgliedstaatlichen Maßnahme. Sofern eine solche möglich ist, scheidet eine Verletzung der jeweiligen Grundfreiheit aus. Zu unterscheiden sind in diesem Zusammenhang geschriebene und ungeschriebene Rechtfertigungsmöglichkeiten. Alle Grundfreiheiten enthalten zunächst geschriebene Rechtfertigungsmöglichkeiten. Sie sind auf alle Formen der Diskriminierung und Beschränkung anwendbar, jedoch nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs grundsätzlich eng auszulegen. Aus diesem Grund kommt den vom EuGH erstmals in der *Cassis-*Entscheidung¹⁴⁷ entwickelten ungeschriebenen Rechtfertigungsmöglichkeiten eine besondere Bedeutung zu. Danach können sowohl Beschränkungen aber auch mittelbare Diskriminierungen¹⁴⁸ durch „zwingende Gründe des Allgemeinwohls“ gerechtfertigt werden. Mittlerweile hat der Gerichtshof eine Vielzahl solcher zwingender Gründe anerkannt.¹⁴⁹ Die folgende Darstellung beschränkt sich auf die aus steuerrechtlicher Sicht bedeutendsten.

aa) Die Kohärenz des nationalen Steuersystems

Ein möglicher Rechtfertigungsgrund für Eingriffe in die Grundfreiheiten bildet die Kohärenz des nationalen Steuersystems.¹⁵⁰ Die nationalen Steuerrechtsordnungen haben sich oftmals über einen langen Zeitraum entwickelt, beinhalten dementsprechend nationale Besonderheiten, die sich aus ganz unterschiedlichen Besteuerungskonzepten der einzelnen Mitgliedstaaten ergeben. Gewisse Eingriffe in die Grundfreiheiten können damit aus Gründen der innerstaatlichen Lastengleichheit und der Kongruenz des Steuersystems gerechtfertigt werden.¹⁵¹ Den Mitgliedstaaten muss es

¹⁴⁷ EuGH Rs. 120/87, Slg. 1989, 649.

¹⁴⁸ Zur Ausdehnung auf mittelbare Diskriminierungen nur *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 Rn 487 ff.

¹⁴⁹ Zu bereits anerkannten Rechtfertigungsgründen siehe nur *Schroeder*, in: Streinz, EUV/EGV, Art. 28 EG Rn 71.

¹⁵⁰ Dazu auch *Elicker*, Die „steuerrechtliche Kohärenz“ in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, IStR 2005, 89 ff.

¹⁵¹ *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 8 Rn 40.

also gewährleistet sein, dass die einzelnen Besteuerungstatbestände eine gewisse innere Stimmigkeit aufweisen. Dieser Rechtfertigungsgrund greift aber nur dann, wenn der innerstaatliche Besteuerungsvorteil, der die Diskriminierung bewirkt, in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer späteren Besteuerung derselben Person im Rahmen derselben Steuerart vorliegt.¹⁵² Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang kann etwa zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge für ein nationales Versicherungssystem und einer erst anschließenden Besteuerung der vom Versicherer gezahlten Beiträge vorliegen. In einem solchen Fall wird folglich der nationale Einnahmenverlust, der sich aus dem Abzug der Versicherungsbeiträge ergibt, durch die spätere Besteuerung der von den Versicherern zu zahlenden Pensionen, Renten oder Kapitalabfindungen ausgeglichen. Um die Kohärenz eines solchen Systems zu wahren, ist es daher zulässig, den Beiträgen an ausländische Versicherer die Abzugsfähigkeit zu versagen, da die Besteuerung der späteren Auszahlungen nicht gesichert wäre. Zu beachten ist allerdings, dass dieser Kohärenzgedanke dann nicht greift, wenn in einem Doppelbesteuerungsabkommen die Besteuerung der von Versicherern ausgezahlten Beiträgen ausdrücklich geregelt ist, wobei die Staaten in Kauf nehmen, dass in bestimmten Konstellationen eine Besteuerung der Altersversorgung nicht möglich ist. In einem solchen Fall wird damit die steuerliche Kohärenz nicht auf der Ebene einer Einzelperson durch eine strenge Wechselbeziehung zwischen der Abzugsfähigkeit der Beiträge und der Besteuerung der Renten hergestellt, sondern auf die Ebene der Gegenseitigkeit der in den Vertragsstaaten anwendbaren Vorschriften verlagert.¹⁵³ Mit anderen Worten: Es genügt für die Kohärenz, wenn die vorgesehene spätere Steuereinnahme durch einen anderen Mitgliedstaat gewährleistet ist und ein Abkommen über die Gegenseitigkeit eine entsprechende Verteilung der Besteuerungsrechte vorsieht.¹⁵⁴ In der Tat erscheint es wenig überzeugend, wenn der Mitgliedstaat auf der einen Seite die nationale Besteuerung unter allen Umständen sichern will, auf völkerrechtlicher Ebene aber auf dieses Recht verzichtet. Von einer

¹⁵² *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 190. Dazu auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 521 ff.

¹⁵³ EuGH Rs. C-136/00, Slg. 2002, I-8147 Rn 41.

¹⁵⁴ *Elicker*, Die „steuerrechtliche Kohärenz in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, IStR 2005, 89 (89).

Kohärenz des nationalen Steuerrechts, die in jedem Fall eine Besteuerung verlangt, kann in diesen Fällen jedenfalls keine Rede sein. Sofern Beiträge an nationale Versicherer abzugsfähig sind, muss dieser Vorteil in diesen Konstellationen also auch Personen gewährt werden, die an ausländische Versicherer Beiträge entrichten.

bb) Wirksamkeit steuerlicher Kontrolle

Der zweite aus steuerrechtlicher Sicht denkbare Rechtfertigungsgrund bildet die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen.¹⁵⁵ In diesem Fall ist aber zu beachten, dass die allgemeine Annahme, dass es durch einen Grenzübertritt möglicherweise zu Steuerhinterziehungen oder -umgehungen kommen kann, einen Eingriff in die Grundfreiheiten nicht rechtfertigen kann.¹⁵⁶ Nicht zulässig ist es daher, allein die Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat stets mit einem möglichen Missbrauch gleichzusetzen, da das jeweilige Unternehmen ja regelmäßig den Steuerregelungen des anderen Mitgliedstaates unterliegt.¹⁵⁷ Eine solche Regelung geht damit über das erforderliche Maß hinaus und verstößt gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Ganz allgemein lässt sich sagen, dass es den Mitgliedstaaten schwer fallen wird, den Nachweis zu erbringen, dass die steuerliche Benachteiligung tatsächlich die einzig denkbare Möglichkeit zur Gewährleistung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle und Verhinderung von Steuerhinterziehungen darstellt. Gerade die Amtshilferichtlinie 77/799/EWG¹⁵⁸ ermöglicht es den Finanzbehörden, auch von anderen Mitgliedstaaten Informationen über die dortige Besteuerung der Unternehmen zu erlangen. Die schlichte Behauptung bestehender Schwierigkeiten bei der Beschaffung von Informationen kann einen Eingriff in die Grundfreiheiten daher nicht rechtfertigen – zumal es den Finanzbehörden unbenommen bleibt, entsprechende Informationen oder Nachweise von dem Steuerpflichtigen selbst zu verlangen.¹⁵⁹ Generell wird

¹⁵⁵ EuGH Rs. 254/97, Slg. 1999, I-4809; Rs. C-334/02, Slg. 2004, I-0000.

¹⁵⁶ EuGH Rs. C-334/02, Slg. 2004, I-0000 Rn 27.

¹⁵⁷ EuGH Rs. C-324/00, Slg. 2002, I-11779 Rn 37.

¹⁵⁸ ABl. EWG 1977 Nr. L 175/17.

¹⁵⁹ *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 189.

man sagen müssen, dass die Mitgliedstaaten in diesem Bereich einer äußerst strengen Verhältnismäßigkeitskontrolle unterliegen.¹⁶⁰

cc) Die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis

Einen weiteren Rechtfertigungsgrund für steuerbedingte Beschränkungen der Grundfreiheiten hat der EuGH unlängst im Urteil Marks & Spencer¹⁶¹ bestätigt: die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. Dieser letztlich im Territorialprinzip¹⁶² wurzelnde Rechtfertigungsgrund erlaubt es den Mitgliedstaaten, nationale Regelungen zu treffen, die für eine gerechte Verteilung der gesamten Steuereinnahmen zwischen den Mitgliedstaaten sorgen. Es ist daher im Grundsatz nicht zu beanstanden, wenn eine nationale Regelung den Verlustabzug auf gebietsansässige Tochtergesellschaften beschränkt, wenn auch der Gewinn solcher ausländischen (selbständigen) Tochtergesellschaften nicht besteuert wird. Wäre hingegen ein Verlustabzug in diesen Fällen möglich, würde die Besteuerungsgrundlage im ausländischen Staat um die übertragenen Verluste erweitert, im Staat der Muttergesellschaft hingegen entsprechend verringert, was eine erhebliche Beeinträchtigung der Ausgewogenheit der Aufteilung der Steuereinnahmen zwischen den Mitgliedstaaten darstellen würde. Damit wäre es den Unternehmen möglich, sämtliche Verluste in die Staaten mit den höchsten Steuersätzen zu leiten, um dort den maximalen steuerlichen „Wert“ der Verluste zu realisieren. Die Verhinderung dieser Möglichkeiten stellt auch nach Ansicht des EuGH damit ein zwingendes Gemeinschaftserfordernis dar, welches Beschränkungen der Grundfreiheiten zu rechtfertigen vermag. Der Grundsatz wonach insbesondere Verluste primär an dem Ort zu realisieren sind, an dem sie entstanden sind, ist also mit Gemeinschaftsrecht vereinbar. Allerdings ist auch hier wiederum der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Nach Ansicht des EuGH muss daher ein Verlustabzug möglich sein, wenn die Tochtergesellschaft alle Möglichkeiten, die Verluste am Ort ihres Sitzes geltend zu machen ausgeschöpft hat und auch keine Möglichkeit besteht, dass diese Verluste

¹⁶⁰ *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht Rn 189.

¹⁶¹ EuGH Rs. C-446/03, Urteil vom 13.12.2005, Slg. 2005, I-0000.

¹⁶² Vgl. EuGH aaO Rn 39.

für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten, berücksichtigt werden können.¹⁶³ In dieser Bewertung ist dem Gerichtshof zuzustimmen. Es wäre eine dem Binnenmarkt nicht angemessene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, wenn Unternehmen die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften überhaupt nicht zum Abzug bringen könnten, solange eine gerechte Verteilung der Steuereinnahmen zwischen den Mitgliedstaaten insgesamt gewährleistet ist.

V. Ausblick

Das Europäische Steuerrecht – soweit man davon sprechen kann – wird gegenwärtig vor allem durch das europäische Primärrecht bestimmt, das auf die unterschiedlichen nationalen Rechtsordnungen über dessen Anwendungsvorrang einwirkt. Hier sind es vor allem die europäischen Grundfreiheiten, die das nationale Steuerrecht vor immer neue Herausforderungen stellen. Diese Form der mittelbaren Beeinflussung lässt sich jedoch nur in einem sehr begrenzten Maße steuern. Über Vertragsverletzungsverfahren oder Vorabentscheidungsverfahren können stets nur einzelne Regelungen des nationalen Steuerrechts auf ihre Europarechtskonformität untersucht werden. Die Folge ist eine gewisse Durchlöcherung des nationalen Steuerkonzepts, die zudem die Komplexität der ohnehin kaum noch zu durchschauenden Materie zusätzlich erhöht. *Birk* spricht insoweit von einer „fallweisen Deformierung des nationalen Steuerrechts“.¹⁶⁴ Dennoch ist eine negative Bewertung dieser Rechtsprechung oder gar der Vorwurf eines mangelnden steuerrechtlichen Konzepts im Ergebnis nicht gerechtfertigt.¹⁶⁵ Zwar ist es richtig, dass die Rechtsprechung zu einem erheblichen Eingriff in die Steuerhoheit der Mitgliedstaaten führt – allerdings liegt es an den Mitgliedstaaten selbst, daraus die erforderlichen Konsequenzen zu ziehen und die notwendigen Schritte einzuleiten. Denkbar ist hier eine Zusammenarbeit über multilaterale Abkommen nach Art. 293 EG, eine Erweiterung der bisher nur rudimentär erfolgten Steuerharmonisierung und auch das Nachdenken über

¹⁶³ EuGH aaO Rn 55.

¹⁶⁴ *Birk*, Das sog. „Europäische“ Steuerrecht, FR 2005, 121 (127).

¹⁶⁵ So aber wohl *Birk*, Das sog. „Europäische“ Steuerrecht, FR 2005, 121 (127).

eine mögliche Europasteuer. Zu einem wirklichen Verlust nationaler Steuerhoheit – wie von *Birk* angenommen¹⁶⁶ –, führen die Grundfreiheiten diesbezüglich jedenfalls allein aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts nicht. Es ist mit anderen Worten weiterhin die alleinige Aufgabe der Mitgliedstaaten ein einheitliches europäisches Steuerkonzept vorzulegen – nicht diejenige des Gerichtshofs. Über die konsequente Durchsetzung der Grundfreiheiten durch den EuGH hat sich der Druck der Mitgliedstaaten in dieser Hinsicht voranzukommen, allerdings deutlich erhöht. Diese Anstoßfunktion der Rechtsprechung sollte insoweit nicht unterschätzt werden.

¹⁶⁶ *Birk*, Das sog. „Europäische“ Steuerrecht, FR 2005, 121 (125).