



**Walter Hallstein-Institut**

für Europäisches Verfassungsrecht

Humboldt-Universität zu Berlin

**WHI - PAPER 06/2013**

**Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts**

Prof. Dr. Steffen Hindelang, LL.M.

und Ref. jur. Hannes Köhler

# Europarechtliche Determinanten nationalen Steuerrechts\*

*Prof. Dr. Steffen Hindelang, LL.M. und Ref. jur. Hannes Köhler\*\**

Das Steuerrecht gilt als besonders souveränitätssensibles Rechtsgebiet.<sup>1</sup> Daher nimmt es auch nicht Wunder, dass sich die aktuelle politische wie wissenschaftliche Debatte um einen stärkeren europäischen Einfluss auf die mitgliedstaatlichen Haushalte mit dem Ziel der nachhaltigen Bewältigung der Staatsschuldenkrise hauptsächlich auf die Ausgabenseite konzentriert.<sup>2</sup>

Dieser Beitrag wendet sich der vom aktuellen europäischen Reformeifer eher nur am Rande betroffenen Einnahmenseite zu, indem er in groben Zügen die Überformungen des nationalen Steuerrechts durch das Recht der Europäischen Union nachzeichnet. Lediglich im Bereich der direkten Steuern sollen einzelne Aspekte vertieft werden, bietet sich hier doch ein lebendiger Einblick in den Maschinenraum gerichtlich betriebener europäischer Integration und deren Nöte.

Ausgangspunkt der Betrachtungen bildet die Frage nach der Steuergewalt im Mehrebenen-System der Europäischen Union (A.). Sodann sind die unterschiedlichen Ansätze europäischer Integration im Bereich der indirekten Steuern einerseits (B.) und der direkten Steuern andererseits (C.) in den Blick zu nehmen. Dabei wird das gesamte Spektrum der europarechtlichen Relevanz für das nationale Steuerrecht deutlich: Während bei den indirekten Steuern zum Teil umfangreiche sekundärrechtliche Harmonierungsmaßnahmen stattfanden, gehört der Bereich der direkten Steuern zu den wenigen Rechtsgebieten der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen, die trotz ihrer zentralen Bedeutung für den Binnenmarkt von derartigen EU-Maßnahmen bislang weitestgehend unberührt geblieben sind. Allerdings kommt im letztgenannten Bereich den primärrechtlich verankerten Grundfreiheiten eine kaum zu unterschätzende Rolle im Aufbrechen mitgliedstaatlichen Steuerprotektionismus zu. In der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union (EuGH) zeichnet sich ein bewegtes Bild des Hin- und Herbogens zwischen europäischer Integration und mitgliedstaatlicher Souveränitätsschonung.

## **A. Steuergewalt**

Die Steuergewalt als Teil der Finanzhoheit eines Staates ist Kernbestandteil staatlicher Souveränität.<sup>3</sup> Dies untersticht auch das Bundesverfassungsgericht, als es in seinem Urteil zum Vertrag von Lissabon die „fiskalischen Grundentscheidungen über Einnahmen“ neben etwa der Staatsbürgerschaft oder dem

---

\* Bei dem hier vorliegenden Beitrag handelt es sich um eine verschriftlichte Fassung eines Vortrages, den Steffen Hindelang im Rahmen des Rechtswissenschaftlichen Symposiums der Osaka University School of Law und des Fachbereichs Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin vom 29.9.-2.10.2012 gehalten hat. Dieser Beitrag erscheint 2014 in japanischer Sprache in einem u.a. von Kazuhiko Matsumoto herausgegebenen Band des Nihon-Hyoron-sha Verlages Japan.

\*\* Steffen Hindelang ist Inhaber der Juniorprofessur für Staats- und Verwaltungsrecht mit internationalen Bezügen an der Freien Universität Berlin; Hannes Köhler ist wissenschaftlicher Mitarbeiter ebenda als auch Rechtsreferendar am Kammergericht Berlin. Die Autoren danken Pauline Brosch für Ihre Unterstützung bei der Redaktion des Beitrags.

<sup>1</sup> Von der „Sensibilität“ des Rechtsgebiets sprechen etwa auch Klein, *Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht*, in: Lehner (Hrsg.): *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 1996, S. 7 und Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, *AEUV/EUV*, 4. Aufl. 2011, Art. 110 AEUV, Rn. 2.

<sup>2</sup> Vgl. unten Fn. 7; aus rechtswissenschaftlicher Sicht zur Bewältigung der Krise statt vieler Pernice u. a., *Die Krise demokratisch überwinden – Reformansätze für eine demokratisch fundierte Wirtschafts- und Finanzverfassung Europas*, 2012; Nettessheim, *Staatshilfen aus der Sicht des Europarechts und der Verfassung*, in: Kadelbach (Hrsg.), *Nach der Finanzkrise: Politische und rechtliche Rahmenbedingungen einer neuen Ordnung*, 2012, S. 31 ff.; Calliess/Schoenfleisch, *Auf dem Weg in eine europäische „Fiskalunion“? – Europa- und verfassungsrechtliche Fragen einer Reform der Wirtschafts- und Währungsunion im Kontext des Fiskalvertrages*, JZ 2012, 477 ff.

<sup>3</sup> Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 822; Jakob/Kobor, *Europa und Steuern im Lichte staatlicher Souveränität*, in: Bottke/Möllers/Schmidt (Hrsg.) *Recht in Europa*, 2003, S. 131.

Gewaltmonopol als einen jener Bereiche hervorhob, die es als „integrationsfest“ ansieht.<sup>4</sup> Die Steuergewalt der Mitgliedstaaten wird durch das Unionsrecht als solche grundsätzlich nicht in Frage gestellt; ihnen verbleibt die Rechtsetzungs- und Ertragskompetenz.<sup>5</sup> Selbst ein Beschluss nach Art. 311 Abs. 3 AEUV, der die Einführung (oder Abschaffung) von EU-Steuern vorsieht, setzt zu seinem Inkrafttreten die Zustimmung der Mitgliedstaaten im Einklang mit ihren jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorschriften voraus (vgl. Satz 3).<sup>6</sup> Auch die im Zuge der Europäischen Staatsschulden- und Bankenkrise ergriffenen fiskalischen Maßnahmen der EU und der Mitgliedstaaten – erwähnt seien hier das Europäische Semester, Six-Pack, Euro-Plus Pakt, ESM und Fiskalpak<sup>7</sup> – haben hieran nichts geändert. Sie betrafen im Schwerpunkt die Ausgabenseite der mitgliedstaatlichen Finanzpolitik.<sup>8</sup>

Ist die Steuergewalt an sich auch bei den Mitgliedstaaten verblieben, so ist sie teilweise erheblich durch die Europäischen Verträge<sup>9</sup> eingeengt, die in Art. 3 Abs. 3 UA 1 S. 1 EUV als eines ihrer (wichtigsten) Ziele die Errichtung eines europäischen Binnenmarktes statuieren, eines Raum ohne Binnengrenzen für den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital (Art. 26 Abs. 2 AEUV). Angestrebt ist dabei nicht die gänzliche Vereinheitlichung des europäischen Steuerrechts.<sup>10</sup> Es soll vielmehr Wettbewerbsneutralität hergestellt werden.<sup>11</sup> Um dies zu erreichen sind jedoch in einem Verbund mit derzeit 28 Staaten unionsrechtliche Regelungen und Maßnahmen unumgänglich. Allein die bloße Existenz von 28 verschiedenen Steuersystemen in den Mitgliedstaaten beeinträchtigt den freien Verkehr im Binnenmarkt, indem es zu Umlenkungen oder Fehlsteuerungen von wirtschaftlichen Austauschprozessen kommt. Auch die mit dieser rechtlichen Vielfalt verbundenen Transaktionskosten für die Marktteilnehmer im grenzüberschreitenden Verkehr sind nicht zu

---

<sup>4</sup> BVerfG, Urt. v. 30.06.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, BVerfGE 123, 267, Rn. 249, 252.

<sup>5</sup> Waldhoff, Steuerhoheit für die Europäische Union?, in: Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht Nr. 195, 2012, S. 2; Wieland, Der EuGH als Steuergesetzgeber?, in: Kruthoffer-Röwekamp (Hrsg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der indirekten Steuern, 2010, S. 158; Klein, Der Einfluß des Europarechts auf das deutsche Steuerrecht, in: Lehner (Hrsg.): Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 7 f.

<sup>6</sup> Waldhoff geht daher davon aus, dass Art. 311 Abs. 3 AEUV keine Kompetenz(-norm) der EU ist, vgl. Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 311, Rn. 5, 16; a.A. Nettesheim, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 35, Rn. 3.

<sup>7</sup> Siehe hierzu die Übersicht der Maßnahmen zusammengestellt durch das Walter Hallstein-Institut Berlin; [http://www.wi-berlin.eu/EU-Reform\\_2012.html](http://www.wi-berlin.eu/EU-Reform_2012.html) (zuletzt aufgerufen am 15.08.13); siehe auch [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/focuson/crisis/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/economy_finance/focuson/crisis/index_en.htm) (zuletzt aufgerufen am 21.08.13).

<sup>8</sup> Für die Verpflichtungen jener Mitgliedstaaten, die finanzielle Hilfe beansprucht haben, vgl. Fn. 96; Vorschläge der Kommission mit Blick auf die „Einnahmenseite“ gingen dahin, eine EU-eigene Luftverkehrsabgabe, Finanztransaktionssteuer, Körperschaftsteuer oder eine direkt von der EU erhobene Mehrwertsteuer einzuführen, vgl. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/legislation/proposals/taxation/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/legislation/proposals/taxation/index_de.htm) (zuletzt aufgerufen am 15.08.13); zur Finanztransaktionssteuer, COM (2013), 71 final, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/com\\_2013\\_71\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/com_2013_71_de.pdf) (zuletzt aufgerufen am 15.08.13). Die Vorschläge blieben jedoch allesamt unerfüllt. Im Zuge der Verhandlungen über den Mehrjähriger Finanzrahmen 2014–2020 konnte man sich lediglich zu einer gemeinsamen Erklärung durchringen, in der man sich politisch verpflichtete, eine „high-level Group“ einzusetzen, die eine allgemeine Überprüfung des Eigenmittelsystems durchführen und sich dabei von den allgemeinen Zielen der Einfachheit, Transparenz, Gerechtigkeit und demokratischen Rechenschaftspflicht leiten lassen wird. Eine erste Bewertung wird bis Ende 2014 vorgelegt. Auf dieser Grundlage soll sodann das Europäische Parlament bis 2016 seine Sicht der Dinge vorlegen, woraufhin die Kommission einen erneuten Vorschlag zur Reform der Eigenmittel erarbeitet, vgl. Rat der EU, Vermerk v. 20.06.2013, <http://register.consilium.europa.eu/pdf/de/13/st11/st11307.de13.pdf> (zuletzt aufgerufen am 15.08.13).

<sup>9</sup> Vertrag über die Europäische Union (EUV) und Vertrag über die Arbeitsweise des Europäischen Union (AEUV), ABl. 2008 C Nr. 326, S. 1.

<sup>10</sup> Tatsächlich wird die Harmonisierung des Steuerrechts oder die Beseitigung von Steuerrückstellungen in Art. 3 EUV nicht als *eigenständiges* Ziel genannt. Steuerlichen Maßnahmen der Union kommt nur eine „Hilfs- und Ergänzungsfunktion für die Verwirklichung der übrigen Vertragspolitiken zu“. So Nettesheim, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 35, Rn. 5.

<sup>11</sup> Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2005, S. 27; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 4. Aufl. 2011, Art. 110 AEUV, Rn. 5; für ein „Mindestmaß an Besteuerungsgleichheit“ spricht sich Birk, Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 63 ff., 72 aus.

vernachlässigen. Nicht zuletzt könnte eine protektionistischen Zielen folgende Besteuerung ausländischer Waren, Dienstleistungen, Arbeit oder ausländischen Kapitals gegenüber inländischen Produkten bzw. Produktionsfaktoren zu enormen Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt führen.<sup>12</sup>

Die Europäischen Verträge – zuvorderst der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union – gehen mit der Existenz von Steuergrenzen im Binnenmarkt in zweierlei Weise um: Zum einen erlauben sie der Union in beschränktem Umfang die Harmonisierung nationaler Steuervorschriften durch den Erlass von Richtlinien und Verordnungen sowie weiterer Durchführungsmaßnahmen. Hierbei wird oft von „positiver Integration“ gesprochen.<sup>13</sup> Zum anderen verbieten die Verträge Steuerdiskriminierungen oder durch Steuern verursachte Beschränkungen des freien Verkehrs von Produkten und Produktionsfaktoren. Diese Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote lassen sich wiederum als „negative Integration“ bezeichnen.

Während grundsätzlich beide Modi der Integration sowohl im Bereich der indirekten Steuern als auch im Bereich der direkten Steuern anzutreffen sind, nehmen die Verträge doch jeweils eine deutlich unterschiedliche Akzentuierung vor.

## **B. Indirekte Steuern**

Eine positive Integration erfolgte bisher schwerpunktmäßig im Bereich der sog. indirekten Steuern, also jener produktbezogener Steuern, bei denen Steuerschuldner – das ist der rechtlich Verpflichtete – und Steuerträger – mithin der, den eine Steuer wirtschaftlich belastet – personenverschieden sind.<sup>14</sup> Während die Bemühungen, diese Steuern dem sog. Ursprungslandprinzip zu unterwerfen, bisher wenig erfolgreich waren (I.) trat die EU in diesem Bereich zum Teil durch weitreichende Harmonisierungsmaßnahmen in Erscheinung (II.). Eine spezifische Kompetenz dazu besteht mit Art. 113 AEUV. Bereits im Text des EWG-Vertrags<sup>15</sup> trat der politische Wille zur Harmonisierung indirekter, im Gegensatz zu direkten Steuern relativ prägnant hervor.<sup>16</sup> Die unterschiedliche Motivationslage zwischen den direkten und den indirekten Steuern mag dadurch bedingt gewesen sein, dass der Warenverkehr zu dieser Zeit aufgrund der damals noch gering ausgeprägten Mobilität der Marktteilnehmer selbst als wichtiger galt und damit die produktbezogenen, indirekten Steuern dringender einer Harmonisierung bedurften.<sup>17</sup> Ergänzt wird vorgenannte Kompetenz schließlich um abgabenrechtliche Diskriminierungsverbote in Art. 110 und 111 AEUV (III.).

---

<sup>12</sup> Nettesheim, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 35, Rn. 1.

<sup>13</sup> Adamczyk, The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation, in Lang u. a. (Hrsg.), Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, 2. Aufl. 2010, S. 25; Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. EL 2013, Art. 113 AEUV, Rn. 9 f.; Terra/Wattel, European Tax Law, 3. Aufl. 2001, S. 22 f.; Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2005, S. 43.

<sup>14</sup> Das Merkmal der Steuerüberwälzung ist dabei das wesentliche Kriterium. Ein Beispiel für eine solche indirekte Steuer bildet die Mehrwert- und Umsatzsteuer. Hier ist der Verkäufer einer Ware Steuerschuldner, Steuerträger ist der Käufer der Ware, der Konsument, der über die abgewälzte Steuer im Kaufpreis belastet wird. Vgl. Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeine Mehrwertsteuersystem, ABl. 2006 L Nr. 347, I. Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern ist auf John Stuart Mill zurückzuführen, vgl. dazu Englisch, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 558 f.; Waldhoff/Kahl, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 4. Aufl. 2011, Art. 113 AEUV, Rn. 12.

<sup>15</sup> Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, nicht in ABl. erschienen, abgedruckt in BGBl. 1957 II, S. 766.

<sup>16</sup> Die Kommission hatte nach Art. 99 EWG zu prüfen, inwieweit sich Harmonisierungsmaßnahmen im Bereich der indirekten Steuern realisieren lassen.

<sup>17</sup> Lampert, Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union, EuZW 2013, 493, 495; Adamczyk, The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation, in Lang u. a. (Hrsg.), Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, 2. Aufl. 2010, S. 23.

## I. Ziel eines steuerlicher Binnenmarktes

Langfristiges Ziel bei der Harmonisierung indirekter Steuern ist es, neben der Zollunion einen steuerlichen Binnenmarkt zu schaffen.<sup>18</sup> Dies setzt aber zunächst voraus, dass die Kompetenz zur Steuererhebung zwischen den Mitgliedstaaten hinreichend klar abgegrenzt ist und den (Binnen-)Marktteilnehmern keine Grenzen rechtlicher oder auch tatsächlicher Art setzt. Eine Doppelbesteuerung durch Ursprungs- und Bestimmungsland würde zu einer Schlechterstellung grenzüberschreitenden Warenverkehrs gegenüber rein inländischen Sachverhalten führen und dem Binnenmarktgedanken widersprechen. Dieser Logik folgend kann die Besteuerung daher nur in einem Mitgliedstaat erfolgen. Dem Anspruch an einen gemeinsamen Markt ohne Binnengrenzen tatsächlich gerecht werden würde die Besteuerung lediglich im Ursprungsland der Ware.<sup>19</sup> Dabei könnten die aufgrund des gegenwärtig praktizierten Bestimmungslandprinzips notwendigen Ausgleichsverfahren – Steuererstattung bei der Ausfuhr und Steuererhebung bei der Einfuhr<sup>20</sup> – und eine steuerliche Überwachung an der Grenze entfallen. Der Übergang zum Ursprungslandprinzip würde allerdings zweierlei voraussetzen: Ein ungefähr gleiches Niveau der indirekten Steuern in allen Mitgliedstaaten der Union<sup>21</sup> sowie einen zwischenstaatlichen Ausgleichsmechanismus für Mindereinnahmen aufgrund der Systemumstellung.<sup>22</sup> Von beidem sind die Mitgliedstaaten noch weit entfernt, so dass ein Systemwechsel trotz mehrmaliger Anläufe bisher ausblieb.<sup>23</sup> Es bleibt daher zunächst bei einer Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip.<sup>24</sup> Dem freien Verkehr von Produkten werden so steuerrechtlich bedingte Grenzen gesetzt.

## II. Steuerharmonisierung

Sieht man vom strukturellen „Webfehler“ der Verwendung des Bestimmungslandsprinzips im Bereich der indirekten Steuern ab, so können die größten Fortschritte in einer europäischen Harmonisierung indirekter Steuern für die praktisch äußerst wichtige Umsatzsteuer konstatiert werden.

Europaweit gilt für die Umsatzsteuer das ursprünglich französische Modell der *Allphasen-Netto-Umsatzsteuer*. Dabei werden auf alle Transaktionen – Kauf und Verkauf – Steuern erhoben. Unternehmen ist es durch den Vorsteuerabzug jedoch möglich, Wirtschaftsgüter und Leistungen umsatzsteuerfrei zu erwerben, sodass die Steuer letztlich nur einmal beim Endverbraucher anfällt.<sup>25</sup> Politisch begünstigt wurde diese Vereinheitlichung nicht zuletzt auch durch den Umstand, dass das deutsche Modell der *Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer* vom

---

<sup>18</sup> Nettesheim, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 35, Rn. 48; ausführlich Hagen, Die Harmonisierung der indirekten Steuern in Europa, 2000.

<sup>19</sup> Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2005, S. 112.

<sup>20</sup> Waldhoff/Kahl, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 4. Aufl. 2011, Art. 113 AEUV, Rn. 10.

<sup>21</sup> Siehe Ursprungslandprinzip, Gabler Wirtschaftslexikon, 17. Aufl. 2010, S. 3142. Unterschiede würden dabei zu Wettbewerbsverzerrungen führen, da sich die unterschiedlichen Umsatzsteuerbelastungen auf den Preis der in Konkurrenz stehenden Produkte auswirken würden.

<sup>22</sup> Nettesheim, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 35, Rn. 48; vgl. Arbeitspapier der Kommission der Europäischen Gemeinschaft: Vollendung des Binnenmarkts – Einführung eines Clearingmechanismus für die Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr, KOM (87) 323. Ein Ausgleich sollte danach dem Mitgliedstaat des Verbrauchs zufließen.

<sup>23</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG – Beseitigung der Steuergrenzen, KOM (87) 322. Die Kommission forcierte einen Wechsel in den letzten Jahren nicht weiter, vgl. Mitteilung der Kommission zur Zukunft der Mehrwertsteuer: Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist, KOM (2011) 851, in der von einer „Blockadesituation“ die Rede ist.

<sup>24</sup> In Bezug auf gewerbliche Umsätze. Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. EL 2013, Art. 113 AEUV, Rn. 36 spricht daher vom „modifizierten Bestimmungslandprinzip“; Birk, Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 75.

<sup>25</sup> Vorsteuerabzug, Gabler Wirtschaftslexikon, 17. Aufl. 2010, S. 3315.

Bundesverfassungsgericht für verfassungswidrig erklärt wurde<sup>26</sup> und eine Umstellung damit ohnehin notwendig war.<sup>27</sup> Beim letztgenannten Modell wurde eine Umsatzsteuer auf jeder Handelsstufe erhoben. Ein Vorsteuerabzug war nicht möglich.<sup>28</sup>

Neben dem grundlegenden Modell der Umsatzsteuer wurde durch die Union auch deren Bemessungsgrundlage<sup>29</sup> angeglichen, sodass sich der zu besteuerte Betrag in allen Mitgliedstaaten aus denselben Faktoren zusammensetzt.<sup>30</sup> Die Harmonisierung führte jedoch zu keinem EU-weit einheitlichen Umsatzsteuersatz. In der entsprechenden Richtlinie ist lediglich der Normalsatz auf mindestens 15 Prozent festgelegt worden.<sup>31</sup> Der Satz variiert derzeit zwischen 15 Prozent (in Luxemburg) und 27 Prozent (in Ungarn).<sup>32</sup>

Weitere unionsrechtliche Harmonisierungsmaßnahmen außerhalb des Bereichs der Umsatzsteuer betrafen u. a. die Tabakwaren-, Alkohol- und Energiesteuer.<sup>33</sup> Dabei wurden vor allem Warenkategorien, die Methode zur Steuerberechnung, Mindeststeuersätze sowie Ausnahmeregelungen festgelegt.<sup>34</sup>

### III. Diskriminierungsverbote der Art. 110 und 111 AEUV

Speziell für Abgaben auf Waren aus EU-Mitgliedstaaten besteht ein Diskriminierungsverbot nach Art. 110 AEUV. Den Mitgliedstaaten ist es untersagt, unmittelbar oder mittelbar höhere Abgaben gleich welcher Art auf diese Waren zu erheben als für gleichartige inländische Produkte vorgesehen sind. In Zusammenschau mit Art. 112 AEUV wird deutlich, dass die Norm nur auf indirekten Steuern und Abgaben Anwendung findet.<sup>35</sup> Anknüpfungspunkt der diskriminierenden Maßnahme muss dabei nicht ausschließlich die Warenherkunft sein. Auch die Einordnung bestimmter Produkte, die nahezu ausschließlich in anderen Mitgliedstaaten hergestellt werden, in höhere Steuerklassen kann eine Diskriminierung im Sinne des Art. 110 AEUV darstellen. Die Norm schützt somit auch vor versteckter Diskriminierung.<sup>36</sup> Ein Beschränkungsverbot hat der EuGH dem Art. 110 AEUV jedoch (noch) nicht entnommen.<sup>37</sup> Quasi spiegelbildlich dazu schützt Art. 111 AEUV mit dem Verbot

---

<sup>26</sup> BVerfG, Urt. v. 20.12.1966, 1 BvR 320/57, 1 BvR 70/63, BVerfGE 21, 12.

<sup>27</sup> Lampert, Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union, EuZW 2013, 493, 495.

<sup>28</sup> Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2005, S. 111.

<sup>29</sup> Vgl. Art. 72 ff Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Nr. 2006/112, Abl. 347/1, zuletzt geändert durch ABl. 2010 L Nr. 326, S. 1, verlängert bis 31. Dezember 2015.

<sup>30</sup> Siehe dazu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 380 ff.

<sup>31</sup> Art. 97 Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Nr. 2006/112, Abl. 347/1, zuletzt geändert durch ABl. 2010 L Nr. 326, S. 1.

<sup>32</sup> Siehe Europäische Kommission, Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_de.pdf) (zuletzt aufgerufen am 23.07.13).

<sup>33</sup> Die ursprünglichen Richtlinien wurden durch die gemeinsame Richtlinie 2008/118/EG vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchssteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. 2009 L Nr. 9, S. 12 ersetzt.

<sup>34</sup> Vgl. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/excise\\_duties/gen\\_overview/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/gen_overview/index_de.htm) (zuletzt aufgerufen am 23.07.13), dazu auch Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. EL 2013, Art. 113 AEUV, Rn. 44.

<sup>35</sup> Stumpf, in: Schwarze, EU, 3. Aufl. 2012, Art. 110 AEUV, Rn. 7; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 4. Aufl. 2011, Art. 110 AEUV, Rn. 10; zur Vorgängerregelung Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 7 f.

<sup>36</sup> EuGH v. 05.05.70, Rs. 77/68, Rn. 7 ff. – Kommission ./ Belgien; EuGH v. 05.05.82, Rs. 15/81, Rn. 33 f. – Schul; EuGH v. 09.05.85, Rs. 112/84, Rn. 14 – Humblot; Terra/Wattel, European Tax Law, 3. Aufl. 2001, S. 8; Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, § 110 AEUV, Rn. 24; Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. EL 2013, Art. 110 AEUV, Rn. 33.

<sup>37</sup> Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. EL 2013, Art. 110 AEUV, Rn. 22; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 4. Aufl. 2011, Art. 110 AEUV, Rn. 14; a. A. Stumpf, in: Schwarze, EU, 3. Aufl. 2012, Art. 110 AEUV, Rn. 20.

höherer Rückvergütungen für in Mitgliedstaaten ausgeführte Waren vor versteckten Subventionierungen der eigenen Exportwirtschaft.<sup>38</sup>

### C. Direkte Steuern

Den Begriff „direkte Steuern“ als Bezeichnung für faktorbezogene Steuern, bei denen Steuerträger und Steuerschuldner personenidentisch sind,<sup>39</sup> sucht man in den Europäischen Verträgen vergebens. Dies bedeutet aber keineswegs, dass diese den Bereich der direkten Steuern völlig aussparen. Etwas versteckt enthält Art. 112 AEUV<sup>40</sup> eine Regelung für alle Abgaben, die *nicht* indirekte Steuern sind, sodass das in der Vorschrift enthaltene Diskriminierungsverbot im Rückschluss auf direkte Steuern und Abgaben Anwendung finden muss. Eine explizite Harmonisierungsermächtigung der Union im Bereich der direkten Steuern besteht (auch nach Inkrafttreten des Vertrages von Lissabon) nicht. Regelungen können jedoch auf die Rechtsangleichungsklausel des Art. 115 AEUV und auf die allgemeine Kompetenzabrundungsklausel des Art. 352 AEUV gestützt werden.<sup>41</sup> Allerdings machte die Union bisher hiervon nur sehr zögerlich Gebrauch. Das kann allein nicht auf die hier notwendige Einstimmigkeit der Beschlussfassung im Rat zurückgeführt werden, besteht ein solches Einstimmigkeitserfordernis auch im Bereich der indirekten Steuern, wo eine Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Rechtsvorschriften auf der Grundlage des Art. 113 AEUV deutlich weiter fortgeschritten ist. Vielmehr tritt dabei der Steuerwettbewerb als politische Grundentscheidung in den Vordergrund (I.). Hat sich der Weg der Harmonisierung direkter Steuern durch europäische Vorschriften bisher als kaum gangbar erwiesen, so übernimmt der EuGH hier bis zu einem gewissen Grad die Rolle des Motors der Integration (II.), sodass hier vor allem das Prinzip der negativen Integration zum Tragen kommt.

#### I. Konzept des Steuerwettbewerbs

Auch wenn die verhaltene Harmonisierung vor dem Hintergrund stetig zunehmender Mobilität der Unionsbürger bzw. von in der Union ansässigen Unternehmen im Binnenmarkt verwundern mag, zeigt sich in diesem Umstand doch deutlich, wie sensibel der Bereich der direkten Steuern durch die Mitgliedstaaten mit Blick auf Ihre Souveränität wahrgenommen wird.<sup>42</sup> Daneben ist in der Zurückhaltung jedoch auch die wirtschaftspolitische Grundentscheidung für einen Steuerwettbewerb bei direkten Steuern zu erblicken. Dabei sollen die Mitgliedstaaten ihre direkten Steuern weitestgehend frei gestalten. Im Wettbewerb der verschiedenen Steuerrechtsordnungen wird sich letztlich jene durchsetzen, die den tatsächlichen Bedürfnissen im Binnenmarkt am besten gerecht wird. Um wettbewerbsfähig zu bleiben, werden sich – so der Grundgedanke des Konzepts – die anderen Rechtsordnungen diesem Steuerrechtssystem annähern. Auf diese Weise erfolgt eine europaweite Angleichung ohne dass es unionaler Harmonisierungsmaßnahmen bedarf.<sup>43</sup>

---

<sup>38</sup> Kamann, in: Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 111 AEUV, Rn. 2; Waldhoff/Kahl, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 4. Aufl. 2011, Art. 111 AEUV, Rn. 1.

<sup>39</sup> Nettesheim, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 35, Rn. 8, 55 ff.

<sup>40</sup> Der Vorschrift kommt ansonsten bisher keine praktische Bedeutung zu. Vgl. Waldhoff, in: Calliess/Ruffert, AEUV/EUV, 4. Aufl. 2011, Art. 112 AEUV, Rn. 1; Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 50. EL 2013, Art. 112 AEUV, Rn. 2.

<sup>41</sup> Vgl. Nettesheim, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 5. Aufl. 2011, § 35, Rn. 56.

<sup>42</sup> So auch Adamczyk, The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation, in Lang u. a. (Hrsg.), Introduction to European Tax Law: Direct Taxation, 2. Aufl. 2010, S. 24.

<sup>43</sup> Siehe dazu ausführlich Hey, Wettbewerb der Rechtsordnungen oder Europäisierung des Steuerrechts?, in: Reimer (u.a.) Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht, 2007, S. 295, der jedoch begrifflich zwischen „Steuerwettbewerb“ und „Wettbewerb der (Steuer-)Rechtsordnungen“ unterscheidet; Lampert, Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet

Dabei gilt es jedoch „unfaire“, für den Binnenmarkt schädliche Steuerpraktiken zu unterbinden, insbesondere auch um ein als „race to the bottom“ bezeichnetes Absinken des Regelungsniveaus zu verhindern. Um diesen Effekten entgegenzuwirken oder jene zumindest abzufedern, wurden im Bereich der direkten Steuern sowohl auf europäischer Ebene als auch international im Rahmen der Organisation für Wirtschaft und Zusammenarbeit (OECD) Maßnahmen getroffen, wobei sich diese häufig in rechtlich unverbindlichen Verhaltenskodizes und Berichten erschöpften.<sup>44</sup> EU-Richtlinien sind lediglich für spezifische Problemfelder – so die Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>45</sup>, die Fusions-<sup>46</sup> sowie die Zinsbesteuerungsrichtlinie<sup>47</sup> – oder aber zur effektiven Steuerverwaltung mittels der Amtshilfe-<sup>48</sup> und der Beitreibungs-Richtlinie<sup>49</sup> ergangen. Bemühungen um eine Rechtsangleichung gab es auch etwa in Bezug auf Dividendeneinkünfte natürlicher Personen, Pensionen und Erbschaften, jedoch konnte hier bisher keine Einigung erzielt werden.<sup>50</sup>

## II. Einfluss der Grundfreiheiten

Grundsätzlich sind die Mitgliedstaaten somit mangels der kaum fortgeschrittenen Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern frei, ihr Steuersystem nach ihren Vorstellungen und Interessen zu gestalten. Die nationalen Maßnahmen sind dabei jedoch nicht völlig dem Einfluss des Europarechts entzogen. Vielmehr müssen die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihrer Befugnisse auch ihre vertraglichen Pflichten aus dem EUV und dem AEUV wahren, zu denen nicht zuletzt auch die Gewährleistung der Grundfreiheiten gehört.<sup>51</sup>

Die Grundfreiheiten erlauben es den Marktteilnehmern, ihre ökonomische Aktivität in jenem Mitgliedstaat aufzunehmen oder dorthin zu verlegen, in dem sie das für sie günstigste Steuerumfeld vorfinden. Insbesondere die Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 AEUV, aber auch die Kapitalverkehrsfreiheit in Art. 63 Abs. 1 AEUV garantieren als subjektive Rechte die freie Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat bzw. gewähren den ungehinderten Kapitalverkehr über nationale Grenzen hinaus. Arbeitnehmer partizipieren mittels der Freizügigkeit nach Art. 45 AEUV ebenso am europäischen Binnenmarkt.

---

der direkten Steuern in der Europäischen Union, EuZW 2013, 493, 496; Herzig, Besteuerung der Unternehmen in Europa – Harmonisierung im Wettbewerb der Systeme, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 122 ff.

<sup>44</sup> Siehe bspw. OECD, Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue, <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (zuletzt aufgerufen am 15.08.13); Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 01.12.97 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl. 1998 C Nr. 2, 2. Dazu Hey, Wettbewerb der Rechtsordnungen oder Europäisierung des Steuerrechts?, in: Reimer (u.a.) Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht, 2007, S. 298 f.. Nicht unerwähnt soll hier aber bleiben, dass die Kommission einen solchen Verhaltenskodex in einer Mitteilung auch schon bei der Beurteilung der Beihilferechtswidrigkeit einer staatlichen Maßnahme heranzog. Vgl. Mitteilung der Kommission vom 01.10.1997, Koordinierung der Steuerpolitik in der Europäischen Union – Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs, KOM (97) 485 endg.; dazu ausführlicher Terra/Wattel, European Tax Law, 3. Aufl. 2001, S. 193 ff.

<sup>45</sup> Richtlinie 90/435/EWG des Rates v. 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. 1990 L Nr. 225, S. 6.

<sup>46</sup> Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. 2009 L Nr. 310, S. 34.

<sup>47</sup> Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 03.06.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. 2003 L Nr. 157, S. 38.

<sup>48</sup> Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. 2011 L Nr. 64, S. 1.

<sup>49</sup> Richtlinie 2010/24/EU des Rates v. 16.03.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. 2010 L Nr. 84, S. 1.

<sup>50</sup> Zum aktuellen Stand siehe [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/personal\\_tax/index\\_de.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/personal_tax/index_de.htm) (zuletzt aufgerufen am 21.08.13).

<sup>51</sup> EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 21 – Schumacker; EuGH v. 11.08.95, Rs. C-80/94, Rn. 16 – Wielockx. Siehe auch Hindelang, in Hailbronner/Jochum/Kau (Hrsg.), Recht der Europäischen Union in 2 Bänden, Art. 63, Rn. 106 ff, im Erscheinen 2014.

Allerdings verhält sich die Wahrnehmung dieser Freiheiten nicht neutral zum Steueraufkommen der Mitgliedstaaten. Möchten Marktteilnehmer nun tatsächlich von den vorgenannten Grundfreiheiten Gebrauch machen, könnten betroffene Mitgliedstaaten versucht sein, genau dies durch diskriminierende Steuervorschriften zu unterbinden oder weniger attraktiv zu machen. Will man den Binnenmarkt nicht einer protektionistischen Steuerpolitik opfern, müssen der Regelungsfreiheit Grenzen gesetzt werden. Dies wirft die Frage des Ob und des Wie der Anwendung der Grundfreiheiten auf die mitgliedstaatlichen Maßnahmen auf dem Gebiet der direkten Steuern auf.

Obschon mit dogmatischen Untiefen und Brüchen behaftet,<sup>52</sup> ist die Rechtsprechung des Gerichtshofs hierzu im besonderen Maße von einem konstanten Ausbalancieren nationaler (Steuer-)Souveränität und der Effektivität der Grundfreiheiten geprägt.<sup>53</sup>

### 1. Diskriminierungsverbot

Die Grundfreiheiten verbieten nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht nur die sogenannte offene Diskriminierung, also jene, die direkt an die Staatsangehörigkeit anknüpft,<sup>54</sup> sondern auch alle versteckten Formen der Diskriminierung, welche die gleiche Wirkung haben.<sup>55</sup> Diese Fortentwicklung hat vor allem für steuerrechtliche Normen eine große Bedeutung: Ein grundlegendes Prinzip des Steuerrechts ist es, nicht mit Blick auf die Staatsangehörigkeit, sondern zwischen Gebietsansässigen und Nichtansässigen hinsichtlich des Umfangs des Steueranspruches, den ein Staat für ein bestimmtes Steuergut geltend macht, zu unterscheiden.<sup>56</sup>

Bei Ansässigen erfasst der Steueranspruch in der Regel das weltweite Steuergut eines Steuerpflichtigen. Man nennt dies auch die unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Universalitäts- oder Totalitätsprinzip.<sup>57</sup> Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass eine in einem bestimmten Staat ansässige Person, die regelmäßig auch einen Großteil ihres Einkommens in diesem Staat generieren wird, von dessen wirtschaftlicher, sozialer, kultureller und physischer Infrastruktur profitiert. Sie soll daher auch nach ihrer Fähigkeit zur Ermöglichung der damit verbunden öffentlichen Ausgaben beitragen. Dabei werden umfassend alle individuellen Umstände – etwa persönlicher und familiärerer Natur – berücksichtigt. Der Wohnsitzstaat ist zu dieser Beurteilung in der Regel am besten in der Lage, da dort zumeist der Lebensmittelpunkt der betroffenen Person liegt.<sup>58</sup>

Bei Nichtansässigen beschränkt sich die Steuerpflicht – dem Territorialitätsprinzip folgend – häufig auf den inländischen Teil eines Steuergutes.<sup>59</sup> Der Staat, in dem das Einkommen generiert wird, soll dabei einen fairen

---

<sup>52</sup> Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment : The Scope of Protection in EU Law*, 2009, 143; ders., in Hailbronner/Jochum/Kau (Hrsg.), *Recht der Europäischen Union in 2 Bänden*, Art. 63, Rn. 106 ff, im Erscheinen 2014; Kokott/Ost, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, EuZW 2011, 496, 500 etwa hinsichtlich der Bezeichnung einer Beeinträchtigung als "Beschränkung" oder der Einordnung der Vergleichbarkeit von Steuertatbeständen auf der Ebene der Beeinträchtigung oder der Rechtfertigung.

<sup>53</sup> Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment : The Scope of Protection in EU Law*, 2009, 145 ff.

<sup>54</sup> Anders bei der Kapitalverkehrsfreiheit, die den Produktionsfaktor Kapital liberalisiert. Hier stellt die Herkunft bzw. das Ziel einer Kapitalbewegung das ausdrücklich verbotene Differenzierungsmerkmal dar. Näher Hindelang, in Hailbronner/Jochum/Kau (Hrsg.), *Recht der Europäischen Union in 2 Bänden*, Art. 63, Rn. 99 ff., im Erscheinen 2014.

<sup>55</sup> EuGH v. 16.01.03, Rs. C-388/01, Rn. 13 f. – Italienische Museen; EuGH v. 08.05.90, Rs. C-175/88, Rn. 13 – Biehl.

<sup>56</sup> Dazu ausführlich Thömmes, *Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern*, in: Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt*, 1996, S. 81.

<sup>57</sup> Universalitätsprinzip, *Gabler Wirtschaftslexikon*, 17. Aufl. 2010, S. 3369.

<sup>58</sup> EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 32 – Schumacker.

<sup>59</sup> Territorialitätsprinzip, *Gabler Wirtschaftslexikon*, 17. Aufl. 2010, S. 2990 f.

Teil hiervon erhalten, unabhängig von der Frage wo und in welchem Umfang Welteinkommen zur Besteuerung herangezogen wird.<sup>60</sup>

Das Merkmal der Gebietsansässigkeit birgt aber die Gefahr, dass die Regelung sich in erster Linie zum Nachteil von Steuerpflichtigen aus anderen Mitgliedstaaten auswirkt, da Gebietsfremde meist auch zugleich Ausländer sind.<sup>61</sup> Dennoch wurde die Unterscheidung nach Wohnsitz einer natürlichen Person oder nach Gesellschaftssitz vom EuGH anerkannt, dies allerdings nicht vorbehaltlos:<sup>62</sup> Ausgangspunkt für eine differenziertere Betrachtung seitens des EuGH ist hierbei der allgemeine Grundsatz, dass das Diskriminierungsverbot lediglich die Gleichbehandlung von vergleichbaren Sachverhalten bzw. die Ungleichbehandlung von Ungleichen gebietet.<sup>63</sup> Folglich ist innerhalb des Diskriminierungsverbotes eine der zentralen Fragen, die nach der Vergleichbarkeit der jeweils zu betrachteten wirtschaftlichen Vorgänge mit Blick auf bestimmte, wertend zu ermittelnde Attribute.<sup>64</sup>

Die Mitgliedstaaten argumentieren regelmäßig, dass nationale Maßnahmen im Bereich des Steuerrechts, die aufgrund des Wohnortes oder des Kapitalanlageorts differenzieren, nicht in Konflikt mit den Grundfreiheiten geraten würden, da schlicht zwei nicht vergleichbare Sachverhalte vorlägen.<sup>65</sup> Einer solch starren Lesart ist der EuGH jedoch schon früh in seiner Rechtsprechung in der Rechtssache *Schumacker* entgegengetreten. Einerseits betonte der EuGH dort, dass hinsichtlich direkter Steuern die Umstände, in denen sich Ansässige und Nichtansässige befinden, im Regelfall zwar nicht vergleichbar sind.<sup>66</sup> Andererseits besteht für Gebietsansässige und Nichtansässige eine vergleichbare Situation, wenn der Nichtansässige in einem Staat sein (zumindest nahezu) gesamtes Welteinkommen erzielt. Im Wohnsitzstaat fällt es mangels Masse schwer, persönliche und familiäre Umstände noch ausreichend, etwa in Form von Freibeträgen, zu berücksichtigen, so dass dies im Staat zu erfolgen habe, wo der Nichtansässige sein zu versteuerndes Einkommen erzielt. Eben diese Problematik wird bei den Fällen der sogenannten „Grenzgänger“ akut, wenn beispielsweise ein Arbeitnehmer in einem Mitgliedstaat wohnt, aber in einem anderen arbeitet.

Noch stärker ist das Argument für eine Vergleichbarkeit von Ansässigen und Nichtansässigen bei sog. einkommensbezogenen Steuerfreibeträgen oder -nachlässen, etwa Werbungskosten. Hier sind Ansässige und Nichtansässige regelmäßig in einer vergleichbaren Situation, denn die steuerlichen Vergünstigungen beziehen sich auf das Einkommen, welches – im Gegensatz zu den persönlichen und familiären Umständen – für beide Gruppen objektiv dasselbe ist.<sup>67</sup>

---

<sup>60</sup> Terra/Wattel, *European Tax Law*, 3. Aufl. 2001, S. 45.

<sup>61</sup> EuGH v. 08.05.90, Rs. C-175/88, Rn. 14 – Biehl; EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 28 – Schumacker.

<sup>62</sup> Impliziert in: EuGH v. 28.01.86, 270/83, Rn. 19 – *avoir fiscal*; EuGH v. 28.01.92, Rs. C-204/90, Rn. 9 – Bachmann; EuGH v. 13.07.93, Rs. C-330/91, Rn. 14 f. – Commerzbank AG; ausdrücklich in: EuGH v. 11.08.95, Rs. C-80/94, Rn. 18 f. – Wielockx; EuGH v. 13.12.05, Rs. C-446/03, Rn. 37 – Marks & Spencer.

<sup>63</sup> EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 30 – Schumacker; EuGH v. 11.08.95, Rs. C-80/94, Rn. 17 – Wielockx.

<sup>64</sup> EuGH v. 14.02.95, Rs. C-279/93, Rn. 31 f. – Schumacker; siehe auch EuGH v. 12.09.02, Rs. C-431/01, Rn. 32 – Mertens; EuGH v. 27.10.71, Rs. 6/71, Rn. 14 – Rheinmühlen Düsseldorf. Vgl. näher Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, 2009, 143 f.; Hintersteiner, *Binnenmarkt und Diskriminierungsverbot: unter besonderer Berücksichtigung der Situation nicht-staatlicher Handlungseinheiten*, Schriften zum europäischen Recht, 1999, S. 10; Mohn, *Der Gleichheitssatz im Gemeinschaftsrecht: Differenzierungen im europäischen Gemeinschaftsrecht und ihre Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz*, Schriftenreihe Europa-Forschung, 1990, 47 f.; Ohler, *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit*, 2002, Art. 56 EGV, Rn. 259; Plötscher, *Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht: Zugleich ein Beitrag zur einheitlichen Dogmatik der Grundfreiheiten des EG-Vertrages*, Schriften zum europäischen Recht, 2003, S. 42 f.

<sup>65</sup> So etwa de Bont, *EC Tax Review* 1995, 136, 138 f.

<sup>66</sup> EuGH v. 14.02.95, C-279/93, Rn. 31 – Schumacker, EuGH v. 11.08.95, Rs. C-80/94, Rn. 18 – Wielockx.

<sup>67</sup> EuGH v. 11.08.95, Rs. C-80/94, Rn. 21 – Wielockx; Terra/Wattel, *European Tax Law*, 3. Aufl. 2001, S. 48 ff.

Die Ausführungen zur Gebietsansässigkeit finden dabei in gleicher Weise auf Gesellschaften Anwendung. Hierbei entscheidet der Sitz einer Gesellschaft über die Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Staates.<sup>68</sup> Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung in einem EU-Mitgliedstaat haben, steht durch die Niederlassungsfreiheit des Art. 49 AEUV das Recht zu, ihre Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat durch Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften auszuüben.<sup>69</sup> Die Besteuerung der Tochtergesellschaft obliegt dabei nach dem Territorialitätsprinzip jenem Staat, in dem die Tochtergesellschaft ansässig ist.<sup>70</sup> Was die Behandlung von Zweigstellen und ansässigen Tochtergesellschaften von nichtansässigen Muttergesellschaften im Vergleich zu inländischen Unternehmen betrifft, so hat der Gerichtshof entschieden, dass diese sich in Bezug auf ihre Besteuerung grundsätzlich in objektiv vergleichbarer Situation befinden,<sup>71</sup> eine Gleichbehandlung somit geboten ist.

Die Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV ist – abgesehen von einigen Unterschieden im Prüfungsaufbau – im Bereich des Steuerrechts weitgehend kongruent mit der zur Niederlassungsfreiheit.<sup>72</sup> Die Regelung des Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV, wonach die Kapitalverkehrsfreiheit nicht die Anwendung jener steuerrechtlichen Vorschriften berühren soll, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohn- oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, ist im Lichte des Art. 65 Abs. 3 AEUV auszulegen.<sup>73</sup> Auch diese Maßnahmen dürfen somit nicht willkürlich diskriminieren oder eine verschleierte Beschränkung darstellen. Dieser Auslegung entsprechend kommt das Verbot sowohl offener als auch versteckter Diskriminierungen voll zum Tragen.<sup>74</sup>

## 2. Beschränkungsverbot

Die Grundfreiheiten wirken nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht nur als Diskriminierungsverbote, sondern schützen den Unionsbürger vor allen Maßnahmen, die geeignet sind, den Verkehr von Waren, Dienstleistungen, Arbeitskraft oder Kapital weniger attraktiv zu machen.<sup>75</sup> Die Anwendung eines breiten Beschränkungsverbot auf mitgliedstaatliche Steuerregelungen würde streng genommen jeder dieser Normen eine unionale Rechtfertigungsnotwendigkeit auferlegen, da die Steuererhebung stets geeignet ist, den Verkehr für den Unionsbürger weniger attraktiv zu machen.<sup>76</sup> Jedoch darf die fehlende explizite Kompetenz der Union auf dem Gebiet der direkten Steuern auch nicht durch die Anwendung der Grundfreiheiten völlig überspielt werden.<sup>77</sup> Vorzugswürdig scheint auch hier ein Test, der danach fragt, ob eine steuerliche Regelung substantiell

---

<sup>68</sup> EuGH v. 28.01.86, Rs. 270/83, Rn. 18 – avoir fiscal; EuGH v. 21.09.99, Rs. C-307/97, Rn. 36 – Saint-Gobain.

<sup>69</sup> EuGH v. 21.09.99, C-307/97, Rn. 36 – Saint-Gobain; Thömmes, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, in: Lehner (Hrsg.), Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 86 spricht von „Sekundärer Niederlassungsfreiheit“.

<sup>70</sup> EuGH v. 13.12.05, Rs. C-446/03, Rn. 36 – Marks & Spencer.

<sup>71</sup> EuGH v. 28.01.86, Rs. 270/83, Rn. 19 f. - Kommission ./ Frankreich; EuGH v. 21.09.99, Rs. C-307/97, Rn. 35 ff. - Saint-Gobain; EuGH v. 29.04.99, Rs. C-311/97, Rn. 26 ff. – Bank of Scotland.

<sup>72</sup> Zu beachten jedoch Kokott/Ost, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, 496, 500 hinsichtlich der Folgen der unterschiedlichen Zuordnung der Vergleichbarkeit auf Tatbestands- oder Rechtfertigungsebene, vor allem für die Darlegungs- und Beweislast.

<sup>73</sup> EuGH v. 06.06.00, Rs. C-35/98, Rn. 43 ff. – Verkooijen; EuGH v. 07.09.04, Rs. C-319/02, Rn. 28 – Manninen.

<sup>74</sup> Eingehend Hindelang, The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment : The Scope of Protection in EU Law, 2009, 154 ff.

<sup>75</sup> EuGH v. 11.07.74, Rs. 8/74, Rn. 5 – Dassonville; EuGH v. 03.12.74, Rs. 33/74, Rn. 10 ff. – van Binsbergen; EuGH v. 30.11.95, Rs C-55/94, Rn. 37 – Gebhard; EuGH v. 15.12.95, Rs. C-415/93, Rn. 91 – Bosman; EuGH v. 15.05.97; EuGH v. 04.06.2002, Rs. C-503/99, Rn. 20 – Goldene Aktien Belgien.

<sup>76</sup> Kokott/Ost, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, EuZW 2011, 496, 498.

<sup>77</sup> So auch Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2005, S. 53.

den Marktzutritt beschränkt.<sup>78</sup> Der EuGH übt sich gegenwärtig in einer die mitgliedstaatliche Steuersouveränität schonenden Zurückhaltung. Zwar spricht er zum Teil auch in Zusammenhang mit steuerrechtlichen Fällen von Beschränkungen, prüft die Regelung letztlich jedoch trotzdem (nur) auf ihre Diskriminierungsfreiheit.<sup>79</sup>

### 3. Rechtfertigungsgründe

Für das Steuerrecht relevant sind in erster Linie die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe, die zu den Grundfreiheiten im Dialog des EuGH mit den nationalen Gerichten entwickelt wurden. Diese können als Kehrseite der Erweiterung der Diskriminierungsverbote auf versteckte Diskriminierungen und Beschränkungen verstanden werden. Es gilt dabei, den Mitgliedstaaten trotz der extensiven Auslegung der Grundfreiheiten, Handlungs- und Beurteilungsspielräume zu bewahren.

Als Rechtfertigung anerkannt wurde zunächst die Steueraufsicht bzw. die effektive Einziehung der Steuerschuld.<sup>80</sup> Für die Kapitalverkehrsfreiheit wird dies – im Gegensatz zu den anderen Grundfreiheiten – bereits ausdrücklich durch Art. 65 Abs. 1 lit. b AEUV geregelt. Die Mitgliedstaaten dürfen daher Maßnahmen treffen, die eine klare und eindeutige Feststellung der Höhe von Einkünften und Verlusten erlauben. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und missbräuchlicher Praktiken kann ebenfalls rechtfertigend wirken.<sup>81</sup> Die Mitgliedstaaten können dabei auch Maßnahmen ergreifen, die über die Möglichkeiten hinausgehen, welche die wenigen harmonisierenden Richtlinien in diesem Bereich gewähren.<sup>82</sup> In der Rechtssache *Marks & Spencer* aus dem Jahr 2005 hat der Gerichtshof weiter die ausgewogene Aufteilung der Steuerbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, die Verhinderung doppelter Verlustberücksichtigung sowie die Verhinderung von Steuerflucht anerkannt.<sup>83</sup> In diesem und anderen Urteilen tritt deutlich das Bemühen in den Vordergrund, der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten mehr Raum zu verschaffen. Dies ist gerade angesichts des politischen Kontexts nicht verwunderlich, da in dieser Zeit um das Inkrafttreten des Verfassungsvertrages gerungen und die Einflussnahme der EU auf die nationalen Rechtsordnungen brisant diskutiert wurde. Auch hinsichtlich des Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz des Steuerrechts<sup>84</sup> kann ab diesem Zeitraum eine Rechtsprechungslinie hin zu einer weniger restriktiven Anwendung beobachtet werden. Der Rechtfertigungsgrund wurde entwickelt, um der Komplexität der nationalen Steuerrechtssysteme Rechnung zu tragen, da diese mit einer Steuer verbundene Vor- oder Nachteile teilweise auch durch eine Anrechnung auf andere Steuertatbestände ausgleichen. Ein

---

<sup>78</sup> Zur Breite des Beschränkungsverbots im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit siehe Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment : The Scope of Protection in EU Law*, 2009, 116 ff.

<sup>79</sup> Bröhmer, in: Calliess/Ruffert, *AEUV/EUV*, 4. Aufl. 2011, Art. 49 AEUV, Rn. 48; dazu ausführlicher Kokott/Ost, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, *EuZW* 2011, 496, 498, die die Wortwahl auf den Normtext der AEUV-Artikel der betreffenden Grundfreiheiten zurückführen; a. A. Thömmes, *Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern*, in: Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im europäischen Binnenmarkt*, 1996, S. 87.

<sup>80</sup> EuGH v. 20.02.79, Rs. 120/78, Rn. 8 – *Cassis de Dijon*; EuGH v. 15.05.97, Rs. C-250/95, Rn. 31 – *Futura Participations*; EuGH v. 12.07.12, Rs. C-269/09, Rn. 64 – *Kommission ./.* Spanien.

<sup>81</sup> EuGH v. 12.09.06, Rs. C-196/04, Rn. 51 ff. – *Cadbury Schweppes*; EuGH v. 28.10.2010, Rs. C-72/09, Rn. 33 – *Établissements Rimbaud*. Zum Problem der Abgrenzung der Vermeidung von (verbotener) Steuerhinterziehung und (grundsätzlich erlaubter) Steuervermeidung Hindelang, *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment : The Scope of Protection in EU Law*, 2009, 219 f.

<sup>82</sup> Art. 11 Abs. 1 lit. a Fusionsrichtlinie bspw. sieht für diese Fälle eine Versagung der steuerlichen Vorteile vor, dazu Höfstätter/Hohenwarter-Mayr, *The Merger Directive*, in: Lang u. a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 149 f.; zum Ganzen Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 950 ff.

<sup>83</sup> EuGH v. 13.12.05, Rs. C-446/03, Rn. 43 – *Marks & Spencer*. Siehe auch EuGH v. 18.07.07, Rs. C-231/05, Rn. 60 – *Oy AA*; EuGH v. 15.05.08, Rs. C-414/06, Rn. 42 – *Lidl Belgium*.

<sup>84</sup> EuGH v. 28.01.92, Rs. C-204/90, Rn. 28 – *Bachmann*; siehe zur Kohärenz Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 958 ff.

Eingriff durch das Unionsrecht hätte eine Störung dieses Systems zur Folge.<sup>85</sup> Dabei muss jedoch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Vorteil und dem Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung nachgewiesen sein.<sup>86</sup> Während der Gerichtshof in den Jahren nach Entwicklung des Rechtfertigungsgrundes in der Rechtssache *Bachmann* die Voraussetzungen hierfür in keinem der Fälle für gegeben angesehen hat,<sup>87</sup> hielt er ihn – bei ähnlicher Sachlage wie in den vorherigen Urteilen – in den Rechtssachen *Manninen* und *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* für einschlägig.<sup>88</sup> Auf diese Weise ist es den Mitgliedstaaten möglich, steuerrechtliche Eigenheiten ihres Systems zu schützen. Auch wenn der Gerichtshof damit eine Vielzahl möglicher Rechtfertigungsgründe anerkennt, so prüft er – zum Teil auch sehr kritisch – die Verhältnismäßigkeit der Maßnahmen, insbesondere dabei die Erforderlichkeit einer solchen Regelung.<sup>89</sup>

Als Rechtfertigungsgrund nicht anerkannt wurde insbesondere die Verringerung von Steuereinnahmen in einem Mitgliedstaat<sup>90</sup> sowie ein Berufen auf die fehlende Harmonisierung der direkten Steuern.<sup>91</sup> Hinsichtlich einer Rechtfertigung aufgrund von völkerrechtlichen Verpflichtungen aus einem Doppelbesteuerungsabkommen gilt es zu differenzieren. Grundsätzlich stellt der Gerichtshof die Befugnis der Mitgliedstaaten zum Abschluss solcher bilateralen Verträge nicht in Frage. Ihnen stehe es in Ermangelung von Harmonisierungsmaßnahmen frei, durch solche Abkommen die Anknüpfungspunkte für die Aufteilung der Steuerhoheit festzulegen.<sup>92</sup> Unterschiedliche Behandlungen, welche aus der bloßen Koexistenz von nationalen Steuerverwaltungen oder der Aufteilung der Steuergewalt zwischen zwei Steuersystemen herrühren, fallen nicht in den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten,<sup>93</sup> bedürfen damit auch keiner Rechtfertigung. Wenn bestimmte Vorteile jedoch vom Doppelbesteuerungsabkommen abtrennbar sind – also kein integraler Bestandteil desselben darstellen und nicht das Gleichgewicht des Vertrages berühren – dann können unter Umständen auch vom Doppelbesteuerungsabkommen nicht erfasste Steuerzahler über den Umweg der Grundfreiheiten die Gleichstellung mit den vom Doppelbesteuerungsabkommen erfassten Steuerzahler verlangen.<sup>94</sup>

---

<sup>85</sup> Im Einzelnen EuGH v. 28.01.92, Rs. C-204/90, Rn. 24 ff. – *Bachmann*.

<sup>86</sup> Näher zum “unmittelbaren Zusammenhang” Hindelang, in Hailbronner/Jochum/Kau (Hrsg.), *Recht der Europäischen Union* in 2 Bänden, Art. 65, Rn. 39 f., im Erscheinen 2014; ders., *The Free Movement of Capital and Foreign Direct Investment: The Scope of Protection in EU Law*, 2009, 262 ff.

<sup>87</sup> Engelmaier, *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, in Lang u. a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 66; Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 958 ff. mit Urteilsanalysen.

<sup>88</sup> EuGH v. 07.09.04, Rs. C-319/02, Rn. 42 ff. – *Manninen*, wobei hier die Erforderlichkeit verneint wurde; EuGH v. 23.10.08, Rs. C-157/07, Rn. 43 – *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*; hierzu Kokott/Ost, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, EuZW 2011, 496, 500 ff.

<sup>89</sup> Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 930; Kube, *EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven*, in: *Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht* Nr. 171, 2009, 45 f.; zur Überprüfung der Kohärenz der mitgliedstaatlichen Regelung durch den EuGH Kokott/Ost, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, EuZW 2011, 496, 502 f.

<sup>90</sup> EuGH v. 21.09.99, C-307/97, Rn. 51 – *Saint-Gobain*; EuGH v. 07.09.04, Rs. C-319/02, Rn. 49 – *Manninen*.

<sup>91</sup> EuGH v. 28.01.86, 270/83, Rn. 24 – *avoir fiscal*, wobei die Einordnung als Rechtfertigungsgrund zweifelhaft ist, siehe hierzu auch Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, S. 932.

<sup>92</sup> EuGH v. 21.09.99, C-307/97, Rn. 57 – *Saint-Gobain*; dazu Engelmaier, *The Relevance of the Fundamental Freedoms for Direct Taxation*, in Lang u. a. (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law: Direct Taxation*, 2. Aufl. 2010, S. 75.

<sup>93</sup> EuGH v. 12.12.06, Rs. C-374/04, Rn. 55 – *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*. Gelegentlich geht der Gerichtshof auf der Ebene der Rechtfertigungsgründe auf das Bedürfnis der Verteilung von Besteuerungsbefugnissen auf die Mitgliedstaaten und den Anforderungen des Territorialitätsprinzips im internationalen Steuerrecht ein. Siehe z.B. EuGH v. 29.03.07, Rs. C-347/04 – *Rewe Zentralfinanz eG gegen Finanzamt Köln-Mitte*; EuGH v. 13.12.05, Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer*; EuGH v. 07.09.06, Rs. C-470/04 – *N gegen Inspecteur van de Belastingdienst*. Siehe für eine vertiefte Auseinandersetzung und weitere Nachweise Kingston, *CMLR* 2007, 1321, 1352 f.; EuGH v. 05.07.05, Rs. C-376/03 – *D gegen Inspecteur van de Belastingdienst*; vgl. Kofler, *SWI* 2006, 62 ff., 64; Lang, *SWI* 2005, 365 ff., m. w. N.

<sup>94</sup> EuGH v. 21.09.99, Rs. C-307/97, Rn. 59 – *Saint-Gobain*; EuGH v. 15.01.02, Rs. C-55/00, Rn. 73 – *INPS*.

## D. Fazit und Ausblick

Auch nach nunmehr fast 20 Jahren seit Einführung des europäischen Binnenmarktes sind wir im überaus wichtigen Bereich des Steuerrechts noch weit von dessen Vollendung entfernt. Positive und negative Integration sind die Instrumentarien, derer sich die Europäische Union bedient, um den Binnenmarkt auch von Steuergrenzen zu befreien. Jedoch kann lediglich auf dem Gebiet der indirekten Steuern von einer substantiellen Harmonisierung gesprochen werden. Aber auch hier ist bisher noch vieles unvollendet geblieben. Erinnerung sei etwa an den längst überfälligen Übergang vom Bestimmungsland- zum Ursprungslandprinzip bei der Umsatzsteuer.

Die Rechtangleichung bei den direkten Steuern erfolgt neben wenigen, wenn auch wichtigen Richtlinien hauptsächlich über die Diskriminierungsverbote der Grundfreiheiten. Allerdings hat der Gerichtshof über die Jahre viele ungeschriebene Rechtfertigungsgründe speziell für das Steuerrecht anerkannt, die mitgliedstaatliche Handlungsspielräume bewahren helfen sollen. Das Gewicht in der Auslegung und Anwendung dieser Rechtfertigungsgründe hat sich in den letzten Jahren teils erheblich zu Gunsten der mitgliedstaatlichen Souveränität im Bereich der direkten Steuern verschoben. Die Rechtsprechung des EuGH mag daher fast wie ein Prolog anmuten, wenn man seinen Blick auf die gegenwärtigen Harmonisierungsmaßnahmen der EU zur Bewältigung der Staatsschulden- und Bankenkrise lenkt, sind diese doch mehrheitlich auf die Ausgabenseite der mitgliedstaatlichen Fiskalpolitik gerichtet. Die Einnahmenseite scheint über den ganzen „Rettungsseifer“ etwas in Vergessenheit geraten zu sein. Oder anderes gewendet: Die Mitgliedstaaten – mit Ausnahme derer, die sich im Zuge ihres *bail outs* zu einer Anhebung bestimmter Steuern oder zur Verringerung bestimmter Vergünstigungen verpflichteten<sup>95</sup> – verstanden es, ihre Souveränität insbesondere im Bereich direkter Steuern vor weitergehenden europäischen Harmonisierungsschritten zu schützen. Sicherlich war es richtig, die Anhebung von Dumpingunternehmenssteuern in den vor dem Staatsbankrott vorerst geretteten Mitgliedstaaten im Zuge der Rettungspakete vorzuschreiben, beinhalten diese nicht nur die Gefahr eines allgemeinen „*race to the bottom*“, sondern können auch zu Marktverwerfungen führen, die das Ziel des gemeinsamen Binnenmarktes ernstlich gefährden. Allerdings ist es bisher bei selektiven Eingriffen geblieben. Vergewahrtigt man sich, dass diese Zugeständnisse den betroffenen Mitgliedstaaten auch nur in Angesicht eines nahenden Staatsbankrotts abgerungen werden konnten, so kann man sich zumindest damit trösten, dass eine jedweden Steuerwettbewerb ausschließende komplette Vereinheitlichung der Unternehmenssteuersätze in naher Zukunft nicht zu befürchten steht. Angemessen wäre freilich, sich innerhalb der Union auf einen Mittelweg zwischen uneingeschränkter Niedrigsteuerepolitik und einer vollständigen Vereinheitlichung der Steuersätze einzulassen, der seinen Anfang womöglich in der Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen für Unternehmenssteuern finden könnte.<sup>96</sup>

---

<sup>95</sup> Griechenland: MoU v. 07.12.12, [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/occasional\\_paper/2012/pdf/ocp123\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2012/pdf/ocp123_en.pdf) (zuletzt aufgerufen am 28.08.13), Punkt 2.2.1; Irland: MoU v. 03.10.10, [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/articles/eu\\_economic\\_situation/pdf/2010-12-07-mou\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/articles/eu_economic_situation/pdf/2010-12-07-mou_en.pdf) (zuletzt aufgerufen am 28.08.13), Punkt 1. i.; Portugal, MoU v. 17.05.11, aktualisierte Fassung vom Mai 2013, [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/occasional\\_paper/2013/pdf/ocp153\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2013/pdf/ocp153_en.pdf), (zuletzt aufgerufen am 28.08.13), Punkt 1.13 ff; Zypern: Memorandum of Understanding on Specific Economic Policy Conditionality (MoU) v. 12.04.2013, [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/occasional\\_paper/2013/pdf/ocp149\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2013/pdf/ocp149_en.pdf) (zuletzt aufgerufen am 28.08.13), Punkt 2.2 ff.

<sup>96</sup> Siehe hierzu den Vorschlag der Europäischen Kommission vom 16.03.11 für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/com\\_2011\\_121\\_de.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_de.pdf) (zuletzt aufgerufen am 28.08.13).