

---

# Das Europäische Steuerrecht – Eine Herausforderung für den nationalen Gesetzgeber

Alexander Thiele\*

## Inhalt

I.	Einführung	42
II.	Besteuerung auf europäischer Ebene (Europasteuern)	44
1.	Bereits bestehende Steuern	44
a)	Ausgestaltung der Steuer	45
b)	Befreiung von innerstaatlichen Steuern	46
2.	Möglichkeiten zur Einführung weiterer Steuern	47
III.	Harmonisierung des nationalen Steuerrechts	49
1.	Harmonisierung der indirekten Steuern	50
a)	Kompetenz und Verfahren	50
b)	Harmonisierung der nationalen Umsatzsteuer	52
c)	Harmonisierung sonstiger Verbrauchssteuern	55
2.	Harmonisierung der direkten Steuern	57
IV.	Steuerrechtrelevantes primäres Gemeinschaftsrecht	59
1.	Art. 90-92 EGV	60
a)	Die Regelung des Art. 90 EGV	60
b)	Die Regelung des Art. 91 EGV	62
2.	Europäische Grundfreiheiten	63
a)	Tatbestand der Grundfreiheiten	63
b)	Steuerrechtliche Rechtfertigungsmöglichkeiten	65
(1)	Die Kohärenz des nationalen Steuersystems	66
(2)	Wirksamkeit steuerlicher Kontrolle	67
(3)	Die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis	68
V.	Ausblick	69

---

\* Alexander Thiele, Wissenschaftlicher Mitarbeiter von Prof. Dr. Werner Heun am Institut für Allgemeine Staatslehre und Politische Wissenschaften der Universität Göttingen.

## 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.<sup>1</sup> 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 EGV zum Ziel gesetzt hat.<sup>2</sup> 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,<sup>3</sup> bei weiteren Normen – insbesondere solchen des Außensteuergesetzes – ist die Europarechtskonformität äußerst fraglich und wird in der Literatur offen diskutiert.<sup>4</sup>

Allerdings enthält der EG-Vertrag selbst kein vollständiges Steuerrechtskonzept.<sup>5</sup> Insgesamt nur wenige Normen befassen sich ausdrücklich mit diesem Themenkomplex,<sup>6</sup> eine Definition des Steuerbegriffs fehlt gänzlich<sup>7</sup> und auch in den Zielbestimmungen des Vertrages<sup>8</sup> sucht man den Begriff der „Steuer“ vergeblich. Dies

---

1 *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 1, Rdnr. 3.

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

3 Siehe nur EuGH, Rs. 324/00, *Lankhorst-Hohorst*, Slg. 2002, I-11779; Rs. C-279/93, *Schuhmacker*, Slg. 1995, I-225; Rs. C-294/97; *Eurowings Luftverkehr*, Slg. 1999, I-7447.

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

5 Durch den „Vertrag über eine Verfassung für Europa“, kurz „Europäischen Verfassungsvertrag“ (EVV) hätte sich dies nicht geändert. Der EVV übernahm vielmehr die bestehenden Regelungen mit nur unwesentlichen Änderungen. Die bisherigen Art. 90-93 EGV wurden in einem Artikel zusammengefasst (Art. III-170 EVV). Die Regelung des Art. 93 EGV wurde lediglich durch die zusätzliche Notwendigkeit der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen ergänzt (Art. III-171 EVV).

6 Siehe dazu auch *Birk*, Das so genannte „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, S. 121 (121 f.).

7 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, *Bautiaa*, Slg. 1996, I-505, Rdnr. 39). Ausführlich dazu *Kreibohm*, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, 2004.

8 Das soll allerdings nicht heißen, dass die in Art. 2 und 3 EGV genannten Tätigkeiten „steuerneutral“ wären. Zutreffend insofern *Laule*, (Fn. 2), S. 382.

liegt nicht zuletzt daran, 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,<sup>9</sup> obwohl entsprechende Kompetenzen auf europäischer Ebene – jedenfalls zur Verwirklichung des Binnenmarktes – durchaus vorhanden wären.<sup>10</sup> 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,<sup>11</sup> die dem Gestaltungsspielraum des nationalen Steuergesetzgebers in zunehmendem Maße Grenzen setzen und diesen vor immer neuen Herausforderungen stellen. Die nationalen Steuerrechtssysteme können dabei 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 Kontrolle<sup>12</sup> – gerechtfertigt werden können.<sup>13</sup> Gelingt dies nicht, so muss die jeweilige nationale Norm aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts<sup>14</sup> in Fällen mit grenzüberschreitendem Bezug außer Anwendung bleiben.<sup>15</sup>

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 so genannten europäischen Steuerrechts<sup>16</sup> angesprochen.<sup>17</sup> Den dritten Teil bildet das nunmehr zunächst dar-

---

<sup>9</sup> Vgl. *Kamann*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 93 EGV, Rdnr. 27.

<sup>10</sup> Siehe dazu sogleich unter III.

<sup>11</sup> Siehe zu diesen *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1, 2004; *Enchelmaier*, Europäisches Wirtschaftsrecht, 2005; *Ehlers* (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2. Aufl. 2005.

<sup>12</sup> EuGH, Rs. C-250/95, *Futura Participations and Singer*, Slg. 1997, I-2471.

<sup>13</sup> *Weber-Grellet*, (Fn. 1), § 8, Rdnr. 9.

<sup>14</sup> Zum Vorrang des Gemeinschaftsrechts nur *Thiele*, Grundriss Europarecht, § 12.

<sup>15</sup> 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, S. 3617 ff.

<sup>16</sup> Kritisch zum Begriff des Europäischen Steuerrechts *Birk*, Das so genannte „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, S. 121 ff.

<sup>17</sup> *Weber-Grellet*, (Fn. 1), § 1, Rdnr. 1.

zustellende 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)<sup>18</sup>

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.<sup>19</sup> 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.<sup>20</sup> Jedenfalls könnte durch eine solche Europasteuer die Transparenz der Einnahmenstruktur der Gemeinschaft erhöht werden; zudem ließe sich auch die unterschiedliche finanzielle Leistungsfähigkeit der Mitgliedstaaten durch eine progressive Ausgestaltung des Steuersatzes berücksichtigen.<sup>21</sup> 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.<sup>22</sup>

### 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 Gemeinschaften<sup>23</sup> erhebt die Gemeinschaft seit 1968 eine Lohn- bzw. Einkommen-

---

<sup>18</sup> Gebraucht wird hier der Begriff der Europasteuern. Der an sich nahe liegende Begriff der Gemeinschaftssteuern sollte vermieden werden, da dieser Begriff im deutschen Steuerrecht bereits für die Steuern, deren Aufkommen dem Bund und den Ländern gemeinsam zukommen, verwandt wird. So aber der Begriff bei *Bieber/Epinay/Haag*, Die Europäische Union, § 19, Rdnr. 20 und *Oppermann*, Europarecht, § 17, Rdnr. 5. Wie hier *Weber-Grellet*, (Fn. 1), § 5, Rdnr. 6. Zum deutschen Begriff der Gemeinschaftssteuern nur *Birk*, Steuerrecht, Rdnr. 129.

<sup>19</sup> *Oppermann*, (Fn. 18), § 17, Rdnr. 6.

<sup>20</sup> Zu dieser Frage auch *Huber/Runkel*, Das Finanzsystem und der Stabilitätspakt als Schlüssel zur europäischen Entwicklung, ZSE 2005, S. 573 (580 ff.).

<sup>21</sup> *Weber-Grellet*, (Fn. 1), § 5, Rdnr. 6.

<sup>22</sup> *Oppermann*, (Fn. 18), § 17, Rdnr. 7.

<sup>23</sup> ABI. EWG Nr. L 152 v. 13.7.1967, S. 13.

steuer 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. Juli 2002 ausgelaufen.<sup>24</sup>

### a) Ausgestaltung der Steuer

Die in Art. 13 des Protokolls über Vorrechte und Befreiungen vorgesehene europäische Einkommensteuer wird durch die VO 260/68 EWG vom 29. Februar 1968<sup>25</sup> näher ausgestaltet.

Danach erhebt die Gemeinschaft auf die von ihr gezahlten Bezüge eine Steuer mit einer Progression bis zu 45 Prozent. Der Eingangssteuersatz beträgt gemäß Art. 4 der VO 10 Prozent. Wie auch im deutschen Lohnsteuerrecht wird die europäische Einkommensteuer von der jeweiligen Anstellungsbehörde unmittelbar an der Quelle erhoben (so genannte *Quellensteuer*).<sup>26</sup> Die Steuer wird monatlich fällig (Art. 3 I der VO). Vergleichbar zum deutschen Recht (vgl. § 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. Februar 1968<sup>27</sup> 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)<sup>28</sup> Einnahmeposten im Eigenmittelsystem der EG dar und steht nicht etwa der anstellenden Behörde selbst zu.

---

<sup>24</sup> Oppermann, (Fn. 18), § 17, Rdnr. 6. Die EGKS war von Anfang an auf eine Laufzeit von 50 Jahren befristet, vgl. Art. 97 EGKSV.

<sup>25</sup> ABl. EWG Nr. L 56 v. 4.3.1968, S. 8.

<sup>26</sup> Klinke, Dienner, Dienen und Verdienen: Der EG-Beamte und die direkten Steuern, IStR 1995, S. 217 (218).

<sup>27</sup> ABl. EWG Nr. L 56 v. 4.3.1968 S. 1.

<sup>28</sup> Die Einnahmen aus Steuern fallen im Gemeinschaftshaushalt unter den Titel „sonstige Einnahmen“, der insgesamt nur etwa 1 Prozent der Gesamteinnahmen ausmacht. Vgl. auch Huber/Runkel, (Fn. 20), S. 575.

### b) Befreiung 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 Primärrechts<sup>29</sup> und geht damit entgegenstehenden nationalen aber auch internationalen Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vor.<sup>30</sup> 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 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-Organe 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.<sup>31</sup> Daher ist es auch nicht zulässig, die gezahlten Gehälter mittelbar im Rahmen des Progressionsvorbehalts nach § 32b EStG<sup>32</sup> 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.<sup>33</sup> Artikel 13 II gilt jedoch nach Auffassung des EuGH nicht für Gebühren, deren Höhe von der Frage der Steuerbefreiung abhängig ist.<sup>34</sup>

Die in Art. 13 II geregelte Steuerbefreiung bezieht sich allein auf die in Art. 13 I genannten europasteuerpflchtigen Einkünfte. Alle weiteren (Neben-) Einkünfte hingegen unterfallen damit prinzipiell dem jeweiligen nationalen Besteuerungs-

---

<sup>29</sup> Vgl. Art. 311 EGV.

<sup>30</sup> *Klinke*, (Fn. 26), S. 217.

<sup>31</sup> EuGH, Rs. 260/86, *Kommission/Belgien*, Slg. 1988, 955, Rdnr. 10.

<sup>32</sup> 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 (Hrsg.)*, Steuerrecht, 18. Aufl. 2005, § 9, Rdnr. 808 ff.

<sup>33</sup> EuGH, Rs. 6/60, *Humblet*, Slg. 1960, 1182 (1200). Diese Entscheidung erging dabei zu der parallelen Regelung des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EGKS.

<sup>34</sup> EuGH, Rs. 32/67, *van Leeuwen*, Slg. 1968, 68.

system. Klassische Nebeneinkünfte in diesem Sinne 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 grundsätzlich nach den allgemeinen Regeln des internationalen Steuerrechts<sup>35</sup> in den einzelnen Staaten versteuert; bestehen insoweit DBA<sup>36</sup> 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 Amtstätigkeit<sup>37</sup> 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.<sup>38</sup> 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.<sup>39</sup> Abgesehen von dieser „Wohnortfiktion“ ist für die Besteuerung der Nebeneinkünfte der Beamten und sonstigen Bediensteten jedoch weiterhin das jeweilige DBA heranzuziehen.<sup>40</sup>

## 2. Möglichkeiten zur Einführung weiterer Europasteuern

Der gegenwärtige Gemeinschaftsvertrag kennt keine ausdrückliche Kompetenz zur Einführung weiterer Europasteuern. Allerdings bestimmt Art. 269 EGV, 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 Annahme gemäß ihren verfassungsrechtlichen Vorschriften empfiehlt.<sup>41</sup> Diese so genannten Eigenmittelbeschlüsse – gegenwärtig

---

<sup>35</sup> Überblick zum internationalen Steuerrecht bei *Birk*, Steuerrecht, Rdnr. 198 ff.

<sup>36</sup> Von besonderer Bedeutung sind in diesem Zusammenhang insoweit die DBA mit Belgien und Luxemburg.

<sup>37</sup> Zu dem Erfordernis einer Niederlassung „zur Ausübung“ nur *Klinke*, (Fn. 26), S. 220.

<sup>38</sup> Zu dieser Regelung auch EuGH, Rs. C-209/01, *Schilling und Fleck-Schilling*, Slg. 2003, I-13389.

<sup>39</sup> Dennoch kritisch zu dieser Regelung *Klinke*, (Fn. 26), S. 220.

<sup>40</sup> *Kofler*, Besteuerung der Bediensteten der Europäischen Gemeinschaften, ecolex 2002, S. 530 (531).

<sup>41</sup> In dieser doppelten Absicherung (Einstimmigkeit und Ratifikationsvorbehalt) zeigen sich die besonderen Vorbehalte der Mitgliedstaaten im Bereich der Finanzen.

wird das System der Eigenmittel durch den fünften Eigenmittelbeschluss vom 29. September 2000 bestimmt – sind zwar regelmäßig nicht befristet, doch gehen ihre inhaltlichen Vorgaben nicht über einen bestimmten Zeitraum hinaus.<sup>42</sup> Es bedarf also nach Ablauf dieses Zeitraums prinzipiell eines neuen Eigenmittelbeschlusses.<sup>43</sup>

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.<sup>44</sup> Ob solche neuen Wege dabei auch die Möglichkeit einer Europasteuer umfassen, ist jedoch in der Literatur umstritten.<sup>45</sup> 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.<sup>46</sup> Artikel 269 EGV könne daher hierfür nicht herangezogen werden. Dieser notwendige Umbau würde jedoch die bestehende Legitimationsstruktur aufheben und zwangsläufig zu einem europäischen Bundesstaat führen.<sup>47</sup> 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 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 bestehen-

---

<sup>42</sup> *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 269 EGV, Rdnr. 10. Der fünfte Eigenmittelbeschluss läuft inhaltlich noch bis Ende 2006.

<sup>43</sup> Wann es zu einem neuen Eigenmittelbeschluss kommen wird, ist gegenwärtig schwer vorherzusagen. Zwar haben sich die Mitgliedstaaten mittlerweile nach etlichen Debatten im Dezember 2005 auf einen Kompromiss geeinigt. Allerdings ist es nun fraglich, ob das Europäische Parlament bereit ist, diesen auch mitzutragen. Zu dem erzielten Kompromiss auch *Blair*, The European Union in Crisis - the view of the Presidency, ZSE 2005, S. 519 ff.

<sup>44</sup> Angesichts der finanziellen Herausforderungen durch die Osterweiterung erscheint eine grundlegende Reform des Finanzierungssystems ohnehin unerlässlich. Bisher konnten sich die Mitgliedstaaten dazu jedoch nicht durchringen.

<sup>45</sup> Ablehnend *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 269 EGV, Rdnr. 13; *Börner*, Die Unzulässigkeit einer Steuer auf Nichtbutterfette nach dem EWGV, 1987, S. 56 ff. Für die Zulässigkeit einer entsprechenden Steuer hingegen *Oppermann*, (Fn. 18), § 11, Rdnr. 24. Offenlassend *Bieber/Epiney/Haag*, (Fn. 18), § 19, Rdnr. 20.

<sup>46</sup> *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 269 EGV, Rdnr. 13.

<sup>47</sup> *Waldhoff*, ibid.

den 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 in diesem Sinne wird also letztlich allein der Steuergläubiger ausgetauscht, der jedoch für den Einzelnen ohnehin nur von geringem Interesse ist. Über die Regelung des Art. 269 EGV 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.<sup>48</sup> Eine andere Frage ist es, ob der Gemeinschaft gegenwärtig eine eigenständige Steuerkompetenz außerhalb des Art. 269 EGV 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 EGV allein eine Harmonisierungskompetenz für die indirekten Steuern. Demgegenüber kann eine Harmonisierung der direkten Steuern allein auf die allgemeinen Harmonisierungskompetenzen (Art. 94, 95 EGV) gestützt werden. Als indirekt werden diejenigen Steuern bezeichnet, bei denen Steuerschuldner und Steuerträger auseinanderfallen.<sup>49</sup> Klassisches Beispiel einer

---

<sup>48</sup> Gegen die Einführung einer Europasteuer hingegen *Huber/Runkel*, (Fn. 20), S. 580 ff.

<sup>49</sup> *Birk*, Steuerrecht, Rdnr. 1260.

indirekten Steuer bildet etwa die Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer: Schuldner dieser Steuer ist grundsätzlich der jeweilige Unternehmer (vgl. § 13a I UStG),<sup>50</sup> tatsächlicher Träger der Steuer ist hingegen der Endverbraucher, da die unternehmerische Steuerbelastung über den Verkaufspreis an diesen weitergegeben wird. Diese indirekten Steuern weisen aufgrund ihres unmittelbaren Einflusses auf die Verkaufspreise und des Erfordernisses 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.<sup>51</sup> Die direkten Steuern belasten demgegenüber die Person und nicht die Warenbewegung selbst. Von ihnen geht daher jedenfalls keine unmittelbare Wettbewerbsverzerrung aus.<sup>52</sup> Zudem zeigen Beispiele wie das der USA oder auch der Schweiz deutlich, dass unterschiedliche Besteuerungssysteme einem gemeinsamen Markt nicht zwangsläufig entgegenstehen.<sup>53</sup> 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 EGV. Danach erlässt<sup>54</sup> 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 EGV. Aus einem Vergleich mit anderen Sprachfassungen ergibt sich jedoch nach wohl überwiegender Auffassung, dass auch Art. 93 EGV weit zu verstehen ist und daher auch sonstige Abgaben (etwa Gebühren oder Beiträge) umfasst.<sup>55</sup>

Allerdings gestattet Art. 93 EGV eine Harmonisierung nur, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. An dieser ein-

---

<sup>50</sup> In bestimmten Fällen ist jedoch der Leistungsempfänger Schuldner der Steuer, vgl. § 13b UStG.

<sup>51</sup> Vgl. *Oppermann*, (Fn. 18), § 17, Rdnr. 24.

<sup>52</sup> *Birk*, Das so genannte „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, S. 121 (122).

<sup>53</sup> *Waldhoff*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 93 EGV, Rdnr. 26.

<sup>54</sup> 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* (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 93 EGV, Rdnr. 1.

<sup>55</sup> *Kamann*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 93 EGV, Rdnr. 3. Anderer Ansicht hingegen *Geiger*, EUV/EGV, Art. 93 EG, Rdnr. 3. Ausführlich zu dieser Frage *Kreibohm*, (Fn. 7), S. 70 ff.

schränkenden Regelung zeigt sich, dass die gemeinschaftliche Steuerharmonisierung keinen Selbstzweck darstellt, sondern allein zur Verwirklichung des nach Art. 2 EGV angestrebten Binnenmarktes zulässig ist.<sup>56</sup> Dies schließt eine völlige Rechtsvereinheitlichung (auch diese ist vom Begriff der Harmonisierung grundsätzlich umfasst)<sup>57</sup> in Bezug auf einzelne Steuerarten nicht aus – stets muss sie sich jedoch unter Beachtung des Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes<sup>58</sup> als zwingend erforderlich erweisen,<sup>59</sup> was sehr selten der Fall sein wird.

Umstritten ist, ob der Begriff der Harmonisierung jedenfalls voraussetzt, dass eine entsprechende Steuer bereits in allen Mitgliedstaaten vorhanden ist.<sup>60</sup> Mangels besonderer Anhaltspunkte sollte in dieser Frage nach Sinn und Zweck der Norm differenziert werden. Danach lässt sich wohl Folgendes festhalten: Artikel 93 EGV selbst will Unterschiede im Bereich der indirekten Steuern nach Möglichkeit durch eine gemeinschaftliche Harmonisierung verhindern. Solche zu verhindern den Unterschiede können jedoch auch bereits dann bestehen, wenn nur in einem einzigen Mitgliedstaat eine entsprechende Steuer erhoben wird, in anderen hingegen nicht.<sup>61</sup> In diesen Fällen ist mithin von einer Kompetenz zur Harmonisierung nach Art. 93 EGV auszugehen. Demgegenüber eröffnet Art. 93 EGV keine allgemeine Steuerkompetenz der Gemeinschaft im Hinblick auf den Binnenmarkt. Die EG kann über Art. 93 EGV also keine völlig neue Steuer „harmonisieren“, die in den Mitgliedstaaten bisher überhaupt noch nicht existiert.

Erforderlich ist im Rahmen des Art. 93 EGV 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.<sup>62</sup> Eine Beschränkung auf eine bestimmte Handlungsform findet sich indes in Art. 93 EGV – anders als in Art. 94 EGV – nicht. Denkbar ist demnach auch eine Harmonisierung durch Verordnung. Regelmäßig wird hier jedoch auf den Rechtsakt der Richtlinie zurückgegriffen, der über den erforderlichen nationalen

---

<sup>56</sup> Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 93 EGV, Rdnr. 1, spricht insoweit von der Hilfs- und Ergänzungsfunktion der Steuerharmonisierung.

<sup>57</sup> Dies folgt bereits aus der Überlegung, dass Art. 93 EGV auch den Erlass von Verordnungen gestattet. Siehe zu der entsprechenden Auseinandersetzung im Rahmen der Art. 94 und 95 EGV nur Ludwig, Rechtsangleichung nach Art. 94, 95 EG-Vertrag, 2004, S. 92 f.

<sup>58</sup> Zu diesem nur Koch, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 2002.

<sup>59</sup> Siehe auch Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 93 EGV, Rdnr. 25.

<sup>60</sup> 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.

<sup>61</sup> So für die allgemeinen Rechtsangleichungskompetenzen Ludwig, (Fn. 57), S. 94.

<sup>62</sup> Mehde, Wettbewerb zwischen Staaten, 2005, S. 275.

Umsetzungsakt eine geschmeidige Integration der gemeinschaftlichen Regelungen in das jeweilige nationale Steuerrecht ermöglicht.<sup>63</sup>

### b) Harmonisierung der nationalen Umsatzsteuer

Am weitesten fortgeschritten ist die auf Art. 93 EGV 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 bezüglich der nationalen Bemessungsgrundlagen eine zwingende Voraussetzung für die Umstellung der Finanzierung der Gemeinschaft von der Beitrags- zur Eigenmittelfinanzierung.<sup>64</sup> So erhält die Gemeinschaft von den einzelnen Mitgliedstaaten einen gewissen Prozentsatz (maximal 0,5 Prozent) 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.<sup>65</sup> Zunächst wurde durch die RL 67/227/EWG<sup>66</sup> das bereits in Frankreich bewährte System der Allphasennettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug eingeführt.<sup>67</sup> 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 (so genannter Vorsteuerabzug).<sup>68</sup> 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

---

<sup>63</sup> Birk, Steuerrecht, Rdnr. 192; Kamann, in: Streinz (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 93 EGV, Rdnr. 7.

<sup>64</sup> Generell zur Finanzierung der Gemeinschaft Oppermann, (Fn. 18), § 11 sowie Streinz, Europa-recht, § 9.

<sup>65</sup> Vgl. Kamann, in: Streinz (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 93 EGV, Rdnr. 13 ff.

<sup>66</sup> ABI. EWG Nr. L 71 v. 14.4.1967, S. 1301.

<sup>67</sup> In Deutschland wurde unmittelbar zuvor die dort bestehende Allphasenbruttoumsatzsteuer wegen eines Verstoßes gegen Art. 3 I GG für verfassungswidrig erklärt; BVerfGE 21, 12. Siehe dazu nur Birk, Steuerrecht, Rdnr. 1274.

<sup>68</sup> Dieses Verfahren ist äußerst missbrauchsanfällig. Nach Schätzungen führt dieser Vorsteuerbetrug zu jährlichen Steuerausfällen in Höhe von ca. 10 Mrd. Euro. Aus diesem Grund wird über eine Reform des Umsatzsteuersystems und eine Einführung des „Reverse-Charge-Modells“ nachgedacht. Zu diesen Überlegungen sogleich.

nicht zurückhält.<sup>69</sup> Durch die RL 77/388/EWG<sup>70</sup> (so genannte 6. 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/EWG<sup>71</sup> 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/EWG<sup>72</sup> für Normalumsätze ein Mindeststeuersatz von 15 Prozent festgelegt, für bestimmte Umsätze wird ein Mindestsatz von 5 Prozent bestimmt.<sup>73</sup>

Allerdings ist es bisher nicht gelungen, das Bestimmungslandprinzip durch das Ursprungslandprinzip zu ersetzen.<sup>74</sup> Vielmehr gilt für innergemeinschaftliche Lieferungen nunmehr lediglich ein „modifiziertes Bestimmungslandprinzip“, das im Ergebnis allein zu einer Verlagerung der Steuergrenzen in die einzelnen Betriebe führt.<sup>75</sup> Danach wird der exportierende Unternehmer vollständig von seiner Umsatzsteuer befreit (so genannte innergemeinschaftliche Lieferung, § 4 Nr. 1 lit. b i.V.m. § 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 (so genannter innergemeinschaftlicher Erwerb, § 1 I Nr. 5 UStG). Sofern er das Produkt anschließend an einen Endverbraucher 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 missbrauchsan-

---

<sup>69</sup> Überblick zum nationalen Umsatzsteuersystem bei *Birk*, Steuerrecht, Rdnr. 1271 ff.

<sup>70</sup> ABl. EWG Nr. L 145 v. 13.6.1977, S. 1.

<sup>71</sup> ABl. EWG, Nr. L 376 v. 31.12.1991, S. 1.

<sup>72</sup> ABl. EWG, Nr. L 316 v. 31.10.1992, S. 1.

<sup>73</sup> Tatsächlich schwankt der Mehrwertsteuersatz innerhalb der Gemeinschaft daher zwischen 15 (Luxemburg) und 25 Prozent (Dänemark, Schweden). Deutschland befindet sich mit gegenwärtig 16 Prozent damit im unteren Besteuerungsbereich. Allerdings hat die neue Bundesregierung bereits angekündigt, den Satz ab 2007 auf 19 Prozent erhöhen zu wollen.

<sup>74</sup> Kritisch zu diesem angeblichen Ziel ohnehin *Reiß*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 14, Rdnr. 106.

<sup>75</sup> *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 93 EGV, Rdnr. 14; *Birk*, Steuerrecht, Rdnr. 1307; *Reiß*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 14, Rdnr. 108.

fällig.<sup>76</sup> Um solchen Missbräuchen vorzubeugen, sieht die Amtshilfe-Verordnung 218/92/EWG<sup>77</sup> den Aufbau eines europäischen Umsatzsteuererfassungs- und Kontrollverfahrens vor (vgl. § 18 und § 18a UStG).<sup>78</sup> Dennoch erscheint diese Regelung insgesamt aufgrund der dadurch weiterhin innerhalb der Unternehmen „finanzierten“ europäischen Binnengrenzen auf lange Sicht wenig sinnvoll. Die Kommission hat daher bereits Vorschläge unterbreitet, wonach grenzüberschreitende Regelungen letztlich vollständig wie binnenaufsteuerliche 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 man sich bisher nicht einigen.<sup>79</sup> 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 EGV keinen Bundesstaat mit eigener Steuersouveränität darstellt.<sup>80</sup>

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 gemäß § 1b UStG für die Lieferung neuer Fahrzeuge. Diese werden stets als innergemeinschaftliche Lieferung betrachtet und unterliegen daher der Besteuerung des Bestimmungslandes.<sup>81</sup>

Aufgrund des immer größer werdenden Umsatzsteuerbetruges wird im Übrigen vor allem in der Bundesrepublik über einen generellen Wechsel des gegenwärtigen Umsatzsteuersystems hin zum so genannten „Reverse-Charge-Modell“ nachgedacht. In diesem Modell soll vor allem der missbräuchlichen Vorsteuerabzug dadurch begegnet werden, dass die Umsatzsteuerschuld generell auf den Abnehmer einer Leistung übergeht,<sup>82</sup> sofern dieser Unternehmer ist. Lediglich bei Geschäften mit Privatpersonen sowie bei Umsätzen unterhalb von 5.000 Euro soll es beim bis-

---

<sup>76</sup> So auch *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 93 EGV, Rdnr. 14.

<sup>77</sup> ABl. EWG Nr. L 24 v. 1.2.1992, S. 1.

<sup>78</sup> Überblick dazu bei *Reiß*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht, § 14, Rdnr. 126.

<sup>79</sup> 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 auch das Steueraufkommen. Zutreffend insoweit *Reiß*, ibid., Rdnr. 106.

<sup>80</sup> So auch *Reiß*, ibid., Rdnr. 106.

<sup>81</sup> Dazu *Reiß*, ibid., Rdnr. 125.

herigen Modell bleiben. Nach diesem Ansatz schuldet also der Empfänger die Umsatzsteuer, die er als Unternehmer jedoch sogleich mit seinem Anspruch auf Vorsteuer verrechnen kann. Dadurch wird regelmäßig erst gar kein Vorsteuerbetrag entstehen, den der Fiskus auszahlen müsste, was – so die Theorie – den Vorsteuerbetrug zwangsläufig eindämmen werde. Auch dieser Neuansatz beinhaltet indes Probleme und eröffnet zudem neues Betrugspotential. Zum einen bestehen danach abhängig vom jeweiligen Leistungsempfänger und Umsatz des Geschäfts zwei unterschiedliche Besteuerungssysteme nebeneinander. Dies erhöht den unternehmerischen Verwaltungsaufwand erheblich, verursacht dadurch zusätzliche Kosten und macht das gesamte Besteuerungssystem letztlich noch komplexer und damit auch fehleranfälliger. Zum anderen ist bereits abzusehen, dass Privatpersonen und auch nicht berechtigte Unternehmer versuchen werden, sich als berechtigte Unternehmer auszugeben, um so in den Genuss einer Rechnung ohne Mehrwertsteuer zu gelangen. Um solchen Betrügereien wirksam entgegenzuwirken, wäre daher eine umfassende und aktuelle staatliche Datenbank notwendig, anhand derer der liefernde Unternehmer jederzeit und möglichst ohne großen Aufwand Informationen zur Vorsteuerberechtigung seines Abnehmers erlangen kann. Auch dies ist mit enormen Kosten – nicht nur in der Erstellungsphase – verbunden. Aufgrund dieser hier nur grob skizzierten Probleme, erscheint es fraglich, ob die Einführung eines solchen „Reverse-Charge-Modells“ tatsächlich eine wirksame Waffe gegen den Umsatzsteuerbetrug darstellen würde. Die Gemeinschaft ist jedenfalls gut beraten, sich nicht vorschnell auf eine solche in jedem Falle kostspielige Reform einzulassen. Erfolgversprechender erscheint vielmehr der Ansatz, die bereits bestehenden Kontrollmöglichkeiten (z.B. Zusammenarbeit der Steuerfahndungsstellen, Entwicklung gemeinsamer EDV sowie verstärkte Zusammenarbeit der europäischen Mitgliedstaaten) stärker in Anspruch zu nehmen und effektiver auszustalten.

### 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 EGV daher gemeinschaftsrechtlich harmonisiert werden. Allerdings kam die Harmonisierung in diesem Bereich lange Zeit nicht wesentlich voran. Einen gewissen Schub brachte dann jedoch die so genannte „System-Richtlinie“ 92/12/EWG.<sup>83</sup> Diese Richtlinie legte einheitliche Besteuerungsregelungen für die Besteuerung von Mineralölen, Alkohol

---

<sup>82</sup> Bisher ist der liefernde Unternehmer der Schuldner der Steuer, der Empfänger der Leistung erhält diese dann als Vorsteuer zurück. Dazu nur *Birk*, Steuerrecht, Rdnr. 1283 ff.

<sup>83</sup> ABI. EWG, Nr. L 76, v. 23.3.1992, S. 1.

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 missbrauchsgefährliches Kontrollsysteem 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 Richtlinie). Die in Deutschland seit dem 1. Juli 2004 erhobene Steuer auf alkoholische Süßgetränke (so genannte Alcopops) stellt eine solche andere indirekte Steuer dar. Die besondere Zielsetzung liegt in diesem Fall im Jugendschutz.<sup>84</sup> Im Übrigen steht es den Mitgliedstaaten gemäß Art. 3 III der Richtlinie frei, Verbrauchssteuern auch auf andere als die genannten Waren einzuführen oder beizubehalten.<sup>85</sup>

Durch weitere Richtlinien wurden die konkreten Steuerobjekte im Einzelnen definiert und Mindeststeuersätze festgelegt. Mit der darin erfolgten Definition des Begriffs „Zigaretten“ und dem dazugehörigen Mindeststeuersatz musste sich der EuGH in der Rs. C-197/04<sup>86</sup> unlängst im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik auseinandersetzen. Inhaltlich ging es um die Frage, ob die so genannten „West Single Packs“ aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht als „Feinschnitt-Tabak“ oder aber als „Zigaretten“ anzusehen sind. Dies war insoweit entscheidend, als die Richtlinien 92/79/EWG<sup>87</sup> und 92/80/EWG<sup>88</sup> für Feinschnitttabak einen deutlich geringeren Mindestverbrauchssteuersatz vorsehen als für Zigaretten. Als Zigaretten gelten dabei nach der RL 95/59/EG<sup>89</sup> auch solche Tabakstränge, die sich als solche nach einem einfachen Vorgang nichtindustrieller 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 Zigarettenhülsen um keinen „einfachen nichtindustriellen Vorgang“ handelte, 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.<sup>90</sup>

---

<sup>84</sup> Birk, Steuerrecht, Rdnr. 1263.

<sup>85</sup> In Deutschland gibt es gegenwärtig etwa noch Verbrauchssteuern auf Erdgas, Kaffee und Strom.

<sup>86</sup> EuGH, Rs. C-197/04, *Kommission/Deutschland*, Urteil v. 10.11.2005, noch nicht in der amt. Slg., unter <http://curia.eu.int/> abrufbar. Verkürzter Abdruck des Urteils auch in IStR 2005, S. 849.

<sup>87</sup> ABI. EWG, Nr. L 316 v. 31.10.1992, S. 8.

<sup>88</sup> Ibid., S. 10.

<sup>89</sup> ABI. EG, Nr. L 291 v. 6.12.1995, S. 40.

<sup>90</sup> Die entsprechenden Produkte werden daher seit dem Urteil des EuGH kaum noch angeboten.

## 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 EGV) herangezogen werden. Zu beachten ist indes, dass Art. 95 EGV in seinem zweiten Absatz ausdrücklich den Bereich des Steuerrechts ausnimmt. Damit bleibt nur noch Art. 94 EGV, der jedoch zum einen eine einstimmige Beschlussfassung verlangt und zum anderen auf den Rechtsakt der Richtlinie beschränkt ist. Dementsprechend ist es zu einer Harmonisierung in diesem Bereich bisher nur äußerst partiell gekommen.<sup>91</sup> Besondere Bedeutung haben daher auch in diesem Bereich bilaterale Abkommen der Mitgliedstaaten, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die nach Art. 293 EGV vorgesehenen multilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Gemeinschaftsgebiet spielen dagegen bis heute nur eine untergeordnete Rolle.<sup>92</sup>

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.<sup>93</sup> 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/EWG<sup>94</sup> fördert die Zusammenarbeit der einzelnen Steuerbehörden insbesondere durch eine erhöhte gegenseitige Auskunftserteilung.
- Das EG-Schiedsübereinkommen (Übereinkommen 90/436/EWG)<sup>95</sup> als bisher einziges auf Art. 293 EGV gestütztes multilaterales Abkommen beseitigt die

---

<sup>91</sup> Weber-Grell, (Fn. 1), § 22, Rdnr. 3. Siehe auch GA *Léger*, Rs. C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacher*, Slg. 1995, I-225, Nr. 19: „Anders als bei der Mehrwertsteuer befindet sich die Harmonisierung der direkten Steuern noch heute in einem embryonalen Stadium.“

<sup>92</sup> 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.

<sup>93</sup> Oppermann, (Fn. 18), § 17, Rdnr. 33.

<sup>94</sup> ABl. EWG, Nr. L 336 v. 27.12.1977, S. 15.

<sup>95</sup> ABl. EWG, Nr. L 225 v. 20.8.1990, S. 10.

Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen.<sup>96</sup>

- Die Mutter-Tochter-Richtlinie 90/435/EWG<sup>97</sup> 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 25prozentige Beteiligung an der Tochtergesellschaft voraus.
- Die Fusionsrichtlinie 90/434/EWG<sup>98</sup> 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 Richtlinie 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. Januar 2005 verzögerte sich daher wegen der fehlenden Schweizer Zusage auf den 1. Juli 2005.<sup>99</sup>

Der weitere Fortgang der Harmonisierung der direkten Steuern ist gegenwärtig kaum vorherzusagen, zu groß sind hier die mitgliedstaatlichen Vorbehalte. Die Kommission hat diesem Bereich daher in den vergangenen Jahren augenscheinlich keine besondere Priorität bei ihren Tätigkeiten beigemessen.<sup>100</sup> Unlängst hat jedoch der Kommissar *Kovacs* mit einem Vorschlag zur Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen im Bereich der Körperschaftsteuer einen neuen Vorstoß in diesem Bereich gewagt. Angesichts des Einstimmigkeitserfordernisses ist es jedoch sehr fraglich, ob es tatsächlich zu einem entsprechenden Rechtsakt kommen wird.<sup>101</sup>

---

<sup>96</sup> Zu diesem Abkommen auch *Krabbe*, Das Schiedsübereinkommen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, IStR 1996, S. 5 ff.

<sup>97</sup> ABl. EWG, Nr. L 225 v. 20.8.1990, S. 6.

<sup>98</sup> *Ibid.*, S. 1.

<sup>99</sup> Dazu auch *Weber-Grellet*, (Fn. 1), § 22, Rdnr. 20.

<sup>100</sup> Vgl. *Oppermann*, (Fn. 18), § 17, Rdnr. 40.

<sup>101</sup> Da jedoch ca. 20 Mitgliedstaaten den Vorschlag unterstützen, wird gegenwärtig offen diskutiert, entsprechende Regelungen im Wege der verstärkten Zusammenarbeit nach Art. 11 EGV zu realisieren. Bisher hat es eine solche verstärkte Zusammenarbeit, die eine Beteiligung von mindestens acht Staaten voraussetzt, noch nicht gegeben. Ob dieser Weg Erfolg verspricht, ist daher äußerst fraglich. Zur verstärkten Zusammenarbeit nur von *Buttlar*, Rechtsprobleme der verstärkten Zusammenarbeit nach dem Vertrag von Nizza, ZEuS 2001, S. 649 ff.

Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang auch, dass ein gewisser mitgliedstaatlicher Steuerwettbewerb dem Binnenmarkt im Sinne eines „Wettbewerbs der Systeme“ durchaus förderlich sein kann.<sup>102</sup> So zeigen die Beispiele der USA und der Schweiz, dass ein einheitliches Steuerrecht bei den direkten Steuern keine zwangsläufige Voraussetzung für einen Binnenmarkt darstellen muss. Verhindert werden muss in diesem Zusammenhang jedoch ein (zwar unwahrscheinliches<sup>103</sup> aber dennoch denkbare) „*Race to the bottom*“, also eine wettbewerbsbedingte Erosion der Unternehmensbesteuerung.<sup>104</sup> 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 die Entstehung vereinzelter Steuerparadiese, die den Wettbewerb generell verzerren, zu verhindern.<sup>105</sup>

#### 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.<sup>106</sup> 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 Gesetz-

---

102 Dazu auch *Mehde*, (Fn. 62), S. 285 f.

103 So auch *Huber/Runkel*, (Fn. 20), S. 581.

104 Dazu *Ludwigs*, (Fn. 57), S. 54 f. sowie *Mehde*, (Fn. 62), S. 76 f.

105 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* (Hrsg.), *Steuerrecht*, § 12, Rdnr. 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.

106 EuGH, Rs. C-324/00, *Lankhorst/Hohorst*, Slg. 2002, I-11779; Rs. C-307/97, *Saint Gobin ZN*, Slg. 1999, I-6161. Unlängst auch EuGH, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Urteil v. 13.12.2005, noch nicht in amt. Slg., abrufbar unter <http://curia.eu.int/>.

geber 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 EGV (1.).

## 1. Art. 90-92 EGV

Die Regelungen der Art. 90-92 EGV stehen unter der Überschrift „Steuerliche Vorschriften“. Sie bezeichnen die Verhinderung einer steuerlichen Diskriminierung im Bereich des gemeinschaftlichen Binnenmarktes,<sup>107</sup> um auf diese Weise einen möglichst unverfälschten Wettbewerb zu ermöglichen.<sup>108</sup> 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 EGV) bzw. einheimische Waren bei der Ausfuhr durch erhöhte Erstattungen versteckt zu subventionieren (Art. 91 EGV). Artikel 92 EGV ergänzt die Art. 90 und 91 EGV 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.<sup>109</sup> In der Praxis ist bisher keine solche Genehmigung erteilt worden. Auf eine weitere Darstellung des Art. 92 EGV wird daher verzichtet.

### a) Die Regelung des Art. 90 EGV

Artikel 90 EGV bildet in diesem Zusammenhang die zentrale Norm. Danach ist es den Mitgliedstaaten verwehrt, bei der Einfuhr gemeinschaftsrechtlicher Waren<sup>110</sup> auf diese höhere Abgaben zu erheben als auf gleichartige inländische Waren. Art. 90 EGV statuiert damit eine Abgabenobergrenze, verbietet jedoch nicht eine – allerdings äußerst unwahrscheinliche – geringere Abgabenhöhe.<sup>111</sup>

Der Begriff der Abgaben ist gemeinschaftsrechtlich zu bestimmen<sup>112</sup> und weit zu verstehen; er umfasst damit alle indirekten Abgaben auf eingeführte Waren, also auch Beiträge und Gebühren; direkte Abgaben werden hingegen von Art. 90 EGV

---

<sup>107</sup> Kamann, in: Streinz (Hrsg.), EUV/EGV, vor Art. 90 EGV, Rdnr. 1.

<sup>108</sup> Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 90 EGV, Rdnr. 5; Oppermann, (Fn. 18), § 17, Rdnr. 9.

<sup>109</sup> Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Art. 92 EGV, Rdnr. 2.

<sup>110</sup> Der Begriff der Ware ist wie in Art. 23 und 28 EGV zu verstehen. Eine analoge Anwendung der Vorschrift auf Dienstleistungen oder Kapital kommt nicht in Betracht.

<sup>111</sup> Siehe nur Oppermann, (Fn. 18), § 17, Rdnr. 11.

<sup>112</sup> Enchelmaier, (Fn. 11), Rdnr. 96.

nicht erfasst. Vom EuGH bereits entschiedene Fälle<sup>113</sup> bezogen sich etwa auf Tabaksteuern,<sup>114</sup> Verbrauchssteuern auf Elektrizität,<sup>115</sup> Abgaben auf Getreide<sup>116</sup> oder Stempelsteuern.<sup>117</sup> Diese Abgaben dürfen im Ergebnis nach Art. 90 I EGV nicht höher sein, als die Abgaben für gleichartige inländische Waren.<sup>118</sup> Artikel 90 I EGV setzt in seinem Anwendungsbereich insoweit das Vorhandensein gleichartiger inländischer Waren voraus,<sup>119</sup> wobei aber bereits geringe Mengen als ausreichend anzusehen sind.<sup>120</sup> Entscheidend für die Gleichartigkeit der Waren ist nicht, dass es sich um exakt identische Waren handelt.<sup>121</sup> Erforderlich ist vielmehr eine Vergleichbarkeit im Sinne einer 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.<sup>122</sup> 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.<sup>123</sup>

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 EGV in Ergänzung zu Art. 90 I EGV in diesem Falle inländische Abgaben, die geeignet sind, andere Produktionen mittelbar zu schützen (Protektionsverbot).<sup>124</sup> Erforderlich ist damit zumindest ein mittelbares Wettbewerbsverhältnis zwischen importierten und einheimischen Waren.<sup>125</sup> Ein Verstoß gegen Art. 90 II EGV ist dabei

---

<sup>113</sup> Überblick bei *Kamann*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 90 EGV, Rdnr. 15 ff.

<sup>114</sup> EuGH, Rs. C-302/00, *Kommission/Frankreich*, Slg. 2002, I-3055.

<sup>115</sup> EuGH, Rs. C-213/96, *Outukumpu*, Slg. 1998, I-1777. Auch Elektrizität stellt nach Auffassung des EuGH insoweit eine Ware i.S.d. Art. 90 EGV dar.

<sup>116</sup> EuGH, verb. Rs. C-149/91 und C-150/91, *Sanders Adour und Guyomarc'h Orthez*, Slg. 1992, I-3899.

<sup>117</sup> EuGH, Rs. C-228/98, *Dounias*, Slg. 2000, I-577.

<sup>118</sup> Es handelt sich bei Art. 90 EGV damit um ein Diskriminierungsverbot. Ein Beschränkungsverbot ist der Regelung indes – anders als den Grundfreiheiten – nicht zu entnehmen.

<sup>119</sup> *Enchelmaier*, (Fn. 11), Rdnr. 95.

<sup>120</sup> EuGH, Rs. 148/77, *Hansen*, Slg. 1978, 1778.

<sup>121</sup> *Enchelmaier*, (Fn. 11), Rdnr. 100.

<sup>122</sup> EuGH, Rs. 168/78, *Kommission/Frankreich*, Slg. 1980, 347, Rdnr. 5; *Weber-Grellet*, (Fn. 1), § 4, Rdnr. 14.

<sup>123</sup> *Enchelmaier*, (Fn. 11), Rdnr. 102.

<sup>124</sup> Im Rahmen einer Klausurbearbeitung ist daher mit einer Prüfung des Art. 90 I EGV zu beginnen. Erst dann, wenn es an vergleichbaren Waren fehlen sollte, ist auf Art. 90 II EGV als „Auffangtatbestand“ zurückzugreifen.

<sup>125</sup> *Waldhoff*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 90 EGV, Rdnr. 18.

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.<sup>126</sup> Ein solch mittelbares Wettbewerbsverhältnis ist etwa zwischen Bier in Dosen und billigem Wein denkbar.<sup>127</sup>

Sind nach Art. 90 I oder 90 II EGV auf eingeführte Waren tatsächlich überhöhte Abgaben erhoben worden, richtet sich die Erstattung derselben nach nationalem Recht.<sup>128</sup> Im deutschen Recht ist insoweit der öffentlich-rechtliche Erstattungsanspruch maßgeblich.<sup>129</sup>

Für die Abgrenzung der nach Art. 90 EGV verbotenen Abgabe zu der nach Art. 25 EGV 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.<sup>130</sup> 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 EGV eingreift.

### b) Die Regelung des Art. 91 EGV

Artikel 91 EGV stellt die notwendige Ergänzung zu Art. 90 EGV dar: Während Art. 90 EGV Wettbewerbsverzerrungen auf dem einheimischen Markt verhindern will, versucht Art. 91 EGV möglichen Wettbewerbsverzerrungen auf den ausländischen Märkten entgegenzuwirken.<sup>131</sup> Er untersagt daher eine Rückvergütung inländischer Abgaben bei der Ausfuhr einheimischer Produkte über die Höhe der tatsächlich gezahlten inländischen Abgaben hinaus. Verhindert werden soll auf diese Weise eine versteckte Subventionierung einheimischer Waren bei deren Ausfuhr.<sup>132</sup> Erfasst werden von dieser Regelung nur indirekte Abgaben, direkte Abgaben hingegen fallen unter Art. 92 EGV und sind insgesamt nur nach ent-

---

<sup>126</sup> EuGH, Rs. 356/85, *Kommission/Belgien*, Slg. 1987, 3299. Dazu auch *Kamann*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 90 EGV, Rdnr. 28. Ausführlich auch *Enchelmaier*, (Fn. 11), Rdnr. 106 ff.

<sup>127</sup> Vgl. EuGH, Rs. 356/85, *Kommission/Belgien*, Slg. 1987, 3299.

<sup>128</sup> EuGH, Rs. 104/86, *Kommission/Italien*, Slg. 1988, 1799.

<sup>129</sup> Zu diesem nur *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 15. Aufl., § 29, Rdnr. 20.

<sup>130</sup> *Enchelmaier*, (Fn. 11), Rdnr. 92.

<sup>131</sup> Die praktische Bedeutung des Art. 91 EGV ist indes äußerst gering. Siehe nur *Kamann*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 91 EGV, Rdnr. 4.

<sup>132</sup> Damit soll eine Umgehung des Beihilfeverbots aus Art. 87 EGV erschwert werden.

sprechender Genehmigung durch den Rat erstattungsfähig.<sup>133</sup> Eine Erstattungspflicht der Mitgliedstaaten statuiert Art. 91 EGV nicht.<sup>134</sup>

## 2. Europäische Grundfreiheiten<sup>135</sup>

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 EGV den grundsätzlich freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital und bilden damit die „Stützpfeiler der gemeinschaftsrechtlichen Wirtschaftsverfassung“.<sup>136</sup>

### a) Tatbestand der Grundfreiheiten<sup>137</sup>

Die Grundfreiheiten schützen jeweils bestimmte (grenzüberschreitende)<sup>138</sup> Verhaltensweisen von Personen. So bezieht sich Art. 28 EGV auf den Warenverkehr, Art. 39 EGV auf die Bestätigung von Arbeitnehmern, Art. 43 EGV auf die Niederlassung von Selbständigen oder Unternehmen, Art. 49 EGV auf Dienstleistungen und Art. 56 EGV auf den Kapital- und Zahlungsverkehr.<sup>139</sup> Untersagt ist den Mitgliedstaaten als den primären Adressaten der Grundfreiheiten<sup>140</sup> in diesen Bereichen zunächst einmal jede Form der Diskriminierung grenzüberschreitender Vorgänge im Vergleich zu rein inländischen.<sup>141</sup> Eine solche Diskriminierung liegt dabei prinzipiell dann vor, wenn vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden.<sup>142</sup> Entscheidend ist damit also stets eine tatsächliche Vergleichbarkeit der untersuchten Fälle. Nicht jede unterschiedliche Behandlung erfüllt mit anderen Worten bereits den Tatbestand einer Diskriminierung.<sup>143</sup> Insbesondere

---

<sup>133</sup> *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EU-/EG-Vertrag, Art. 91 EGV, Rdnr. 2.

<sup>134</sup> *Weber-Grellet*, (Fn. 1), § 4, Rdnr. 15.

<sup>135</sup> Ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2001.

<sup>136</sup> *Ehlers*, in: ders., (Fn. 11), § 7, Rdnr. 1.

<sup>137</sup> Zur Prüfung der Grundfreiheiten nur *Thiele*, Die Grundfreiheiten in der öffentlich-rechtlichen Arbeit, JA 2005, S. 621 ff.

<sup>138</sup> Notwendig für die Eröffnung des Schutzbereiches der Grundfreiheiten ist nach richtiger Ansicht stets ein grenzüberschreitendes Element. Dazu nur *Frenz*, (Fn. 11), Rdnr. 372 m.w.N.

<sup>139</sup> *Ehlers*, in: ders., (Fn. 11), § 7, Rdnr. 56.

<sup>140</sup> *Frenz*, (Fn. 11), Rdnr. 292.

<sup>141</sup> *Thiele*, (Fn. 137), S. 623.

<sup>142</sup> *Plötscher*, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 41.

<sup>143</sup> *Ibid.*, S. 42.

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.<sup>144</sup> 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.<sup>145</sup> 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 direkt aus der Regelung, 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.<sup>146</sup>

Über die Diskriminierungsverbote hinaus interpretiert der Gerichtshof mittlerweile alle Grundfreiheiten auch als Beschränkungsverbote.<sup>147</sup> 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 Diskriminierung im Vergleich zu einem nationalen Sachverhalt kommt es in diesen Fällen nicht an.<sup>148</sup> Allerdings ist gerade für den Bereich des Steuerrechts die „Keck“-Rechtsprechung<sup>149</sup> des Gerichtshofs zu beachten, die im Ergebnis auf alle Grundfreiheiten Anwendung finden muss.<sup>150</sup> Danach wird man eine Beschränkung im Ergebnis nur dann annehmen können, wenn die nationalen Regelungen den Zugang zum nationalen Markt erschweren (so genannte 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 (so genannte Marktausgestaltungsregelungen). Diese zutreffende Einschränkung des Anwendungsbereichs folgt aus der Über-

---

<sup>144</sup> *Weber-Grellet*, (Fn. 1), § 27, Rdnr. 6. Dazu auch *Cordewener*, (Fn. 135), S. 483 ff.

<sup>145</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-279/93, *Schuhmacker*, Slg. 1995, I-225.

<sup>146</sup> Ausführlich *Enchelmaier*, (Fn. 11), Rdnr. 18 ff.

<sup>147</sup> *Thiele*, (Fn. 137), S. 624.

<sup>148</sup> Zutreffend insoweit *Plötscher*, (Fn. 142), S. 302, der festhält, dass der Diskriminierungsbegriff daher nur noch einen Teilaspekt der Grundfreiheiten darstellen kann und soll.

<sup>149</sup> EuGH, verb. Rs. C-267/91 und C-268/91, *Keck und Mithouard*, Slg. 1993, I-6097.

<sup>150</sup> *Thiele*, (Fn. 137), S. 624.

legung, 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.<sup>151</sup> Sie untersagen allerdings niemandem grenzüberschreitend tätig zu werden, Dienstleistungen anzubieten oder aber Kapital anzulegen.<sup>152</sup> 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.<sup>153</sup>

### 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“-Entscheidung<sup>154</sup> entwickelten ungeschriebenen Rechtfertigungsmöglichkeiten eine besondere Bedeutung zu. Danach können sowohl Beschränkungen als auch mittelbare Diskriminierungen<sup>155</sup> durch „zwingende Gründe des Allgemeinwohls“ ge-rechtfertigt werden. Mittlerweile hat der Gerichtshof eine Vielzahl solcher zwingender Gründe anerkannt.<sup>156</sup> Die folgende Darstellung beschränkt sich auf die aus steuerrechtlicher Sicht bedeutendsten.

---

151 Zutreffend insoweit *Mehde*, (Fn. 62), S. 273, der darauf verweist, dass die Unternehmen bestehende Steuern natürlich als Kostenfaktor bei ihrer Standortwahl berücksichtigen.

152 *Birk*, Das so genannte „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, S. 121 (122).

153 Ungenau insofern *Mehde*, (Fn. 62), S. 278.

154 EuGH, Rs. 120/78, *Rewe/Bundesmonopolverwaltung für Branntwein*, Slg. 1979, 649.

155 Zur Ausdehnung auf mittelbare Diskriminierungen nur *Frenz*, (Fn. 11), Rdnr. 487 ff.

156 Zu bereits anerkannten Rechtfertigungsgründen siehe nur *Schroeder*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 28 EGV, Rdnr. 71.

## (1) Die Kohärenz des nationalen Steuersystems

Ein möglicher Rechtfertigungsgrund für Eingriffe in die Grundfreiheiten bildet die Kohärenz des nationalen Steuersystems.<sup>157</sup> 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.<sup>158</sup> Den Mitgliedstaaten muss es also möglich bleiben, 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.<sup>159</sup> 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 Beiträge 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.<sup>160</sup> 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.<sup>161</sup> In der Tat erscheint es wenig überzeugend, wenn der Mitglied-

---

<sup>157</sup> Dazu auch *Elicker*, Die „steuerrechtliche Kohärenz“ in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, IStR 2005, S. 89 ff.

<sup>158</sup> *Weber-Grellet*, (Fn. 1), § 8, Rdnr. 40.

<sup>159</sup> *Enchelmaier*, (Fn. 11), Rdnr. 190. Dazu auch *Cordewener*, (Fn. 135), S. 521 ff.

<sup>160</sup> EuGH, Rs. C-136/00, *Danner*, Slg. 2002, I-8147, Rdnr. 41.

<sup>161</sup> *Elicker*, (Fn. 157), S. 89.

staat auf der einen Seite die nationale Besteuerung unter allen Umständen sichern will, auf völkerrechtlicher Ebene aber auf dieses Recht verzichtet. Von einer 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.

## (2) Wirksamkeit steuerlicher Kontrolle

Der zweite aus steuerrechtlicher Sicht denkbare Rechtfertigungsgrund bildet die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen.<sup>162</sup> 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.<sup>163</sup> 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.<sup>164</sup> 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 einzige denkbare Möglichkeit zur Gewährleistung einer wirksamen steuerlichen Kontrolle und Verhinderung von Steuerhinterziehungen darstellt. Gerade die Amtshilferichtlinie 77/799/EWG<sup>165</sup> 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.<sup>166</sup> Generell wird man sagen müssen, dass die Mitgliedstaaten in diesem Bereich einer äußerst strengen Verhältnismäßigkeitskontrolle unterliegen.<sup>167</sup>

---

<sup>162</sup> EuGH, Rs. 254/97, *Baxter*, Slg. 1999, I-4809; Rs. C-234/02, *Médiateur/Lamberts*, Slg. 2004, I-2803.

<sup>163</sup> EuGH, *ibid.*, Rdnr. 27.

<sup>164</sup> EuGH, Rs. C-324/00, *Lankhorst-Hoborst*, Slg. 2002, I-11779, Rdnr. 37.

<sup>165</sup> ABl. EWG Nr. L 175 v. 15.7.1977, S. 17.

<sup>166</sup> *Enchelmaier*, (Fn. 11), Rdnr. 189.

<sup>167</sup> *Ibid.*

### (3) Die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis

Einen weiteren Rechtfertigungsgrund für steuerbedingte Beschränkungen der Grundfreiheiten hat der EuGH unlängst im Urteil *Marks & Spencer*<sup>168</sup> bestätigt: die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis. Dieser letztlich im Territorialprinzip<sup>169</sup> 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 für künftige Zeiträume von ihr selbst oder von einem Dritten im Sitzstaat berücksichtigt werden können.<sup>170</sup> In dieser Bewertung ist dem Gerichtshof zuzustimmen. Es wäre eine dem Binnenmarkt nicht angemessene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, wenn Unternehmen in solchen Sonderkonstellationen die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften in keinem Mitgliedstaat zum Abzug bringen könnten; in diesen Fällen ist die gerechte Verteilung der Steuereinnahmen zwischen den Mitgliedstaaten jedenfalls nicht gefährdet.

---

<sup>168</sup> EuGH, Rs. C-446/03, *Marks & Spencer*, Urteil v. 13.12.2005, noch nicht in amt. Slg., abrufbar unter <http://curia.eu.int/>. Dazu auch *Herzig/Wagner*, EuGH-Urteil „Marks & Spencer“ – Begrenzter Zwang zur Öffnung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme für grenzüberschreitende Sachverhalte, IStR 2006, S. 1 ff.

<sup>169</sup> Vgl. EuGH, *ibid.*, Rdnr. 39.

<sup>170</sup> EuGH, *ibid.*, Rdnr. 55.

## 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“.<sup>171</sup> Dennoch ist eine negative Bewertung dieser Rechtsprechung oder gar der Vorwurf eines mangelnden steuerrechtlichen Konzepts im Ergebnis nicht gerechtfertigt.<sup>172</sup> 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 (für einen Binnenmarkt) erforderlichen Konsequenzen zu ziehen und die notwendigen Schritte einzuleiten. Denkbar ist hier eine intensivere Zusammenarbeit über multilaterale Abkommen nach Art. 293 EGV, eine Erweiterung der bisher nur rudimentär erfolgten Steuerharmonisierung und auch das Nachdenken über eine mögliche Europasteuer. Zu einem wirklichen Verlust nationaler Steuerhoheit – wie von *Birk* angenommen<sup>173</sup> –, 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.

---

<sup>171</sup> *Birk*, Das so genannte „Europäische Steuerrecht“, FR 2005, S. 121 (127).

<sup>172</sup> So aber wohl *Birk*, *ibid.*

<sup>173</sup> *Birk*, *ibid.* S. 125.

