

## Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012

Europäische Perspektiven im Steuerrecht Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung

Bearbeitet von  
Jürgen Brandt

1. Auflage 2013. Taschenbuch. 300 S. Paperback

ISBN 978 3 415 05140 9

Format (B x L): 14,5 x 20,8 cm

[Steuern > Internationales Steuerrecht](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

# Das Steuerrecht zwischen europäischer Integration und nationaler Souveränität

Prof. Dr. Ferdinand Kirchhof  
Vizepräsident des Bundesverfassungsgerichts

## 1. Souveränität und Steuerrecht

Die Souveränität bestimmt neben Territorium und Volk die Qualifikation eines Gemeinwesens als Staat. Souveränität besitzt, wer die tatsächliche Gewalt auf seinem Territorium hat. Wo sie schwindet, zerfallen Staaten, wie das Beispiel der failing states in neuerer Zeit belegt. Der souveräne Staat muss in der Realität Macht besitzen. Allerdings haben viele Gruppen und Verbände Macht im Gemeinwesen. Geradezu sprichwörtlich ist uns die Macht der Verbände, des Geldes, der Medien, der Konzerne oder der Parteien. Zur Souveränität bedarf es nicht lediglich einer realen Macht sondern die Staatsmacht muss die übergeordnete, letztentscheidende Gewalt im Gemeinwesen sein. Der Staat muss sie zwar nicht immerwährend ausüben, aber sie muss ihm stets zur Verfügung stehen. Souveränität zeigt sich eigentlich in tatsächlicher Gewalt, die sich durchsetzt, zum Beispiel in militärischen oder polizeilichen Einsätzen und der Vollstreckung von Hoheitsakten. Im Rechtsstaat ist ihre tatsächliche Durchsetzung aber nur ultima ratio gegenüber Rechtsverletzern. Der Rechtsstaat erwartet die Befolgung seiner Anweisungen und greift nur beim Rechtsbruch zum Zwang. Staatliche Souveränität zeigt sich im Alltagsleben des Rechtsstaats deswegen anders: In der Normgebung als Regelungsmacht, im Handeln gegenüber Dritten als Verwaltungsmacht und in der Rechtsprechung als Kontrollmacht. Letztlich zeigt sich die Souveränität eines Rechtsstaates also in seiner Rechtsmacht, Regelungen zu erlassen, ihre Befolgung zu erwarten, deren Einhaltung zu kontrollieren und sie nur im Extremfall gewaltsam durchzusetzen.

Im Steuerstaat erscheint sie als Steuergewalt. Diese Steuergewalt ist kein unwesentlicher Teil staatlicher Souveränität, obwohl sie uns nur im Alltagsgrau des Steuerbescheids auf Recyclingpapier unauffällig entgegenkommt. Zwar verbindet jeder Souveränität zuerst mit staatlichem Straf- und Polizeirecht. Beide bilden auch zweifelsohne ihre spektakuläre Erscheinungsform. Dort tritt sie indessen nur punktuell und individuell auf, nämlich nach Rechtsbruch oder bei polizeilicher Gefahr. Dann greift sie im Einzelfall auf Täter oder Störer zu. Das Steuerrecht belastet aber im Alltag permanent jeden Steuerbürger mit erheblichen finanziellen Lasten. Deshalb ist das Steuerrecht heute die wichtigste Souveränitätsposition des Staates, denn es trifft jeden rechtmäßig handelnden Bürger im Alltag. Nationale Souveränität zeigt sich also heutzutage vornehmlich im

Steuerrecht. Deshalb entscheiden die steuerrechtlichen Beziehungen zwischen Europäischer Union und nationalen Mitgliedstaaten über Souveränität und Staatsqualität der Beteiligten.

## 2. Europäische Integration

Integration will hoheitliche Akteure zusammenführen, Rechtsordnungen verbinden und größere Handlungsräume bilden. Die europäische Integration beruht auf der Idee eines Zusammenwachsens der Völker, das zuerst durch einen gemeinsamen Wirtschaftsraum, später durch koordiniertes Handeln auch in anderen Politikfeldern verwirklicht werden sollte. Diese europäische Idee gründete sich zuerst in einer Absage an Feindschaft und Krieg zwischen den Staaten, verband sich dann mit dem Ziel eines Binnenmarkts ohne Grenzen und lebt heute von der Vorstellung, dass Europa politisch nur im Konzert der Weltmächte mitspielen kann, wenn es mit einer einzigen Stimme spricht.

## 3. Zuordnung von Union und Mitgliedstaaten im Steuerrecht

Die Europäische Union und 27 Mitgliedstaaten bestimmen das Verhältnis von europäischer Integration und nationaler Souveränität im Steuerrecht. Die Mitgliedstaaten sind souveränitätsbewusst, auf ihre Eigenständigkeit als Staat bedacht, haben sich aber der europäischen Idee verpflichtet. In Deutschland kommt das zum Beispiel durch die Präambel und in Art. 23 GG zum Ausdruck. Die Mitgliedstaaten wollen ihre Identität und Selbständigkeit wahren. Ihnen steht eine Europäische Union gegenüber, die sich zur Integration steuerrechtliche Befugnisse selbst zuordnen will, d. h. an den bisher nationalen Kompetenzen interessiert ist. Wie Art. 5 EUV erweist, ist ihre Hoheitsgewalt aber abgeleitet. Sie ergibt sich aus einer Fülle von Einzelkompetenzen, die ihr von den Mitgliedstaaten überlassen wurden. Sie muss sie souveränitätsschonend nach den Prinzipien der Verhältnismäßigkeit und der Subsidiarität ausüben. Deswegen müssen sich immer zwei Ebenen und Akteure in einer gemeinsamen europäischen Idee zusammenfinden.

27 souveräne Staaten leben auch im Steuerrecht in einem europäischen Staatenverbund. Hier mündet die Darstellung dieser Beziehungen zwischen Staaten und Staatenverbund in den Antworten auf drei Fragen: Welche Befugnisse bleiben bei den Mitgliedstaaten, welche steuerrechtlichen Souveränitätsrechte hat die Europäische Union erhalten und: kann die Europäische Union auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten einwirken?

## 4. Ausgangslage

Die rechtliche Ausgangslage ist im Grundsatz klar geordnet. Den Mitgliedstaaten stehen aufgrund ihrer Souveränität alle Hoheitsrechte einschließlich der

Kompetenzenkompetenz zu. Damit stehen ihnen umfassend und allein auch die steuerrechtlichen Befugnisse zu. Da die Europäische Union einer Einzelermächtigung für ihr hoheitliches Handeln bedarf, gründen sich ihre eigenen steuerrechtlichen Befugnisse auf die Verträge von Lissabon. Dabei geht sie von einem grundsätzlichen Anwendungsvorrang des Unionsrechts aus, während die Mitgliedstaaten den Vorrang nationalen Verfassungsrechts und anderer rechtlicher Fundamentalprinzipien beanspruchen. Im Grundsatz liegt somit nach den primärrechtlichen und den verfassungsrechtlichen Grundlagen das Steuerrecht grundsätzlich bei den Mitgliedstaaten, wenn es nicht im Einzelfall an die Europäische Union abgegeben wurde.

### 5. Eigene Steuergewalten der Europäischen Union?

Die Europäische Union hat keine eigenen Steuererhebungs-, Normierungs- oder Verwaltungsbefugnisse – von der unbedeutenden Ausnahme einer Einkommensteuer auf das Gehalt der EU-Bediensteten abgesehen. Zwar erklärt Art. 311 AEUV, dass sich die Union mit den erforderlichen Mitteln ausstatte, und fährt sogar fort, dass ihr Haushalt unbeschadet der sonstigen Einnahmen „vollständig aus Eigenmitteln finanziert“ werde. Ein Eigenmittelbeschluss bedarf nach dieser Vorschrift aber der Einstimmigkeit im Rat und einer Zustimmung der Mitgliedstaaten nach ihren jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorschriften. Im Ergebnis finden sich damit die Einnahmen Europas in der Hand der 27 Mitgliedstaaten. Art. 2 des Eigenmittelbeschlusses sieht folgerichtig Beiträge der Mitgliedstaaten vor, die jene aus ihrem Haushalt der Europäischen Union zuweisen. Diese Beiträge werden nach den Mehrwertsteuereinnahmen und nach dem Bruttoinlandsprodukt des jeweiligen Mitgliedstaats bemessen; es sind aber keine von den Mitgliedstaaten nur verwalteten, unmittelbaren Anteile der Europäischen Union an der Mehrwertsteuer. Ferner fließen der Europäischen Union Zölle und Agrarabgaben zu. Sie werden von den Mitgliedstaaten erhoben und verwaltet, aber unmittelbar der Europäischen Union zugeleitet. Die Qualifizierung dieser Abgabenzuständigkeit ist zweifelhaft, denn sie beruhen auf dem einstimmig gefassten Eigenmittelbeschluss und ihre Erhebung liegt völlig in der Hand der Mitgliedstaaten. Der Europäischen Union steht aber ihr Aufkommen unmittelbar zu; Zölle werden sogar durch EU-Verordnung mit unmittelbarer Wirkung geregelt. Beide dienen aber nicht der Finanzierung des Haushalts der Europäischen Union und stellen ihr keine frei disponiblen Mittel für ihre politischen Ziele bereit. Die Zölle dienen überhaupt nicht zur Finanzierung, sondern werden nur zum Ausgleich von Marktgefällen zwischen Europäischer Union und Drittstaaten, vor allem als Antidumping-Zölle, erhoben. Die Agrarabgaben werden von den Teilnehmern einer Marktordnung geleistet, finanzieren in deren abgetrenntem Haushaltskreislauf deren Ausgaben, sodass sie zum größten Teil wieder zu den Marktteilnehmern zurückfließen.

Im Ergebnis besitzt die Europäische Union damit keine eigenen Besteuerungsrechte. Entsprechende Vorstöße sind bisher von den Mitgliedstaaten zurückgewiesen worden. Die Kommission hatte vor allem im Umwelt- und Finanzsektor häufiger auf die Einrichtung einer eigenen EU-Steuer gedrängt, so z. B. zur Einführung einer CO<sub>2</sub>-, einer Energie- und einer Transaktionssteuer. Dies ist von den auf ihre Haushaltssouveränität bedachten Mitgliedstaaten stets zurückgewiesen worden. Da der Europäischen Union eine eigene Steuersouveränität fehlt, erweist sie sich im Steuerrecht als Staatenverbund.

## **6. Europäische Harmonisierung durch Angleichung nationalen Steuerrechts**

Die europäische Einigung hat jedoch einen anderen Weg gefunden, das Steuerrecht in den Integrationsprozess einzufügen. Die Europäische Union ist befugt, Harmonisierungsregelungen an die Mitgliedstaaten zu richten. Europäischer Gleichklang wird durch einen inhaltlichen Gleichlauf nationalen Rechts der Mitgliedstaaten hergestellt. Diese Harmonisierung ist im ökonomischen Bereich – also auch bei Steuern – notwendig, um den Binnenmarkt nach Art. 26 Abs. 2 AEUV herzustellen. Als Raum ohne Binnengrenzen darf er keinen fiskalischen Schlagbaum an der nationalen Grenze zu anderen Mitgliedstaaten errichten. Die Harmonisierung ist ein tauglicher Ansatz zur souveränitätsschonenden Integration, weil sie Steuersysteme angleichen kann, Spielraum für ein punktgenaues und sensibles Austarieren lässt, wo und wie weit sich ein europaeinheitliches Steuerrecht bilden soll, und dennoch die Geschlossenheit der nationalen Rechtsordnungen erhält, denn sie wird erst durch Umsetzungsakte der Mitgliedstaaten durchgesetzt. Das europäische Steuerrecht erweist sich demnach als ein europäisch harmonisiertes, aber nationales Recht.

## **7. Beibehaltung des steuerlichen Harmonisierungsbestandes in den Lissabonner Verträgen**

Nach den Grundlagen des Vertrags für die Steuerharmonisierung ist das Recht der indirekten Steuern – damit sind im Gegensatz zum deutschen Begriff alle Steuern auf Waren und Leistungen, also Verbrauchsteuern, gemeint – weitgehend harmonisiert. Für direkte Steuern bestehen keine speziellen Befugnisse der Europäischen Union. Auf sie wirken indessen nach einer problematischen Rechtsprechung des EuGH aber die europäischen Grundfreiheiten im unmittelbaren Durchgriff in die Steuerrechtsordnung der Mitgliedstaaten.

Im Binnenmarkt erweist sich eine Harmonisierung der indirekten Steuern als notwendig, weil Waren und Dienstleistungen über nationale Grenzen gehen, die der Binnenmarkt auch fiskalisch beseitigen will, während direkte Steuern erst auf nationale Grenzen stoßen, wenn Wohnort oder Geschäftssitz im Inland und Arbeitsort oder Betriebsstätte eines Unternehmens in einem anderen Mitgliedstaat

liegen. Die Harmonisierung verläuft bei allen indirekten Steuern nach derselben Verfahrensweise: Der Rat bestimmt nach Anhörung des Parlaments und anderer EU-Organe einstimmig im besonderen Gesetzgebungsverfahren des Art. 289 Abs. 2 AEUV die Richtlinien oder Normen zu ihrer Harmonisierung.

An diesem herkömmlichen und schon seit längerem eingespielten System ändern die Verträge von Lissabon wenig. Im Gegenteil hat der Europäische Rat im Juni 2009 – vor der zweiten Volksabstimmung über die Lissabonner Verträge in Irland – dazu eine verbindliche Erklärung abgeben. In ihr gibt er die Garantie: „Durch den Vertrag von Lissabon erfolgt für keinen Mitgliedstaat irgendeine Änderung in Bezug auf den Umfang und die Auswirkungen der Zuständigkeiten der Union im Bereich der Steuerpolitik.“ Diese Erklärung und das Beibehalten der Harmonisierungsbefugnisse aus den früheren Verträgen von Maastricht, Nizza und Amsterdam zeigen, dass die Mitgliedstaaten vor allem mit dem Einstimmigkeitserfordernis weiterhin auf ihre Steuersouveränität pochen und die steuerliche Integration nicht ausweiten wollen. Man könnte sogar an ein Zurücknehmen europäischer Befugnisse in den Lissabonner Verträgen denken, denn die frühere Art. 293 EG, der die Mitgliedstaaten zum Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen verpflichtete, um steuerliche Belastungen zwischen den Mitgliedstaaten zu beseitigen, ist ersatzlos gestrichen worden. Das kann man lediglich als Aufhebung einer Vorschrift, die nie angewendet wurde, oder auch als bewusste Zurücknahme zu weit gehender Integrationsverpflichtungen der Mitgliedstaaten deuten.

## 8. Gelungene Vollharmonisierung des Umsatzsteuerrechts

Indirekte Steuern werden von der Europäischen Union durch Richtlinien aufgrund Art. 113 AEUV harmonisiert, der nahezu wortgleich dem früheren Art. 93 EG entspricht. Danach erlässt der Rat einstimmig Normen „zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern“, soweit sie im Binnenmarkt und zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig sind. Die Umsatzsteuer ist als allgemeine Verbrauchsteuer bereits vollständig europäisch integriert worden, was die Europäische Union mit dem delikaten Begriff der „Vollharmonisierung“ andeutet. Ein europaweites, einheitliches Umsatzsteuersystem wurde mit der Übernahme der französischen Umsatzsteuertechnik bereits 1968 angeordnet. Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sorgt heute mit 414 Artikeln und zwölf ausführlichen Anhängen für gleichlaufende nationale Rechtstexte, die sich nur noch in Randbereichen unterscheiden und erst oberhalb eines Mindeststeuersatzes von 15 % die Tarifierung den Mitgliedstaaten überlassen. Die nationalen Umsatzsteuergesetze sind damit außer Tarif und Sprache im Inhalt fast deckungsgleich, die Parlamente übersetzen die Richtlinie nur noch in das eigene nationale Recht. Darüber hinaus bestimmt Art. 401 Mehrwertsteuersystemrichtlinie, dass die Mit-

gliedstaaten keine neuen Steuern einführen dürfen, die den Charakter von Umsatzsteuern haben. Diesen Charakter erkennt die europäische Rechtsprechung in erster Linie an den Merkmalen der Allphasen-Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Die Umsatzsteuerintegration ist also europaweit vollständig und im Ergebnis gut gelungen.

## **9. Erste Ansätze zur Harmonisierung der besonderen Verbrauchsteuern**

Bei den besonderen Verbrauchsteuern befindet sich die Harmonisierung erst in der Anfangsphase. Es ist der Europäischen Union aber gelungen, den früheren Wildwuchs an nationalen, obsoleten besonderen Verbrauchsteuern einzudämmen. So sind zum Beispiel frühere Steuern auf Essig, Spielkarten oder Leuchtmittel durch die Binnenmarktgesetzgebung aufgehoben worden. In diesem Jahr beobachtet man allerdings infolge des Finanzhungers des deutschen Staates leider wieder ein Wuchern derartiger Steuern. Der erste Monat des Jahres hat uns bereits eine Brennelementesteuer und eine Luftverkehrsteuer beschert.

Europa konzentriert sich bei der Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf drei Gruppen von Belastungsgütern: Tabakwaren, Alkoholika und Energieträger. Eine Verbrauchsteuersystemrichtlinie legt das Verfahren der Besteuerung und die zu besteuern den Waren fest. Zu jeder Verbrauchsgruppe findet sich sodann eine Richtlinie zum Belastungsobjekt und eine zur Festlegung des Steuersatzes. Dieser lag bisher stets unter den aktuellen nationalen Steuersätzen, sodass sich die letztgenannten Richtlinien kaum auswirken. Art. 1 der Verbrauchsteuersystemrichtlinie erklärt andere besondere Verbrauchsteuern der Mitgliedstaaten ausdrücklich für weiterhin zulässig, verengt den Spielraum der Mitgliedstaaten in den drei genannten Belastungsgruppen allerdings auf zusätzliche, lenkende Steuern. Am Rande bestehen noch zwei weitere Kompetenzen zur Harmonisierung von Umwelt- und Energiesteuern nach Art. 192 und Art. 194 AEUV. Auch hier muss der Rat einstimmig beschließen. Diese Befugnisse haben im europäischen Harmonisierungsgeschehen bisher noch keine Rolle gespielt.

Insgesamt funktioniert die Harmonisierung der Verbrauchsteuern nach Art. 113 AEUV geräuschlos und zufriedenstellend. Der EuGH konzentriert sich auf die Auslegung der dazu erlassenen Richtlinien, andere EU-Normen hatten in der Rechtsprechung bisher nur geringe Bedeutung. Damit ist die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten bei den Verbrauchsteuern inhaltlich geschwunden. Formell bedarf es wegen der Richtlinien-technik immer eines Umsetzungsaktes durch das nationale Parlament.

## **10. Anläufe zur Harmonisierung des Rechts der direkten Steuern**

Facettenreicher und nur in Anläufen erkennbar ist eine Harmonisierung der direkten Steuern. Hier stemmen sich die Mitgliedstaaten gegen eine Verringerung

ihrer Steuersouveränität, weil sie die maßgeblichen Finanzsteuern und ihren Haushalt nicht aus Hand geben wollen. Anders als für die indirekten Steuern gibt es keine explizite Harmonisierungskompetenz für Steuern in den Verträgen von Lissabon. Die allgemeine Befugnis zum Erlass europäischer Regeln zur Durchsetzung des Binnenmarkts nach Art. 114 AEUV gilt nach seinem Absatz 2 ausdrücklich nicht für Steuern. Deshalb bleibt nur Art. 115 AEUV als Kompetenzgrundlage. Er gibt dem Rat unter der Voraussetzung der Einstimmigkeit allgemein die Befugnis zum Erlass von Richtlinien zur Harmonisierung, wenn sie für die Funktion des Binnenmarkts notwendig sind. Auf dieser Grundlage sind bereits einige Richtlinien steuerlichen Inhalts erlassen worden. Sie enthalten aber keine grundlegenden EU-Normen zur Angleichung des materiellen Ertragsteuerrechts, sondern betreffen bloß grenzüberschreitende Steuerrechtsfälle und Erhebungsverfahren. So gibt es auf dieser Grundlage Richtlinien zur Amtshilfe und zur Beitreibung von Steuern; es existieren Mutter-Tochter-, Zins- und Fusionsrichtlinien für grenzüberschreitende Unternehmen. Ferner ist die Zinsbesteuerung geregelt, weil die Finanzquelle oftmals in einem anderen Mitgliedstaat als der Wohn- oder Geschäftssitz des Steuerpflichtigen liegt.

Die Kommission hat allerdings etliche Anläufe zur Unternehmensbesteuerung und zur Körperschaftsteuer gestartet, die bisher allerdings ausnahmslos am Widerstand der Mitgliedstaaten gescheitert sind. In den 70-er Jahren wurde ein Vorschlag zur Harmonisierung der Körperschaftsteuer gemacht, der nach Protest der Mitgliedstaaten offiziell wieder zurückgenommen wurde. In der Folgezeit kam es zu zögerlichen Ansätzen, wie 1992 dem Ruding-Report zur Unternehmensbesteuerung, 1996 zum Monti-Bericht, 1997 und 2003 zu Vorschlägen für ein Steuerpaket und 2001 und 2003 zu Kommissionsmitteilungen über einen Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse. Zur Zeit schlägt die Kommission eine einheitliche Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer vor. Alle Versuche haben aber keinen Erfolg gezeitigt.

## 11. Aktuelle Versuche zur Harmonisierung des Rechts der direkten Steuern

Die Europäische Union versucht deshalb nach dem verfehlten, weil zu einfachen Motto „Mehr Kompetenzen für die Europäische Union führt zu besserer Integration“, sich auf Seitenwegen des Themas zu bemächtigen. Hier gibt es interessante, dogmatisch indessen fragwürdige Versuche eines Zugriffs auf das nationale Ertragsteuerrecht. Zur Zeit werden sie auf drei Feldern gestartet: Der erste bewegt sich auf politischem, der zweite auf rechtlichem, aber unproblematischem und der dritte auf einem rechtlich schwierigen und dogmatisch geradezu brisanten Gebiet.

**a) IFRS und Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer**

Auf dem ersten politischen Feld versucht die Kommission erneut, eine einheitliche Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer zu bilden. Zur Zeit setzt die Kommission dabei auf die International Financial Reporting Standards (= IFRS). Sie gelten aktuell zwar nach § 315 a HGB nur als internationale Bilanzierungsregeln im Zivilrecht. Das Ziel der Kommission ist es aber, dieses Regelwerk auch als Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer verbindlich zu machen. Damit reanimiert sie die alte Idee einer einheitlichen Bilanzierung für Handels- und Steuerzwecke. Auch kann sie darauf verweisen, dass die IFRS im deutschen Steuerrecht an zwei Stellen, nämlich in der Zinsschranke des § 4 h EStG und in § 12 REITG, bereits Eingang gefunden habe. Eine derartige Harmonisierung der körperschaftsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen in den Mitgliedstaaten müsste sich auf Art. 115 AEUV stützen. Sie setze also einen Ratsbeschluss voraus, der einstimmig von allen 27 Mitgliedstaaten getragen werden müsste. Würde man diesem Vorschlag der Kommission folgen, käme es allerdings zum entscheidenden Einbruch in das Ertragsteuerrecht der Mitgliedstaaten, der ihre Steuersouveränität empfindlich beschneiden würde.

Die IFRS sind zur Herstellung einer europaweit harmonisierten Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer strukturell wenig geeignet. Zum einen handelt es sich um ausgesprochen weiche Leitlinien, welche die Anforderungen an die Bestimmtheit und Normenklarheit von Steuerrechtsregeln kaum erfüllen. Während sie im Zivilrecht nur ökonomische Daten für den jährlichen Unternehmenserfolg liefern sollen, würden sie im Steuerrecht Tatbestände eines harten, monetären Zugriffsrechts begründen, an den strengere Anforderungen zu stellen sind. Wegen ihres blassen, einer weiten Interpretation zugänglichen Inhalts sind die IFRS dafür schlecht geeignet. Zum zweiten genügt das Erzeugungsverfahren für die IFRS nicht den rechtsstaatlichen und demokratischen Erfordernissen für das steuerliche Zugriffsrecht. Die Regeln werden von einem Londoner Gremium formuliert, das von Vertretern aus Steuerberatung, Wirtschaftsprüfung und ähnlichen interessierten Kreisen zusammengesetzt ist und von einem privaten Trust aus den USA getragen wird. Formuliert werden sie also als privat gesetztes Recht ohne jegliche demokratische Legitimation. Gewiss garantiert das Londoner Gremium Fachkunde. Sie allein genügt aber in einer Demokratie gerade in strittigen steuerpolitischen Fragen nicht zur Legitimation von Tatbeständen steuerlichen Zugriffsrechts. Zudem hat die Kommission die zivilrechtlichen Bilanzierungsvorschriften der IFRS im Komitologieverfahren erlassen, welches den mehr legitimierten Organen des Rats und des Parlaments nur eine sehr begrenzte Rolle im Verfahren der Regelbildung zuweist. Beide Organe können im Komitologieverfahren – ähnlich wie beim Erlass von deutschen Rechtsverordnungen nach Art. 80 GG – nur einen Basisakt vorgeben, der Inhalt, Zweck und Ausmaß für die beabsichtigte Normierung vorgibt. Danach formuliert die Kommission den Rechtssatz abschließend; bei der Übernahme von IFRS-Regeln übernimmt sie so-

gar in der Regel wörtlich die Vorschläge von privaten Beratergremien. Am Ende des Verfahrens dürfen Rat und Parlament nur noch Einwendungen begrenzter Art gegen die zustandegekommene Regelung äußern, können aber den Komitologiebeschluss nicht mehr nach ihren aktuellen, steuerpolitischen Vorstellungen ändern. Die Verträge von Lissabon ersetzen das bisherige Komitologieverfahren durch einen ähnlich ablaufenden Regelbildungsprozess nach Art. 290 f. AEUV, der aus der Perspektive der demokratischen Legitimation dieselben Fragen aufwirft. Der Vorstoß der Kommission, die IFRS als Bemessungsgrundlage für das Körperschaftsteuerrecht europaweit einzuführen, zielt also nicht nur auf eine erhebliche Verschiebung der Steuersouveränität zwischen Mitgliedstaaten und europäischer Union, sondern würde in demokratisch fragwürdiger Weise das Steuerrecht als untergesetzliches Recht in die Hand der Kommission geben. Es käme zu bedenklichen Systemverschiebungen.

#### b) Beihilfeverbot und Steuersubvention

Ein zweites, rechtlich unproblematisches und sachlich angemessenes Feld der Einwirkung Europas auf das Steuerrecht ist nur als Merkpunkt der Vollständigkeit halber zu erwähnen. Das Beihilfeverbot der Art. 107 ff. AEUV untersagt es den Mitgliedstaaten, aus ihren Mitteln Subventionen an bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige zu vergeben, weil dadurch der Wettbewerb verfälscht und ökonomische Barrieren zwischen den Mitgliedstaaten aufgestellt werden können. Der EuGH geht zu Recht davon aus, dass selektive, indirekte Steuersubventionen eine Beihilfe darstellen, denn hier wird der Steuerpflichtige durch die Verringerung seiner Steuerschuld in gleicher Weise wie durch einen unmittelbar vergebenen Zuschuss monetär begünstigt. Das Beihilfeverbot begrenzt die steuerliche Souveränität der Mitgliedstaaten bei der Vergabe von Steuersubventionen über alle Steuerarten hinweg. Diese Beschränkung ist in einem einheitlichen europäischen Binnenmarkt richtig und angemessen. Die Zulassung von zeitlich begrenzten Ausnahmen in den Verträgen gibt genügend Flexibilität, um zum Beispiel das produzierende Gewerbe in Chemie-, Stahl- und Papierproduktion von einem Großteil der Energiesteuer zu befreien und damit ihre Wettbewerbsfähigkeit zu erhalten.

#### c) Grundfreiheitenrechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs

Ein drittes, rechtlich besetztes Feld bietet aber juristische Brisanz und ist noch nicht hinreichend geklärt. Die Attacke auf die mitgliedstaatliche Steuersouveränität geht dabei gar nicht von den Rechtsetzungsorganen der Europäischen Union sondern von ihrem Gerichtshof aus. Seit der Entscheidung „avoir fiscal“ von 1986 wendet der EuGH in ständiger Rechtsprechung auf direkte Steuern die Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten des europäischen Primärrechts an. Obwohl die Art. 114 und 115 AEUV eine Harmonisierung des Ertragsteuerrechts nur durch einstimmigen Ratsbeschluss erlauben, also einen politischen Akt unter Zustimmung aller 27 Mitgliedstaaten voraussetzen, greift der EuGH mit seiner

Rechtsprechung unmittelbar auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten in Bereichen zu, in denen Rat und Mitgliedstaaten keine Harmonisierung wollten und deshalb von Regeln abgesehen haben. Dabei fällt die Gesamtwürdigung dieser EuGH-Rechtsprechung nicht leicht: Strukturell und rechtlich ist dieser Durchgriff verfehlt und abzulehnen; im materiellen Ergebnis haben die Urteile des EuGH aber in den letzten fünf Jahren bemerkenswerte und anerkennungswerte Ansichten zu einem funktionierenden europäischen Steuerraum erbracht. Inhaltlich kann man also einigen Urteilen durchaus zustimmen; nur der Weg, dass ein Gericht unter Umgehung der Art. 114 f. AEUV Vorgaben im Bereich der direkten Steuern macht, ist abzulehnen. Dieses Verfahren ist strukturell und rechtlich verfehlt, denn der EuGH besetzt einen von den Rechtssetzungsorganen der EU politisch harmonisierungsfrei gehaltenen Bereich. Statt eines einstimmigen, zur Regelung befugten Ratsbeschlusses macht der EuGH als Gericht mit anderer, engerer Legitimation Vorgaben. Da er Einzelfälle entscheidet, kommt es in der Praxis zu einer negativen Harmonisierung, die einseitig zu Lasten der Mitgliedstaaten geht. Statt genereller Regeln fällt er punktuelle Entscheidungen, die nicht das politisch Gewollte sondern nur das nach seiner Meinung rechtlich Gebotene regeln. Das Gericht dringt in die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten ein, obwohl die Grundaussage der Verträge von Lissabon und die ausdrückliche, verbindliche Garantieerklärung des Rates dazu jegliche Ausweitung der Harmonisierungsbefugnisse verneint haben. Der EuGH ist nur für die Auslegung und Anwendung des AEUV zuständig und kann keine nationalen Steuerrechtsregeln „kassieren“. Letztlich stellt er mit dieser unmittelbaren Anwendung der Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote aber Regeln für das nationale Steuerrecht auf.

Neben diesem Eindringen in die mitgliedstaatliche Souveränität geben zwei weitere Konsequenzen dieser Rechtsprechung zu Bedenken Anlass. Zum einen wird mit ihr ein nationales Finanzgericht dazu verführt, „über die Bande zu spielen“; ein deutsches Finanzgericht kann zum Beispiel Entscheidungen des Bundesfinanzhofs und des Bundesverfassungsgerichts – entgegen den Prozessordnungen und wider das Verwerfungsmonopol nach Art. 100 Abs. 1 GG – durch eine Vorlage an den EuGH umgehen. Dieser entscheidet über die europäische Rechtsfrage, ohne dass zuvor der Bundesfinanzhof diese mit erwogen hätte oder das Bundesverfassungsgericht den grundrechtlich gebotenen Maßstab anlegen würde. Die Finanzgerichte können damit den Rechtsweg selber bestimmen oder zumindest verkürzen und die Anwendung anderer Rechtsregeln auf ihren Fall erreichen. Wo das europäische Primärrecht Bindungen der Mitgliedstaaten mit unmittelbarer Wirkung vorsieht, ist dieses Vorlageverfahren korrekt. In Verbindung mit der Ausdehnung der Geltung der Grundfreiheiten auf nicht harmonisierte Gebiete nationalen Steuerrechts kommt es hier aber zu souveränitätsbedenklichen Verschiebungen.

Zum anderen führt diese Rechtsprechung zwar zu europatauglichem, aber schlechterem und die Steuerpflichtigen belastenderem Recht. Da Diskriminie-