

§ 7 Stand und Perspektiven der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der EU

Heribert Anzinger

I.	Einleitung	124
II.	Positive Integration.....	133
	1. Kompetenzgrundlagen.....	133
	2. Integrationsobjekt und Integrationsinstrumente.....	140
	3. Rechtsangleichung und Steuererfindungsrecht.....	142
	4. Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit.....	145
	5. Entwicklung der europäischen Steuerpolitik.....	152
	a. Erste Phase: Vollharmonisierung	152
	b. Zweite Phase: Politik der kleinen Schritte	153
	c. Dritte Phase: Wettbewerb der Steuersysteme	155
	d. Vierte Phase: Versuche einer Regulierung des Steuerwettbewerbs	155
	e. Fünfte Phase: Internationale Steuerkoordination	158
III.	Negative Integration in der Verwirklichung des Binnenmarktes.....	162
	1. Binnenmarktziel	162
	2. Anwendungsvorrang	165
	3. Kompetenzasymmetrie	168
	4. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote	169
	5. Rechtfertigungsdogmatik.....	171
	6. Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und Einfluss auf Doppelbesteuerungsabkommen	172
	7. Aufteilung der Rechtsprechungshoheit	173
IV.	Unionsgrundrechte.....	175
V.	Wettbewerbsrecht	179
VI.	Verhältnis zu anderen Koordinationsräumen.....	184
VII.	Perspektiven.....	188

I. Einleitung

Interferenz bezeichnet in der Physik die Änderung der Amplitude bei der Überlagerung von Wellen. Solche Überlagerungen können destruktiv oder konstruktiv sein. Gegenläufige Wellen gleicher Wellenlänge und Frequenz löschen sich aus, während sich synchrone Wellen konstruktiv verstärken. In Kopfhörern und Autos wird dieses physikalische Prinzip genutzt, um Antischall zu erzeugen und dadurch störende Geräusche zu unterdrücken. Es lässt sich aber auch nutzen, um harmonische Schwingungen zu erzeugen, etwa im Automobilbau, um den Klang eines Fahrzeugs im Innenraum der Modellpolitik anzupassen. Methodisch lässt sich die Wellenlehre zur Erforschung der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der Europäischen Union nur begrenzt nutzbar machen und doch zeigen sich in der Wirkung Parallelen für eine Beschreibung des Stands und der Perspektiven, einen ersten Rückblick und Ausblick.

Der 50. Jahrestag des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht fällt, wie seine Gründung durch Klaus Vogel als „Institut für deutsches und internationales Steuerrecht“ im Jahr 1966,¹⁹¹ in eine Phase zyklisch auftretender Wellenberge der Herausbildung und Umbildung konkurrierender überstaatlicher Koordinations- und Integrationsräume, deren nachhaltige Wirkungen auf das materielle Steuerrecht zu ordnen sind.

Erst zwei Jahre vor der Einrichtung des Instituts, 1963, hatte der EuGH, aufbauend auf der Entscheidung *Van Gend & Loos*¹⁹², in *Costa gegen Enel*¹⁹³, mit der Feststellung des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts¹⁹⁴

¹⁹¹ Zur Gründungsgeschichte des Instituts: *H. Kube/E. Reimer*, Historische Perspektiven: Das Finanz- und Steuerrecht an der Universität Heidelberg, in *P. Kirchhof/H. Kube/R. Mußnug/E. Reimer* (Hrsg.), *Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre, 50 Jahre Institut für Finanz und Steuerrecht*, HFSt 4 (2016), S. 9, 18.

¹⁹² EuGH v. 5.2.1963 – 26/62 („Formaldehyd“), Slg 9, 1.

¹⁹³ EuGH v. 15.7.1964 – 6/64 („Costa/Enel“), Slg 10, 1251.

¹⁹⁴ Aus deutscher Perspektive die Münchener Dissertation von *T. Kruis*, *Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis. Seine Durchsetzung in Deutschland. Eine theoretische und empirische Untersuchung anhand der Finanz- und Verwaltungsgerichte und Behörden*, 2013. Mit Außenblick reflektierend: *S.-P. Wang*, *Anwendungsvorrang statt Geltungsvorrang? Normlogische und institutionelle Überlegungen zum Vorrang des Unionsrechts*, EuR 2016, 355.

den Grundstein für die negative Integration des materiellen Steuerrechts der Mitgliedstaaten gelegt. Im gleichen Jahr hat die OECD, in Gestalt eines Berichts, ihr erstes „Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens“¹⁹⁵ vorgelegt und darin Methoden und Maßstäbe der internationalen Steuerkoordination auch für den Kreis der Mitgliedstaaten der EU wirkmächtig vorgeprägt, die *Ottmar Bühler*¹⁹⁶ kurz darauf in seinen Prinzipien des Internationalen Steuerrechts¹⁹⁷ vorausblickend spiegeln konnte.

Nur ein weiteres Jahr zurück, also im Jahr 1962, lag die Veröffentlichung des Abschlussberichts eines von dem Frankfurter Ökonomen *Fritz Neumark*¹⁹⁸ geleiteten Ausschusses, der sich im Auftrag der Kommission mit der Harmonisierung der unterschiedlichen Steuersysteme der Mitgliedstaaten beschäftigt hatte.¹⁹⁹ Die Vorschläge des Neumark-Ausschusses zur Einführung eines einheitlichen Einkommens- und Körperschaftsteuersystems und einer Annäherung der Steuersätze bildeten die ersten und zugleich wohl bis heute umfassendsten Initiativen zur positiven Integration des materiellen Steuerrechts in der Europäischen Union.²⁰⁰ Mit dem Vorschlag einer differenzierten Quellenbesteuerung sämtlicher Dividenden und Zinserträge, verbunden mit der Weiterleitung an und Anrechnung im Ansässigkeitsstaat, war das Problem der Doppelbesteuerung im Binnen-

¹⁹⁵ Report of the Fiscal Committee on the Draft Convention for the Avoidance of Double Taxation with Respect to Taxes on Income and Capital among the Member Countries of the O.E.C.D. v. 13.6.1963, abrufbar unter www.taxtreatyhistory.org; dazu aus U.S.-amerikanischer Sicht: A. Kragen, Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D Draft, 52 Cal. L. Rev. 306 (1964).

¹⁹⁶ Über Bühler und dessen Wirken am älteren Kölner Institut für Steuerrecht: E. Reimer, Ottmar Bühler (1884 – 1965), in: P. Häberle/M. Kilian/H.-A. Wolff, Staatsrechtslehrer des 20. Jahrhunderts: Deutschland – Österreich – Schweiz, 2015, S. 273, 276 f.

¹⁹⁷ O. Bühler, Prinzipien des internationalen Steuerrechts: ein systematischer Versuch, 1964.

¹⁹⁸ Über Neumark (1900 – 1991): H. Grosseckttler, Fritz Neumark – Finanzwissenschaftler und Politikberater, 2013.

¹⁹⁹ EWG (Hrsg.), Bericht des Steuer- und Finanzausschusses der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft („Neumark-Bericht“), 1962.

²⁰⁰ Siehe unten II 4 a.

markt mit anderen Lösungsvorschlägen adressiert als sie die OECD zu dieser Zeit bereits diskutiert hatte.²⁰¹ Im unbewussten Wettbewerb mit der OECD und in der entworfenen Integrationsdichte war der Bericht seiner Zeit weit voraus, mündete aber immerhin, 1967, also im Jahr nach der Gründung des Instituts, in einem ehrgeizigen Gesamtprogramm der Harmonisierung der direkten Steuern der Kommission²⁰² und 1968 im Entwurf eines Multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens.²⁰³ Eine parallel zum Neumark-Ausschuss tagende Arbeitsgruppe aus Vertretern der Finanzbehörden der Mitgliedstaaten erarbeitete bis 1968 erste Maßstäbe für eine zu dieser Zeit noch als unverzichtbar angesehene und auf sicherer Kompetenzgrundlage geglaubten Harmonisierung der Bemessungsgrundlage der direkten Unternehmenssteuern.²⁰⁴ Etwa zur gleichen Zeit sind 1967 durch die 1. und 2. Umsatzsteuerrichtlinie²⁰⁵ die Grundlagen der weitreichenden Integration der indirekten Steuern gelegt worden.²⁰⁶

Heute fast vergessen und erst durch den Schock des britischen Referendums über den Austritt aus der Europäischen Union nach Art. 50 EUV²⁰⁷

²⁰¹ EWG (Hrsg.), Neumark-Bericht, aaO. (Fn. 199), S. 67 ff., 72 ff.

²⁰² EWG (Hrsg.), Programm der Steuerharmonisierung, Mitteilung der Kommission an den Rat v. 8.2.1967; zusammengefasst veröffentlicht mit: Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern, Mitteilung der Kommission an den Rat v. 26.6.1967, in: Sonderbeilage zum Bulletin 8-1967.

²⁰³ Vorentwurf 1968 zu einem Europäischen Doppelbesteuerungsabkommen (Multilaterales Abkommen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens und über die gegenseitige Amtshilfe auf dem Gebiet der direkten Steuern) v. 1.7.1968.

²⁰⁴ Kommission, Bericht über die Bemessungsgrundlage der Steuern auf Unternehmensgewinne, 1968, mit Vorschlägen zu Abschreibungen, Bewertung und Verlustberücksichtigung.

²⁰⁵ Erste Richtlinie des Rates v. 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/227/EWG), ABl. L 71, 1301; Zweite Richtlinie des Rates v. 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (67/228/EWG), ABl. L 71, 1303.

²⁰⁶ Dazu *Ch. Seiler* in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 59. Lfg. Juli 2016, Art. 113 AEUV Rn. 33, 38.

²⁰⁷ Dazu *M. Kramme/Ch. Baldus/M. Schmidt-Kessel* (Hrsg.), Brexit und die juristischen Folgen, 2017 mit Beiträgen von *R. Streinz, P.-Ch. Müller-Graff, J.-H. Herchenröder, A. Epiney, D. Paulus, S. Stiegler, D. Poelzig, M. Bärnreuther, E. Reimer, H. Rathke, M.*

wieder in das politische Bewusstsein gerufen, fiel in die Zeit der Gründung des Instituts auch die erste kompetenzielle Krise der EWG und die erste Rivalität mit konkurrierenden Koordinations- und Integrationsräumen. Im Ringen um die Eigenmittelautonomie und die Organisationsverfassung der EWG unter dem ersten Kommissionspräsidenten *Walter Hallstein*²⁰⁸ verfolgte Frankreich mit einer durch *Charles de Gaulle* gewandelten Europapolitik des Intergouvernementalismus („Europa der Vaterländer“) bis 1966 eine lähmende Politik des leeren Stuhles.²⁰⁹ Die EWG war zu dieser Zeit als Verbund europäischer Staaten nicht alternativlos. Die 1960 durch die Stockholmer Konvention²¹⁰ zwei Jahre nach der EWG gegründete Europäische Freihandelsassoziation (EFTA), hatte mit Dänemark, Norwegen, Österreich, Portugal, Schweden, der Schweiz und dem Vereinigten Königreich zunächst mehr europäische Staaten für die Idee einer Freihandelszone gewonnen als die EWG für ihre Perspektive einer weitergehenden politischen Integration. Mit diesem Integrationsverzicht kam die EFTA den wieder erstarkenden Souveränitätsvorstellungen zahlreicher europäischer Staaten stärker entgegen als das von *Konrad Adenauer*, *Alcide de Gasperi* und *Walter Hallstein* angestrebte Ziel einer Europäischen Föderation.²¹¹ Damit war die EFTA zumindest im Jahrzehnt der Gründung des Heidelberger Instituts mehr als eine Gemeinschaft der Ausgeschlossenen im Vorhof der EWG.²¹²

Wendland, R. Guski, R. Manko, P. Tereskiewicz, J. Ungerer, R. G. Anderson, F. Kainer; H. Hofmeister/B. O. Giupponi, "Britannia locuta, causa (non) finita" - Verfassungs- und europarechtliche Aspekte eines britischen EU-Austritts -, DÖV 2016, 1013.

²⁰⁸ Über Walter Hallstein (1901-1982): *M. Kilian*, *Walter Hallstein: Jurist und Europäer*, JöR 53 (2005), 369 ff.

²⁰⁹ Zur Einordnung der Politik des leeren Stuhles und der „Fouchet-Pläne“: *H. Delfs*, *Komplementäre Integration: Grundlegung und Konstitutionalisierung des Europarechts im Kontext, Jus Internationale et Europaeum*, Band 101, 2015, S. 137; *T. Oppermann* in: *T. Oppermann/C. Classen/M. Nettesheim, Europarecht*, 7. Aufl. 2016, § 2 Rn. 21.

²¹⁰ *Convention establishing the European Free Trade Association v. 4.1.1960*; dt. Übersetzungen ua. für die Schweiz und Österreich.

²¹¹ *T. Oppermann*, aaO. (Fn. 209), § 2 Rn. 10, 17.

²¹² *R. Schwok*, *Europäische Freihandelsassoziation (EFTA)*, in: *Historisches Lexikon der Schweiz*, 2005; *W. Weiß* in *Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union*, 57. Lfg. August 2016, Art. 207 AEUV Rn. 260.

In dieser Funktion einer politischen Option zur EU wird sie just im Jubiläumsjahr des Heidelberger Instituts nach dem BREXIT-Referendum wieder diskutiert.²¹³

Fast vergessen ist heute auch, dass die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) ihren Nukleus in einer europäischen Organisation fand, deren Funktion in der historischen Beschreibung häufig auf die Umsetzung des Marshallplans verkürzt wird, die aber ursprünglich auch als Koordinationsraum für eine weiterreichende europäische Integration angedacht war.²¹⁴ Der Kreis ihrer Gründungsmitglieder wies mit Österreich, Belgien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Italien, Luxemburg, Norwegen, den Niederlanden, Portugal, dem Vereinigten Königreich, Schweden, der Schweizerischen Eidgenossenschaft, der Türkei und der späteren Bundesrepublik eine erhebliche Schnittmenge mit dem Kreis der frühen Mitgliedstaaten von EWG und EFTA auf.²¹⁵ Kanada und die Vereinigten Staaten waren formal erst 1961, Japan erst 1964 im Zuge der Umbildung der OECD zu einer internationalen Organisation beigetreten. In der Phase der Herausbildung konkurrierender internationaler und supranationaler Strukturen zur Zeit der Gründung des Instituts war nicht ausgeschlossen, dass sich eine Integration des materiellen Steuerrechts europäischer Staaten im Koordinationsraum der OECD, positiv, durch „Soft Law“, und im Integrationsraum der EFTA, negativ, durch die Ausgestaltung der Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote eines Freihandelsabkommens hätte vollziehen können.²¹⁶

²¹³ Süddeutsche Zeitung v. 21.8.2016, „Briten sind nicht willkommen“; Tagesanzeiger v. 1.3.2016, „Der Traum von der Achse Bern-London“.

²¹⁴ Deutlich, mit der Entstehungsgeschichte des Europäischen Wirtschaftsrats (Organisation für Organisation for European Economic Co-operation, OEEC): *H. Reif*, Europäische Integration, 1962, S. 39 ff.

²¹⁵ *H. Hahn*, Die Organisation für Wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), Struktur und Aufgaben, JöR 12 (1963), 1.

²¹⁶ Zum britischen Vorhaben einer großen Freihandelszone im Koordinationsraum der OEEC: OEEC, United Kingdom Memorandum on a European Free Trade Area v. 7.2.1957, C(57)27; OEEC, Council Minutes v. 12./13.2.1957, C(57)027; Special Working Party No. 17 of the Council on Methods of Association with the Common Market (of

Fünfzig Jahre später zieht wieder ein Wellensturm über die europäischen Koordinations- und Integrationsräume hinweg. Der Kommissionspräsident der Europäischen Union unterstreicht am Vorabend eines informellen Gipfels der Staats- und Regierungschefs vor dem Europäischen Parlament den Befund einer existentiellen Krise der EU.²¹⁷ In Deutschland äußert sich Unbehagen über eine schleichende Aneignung von Zuständigkeiten durch die Organe der EU,²¹⁸ mit der die Prozesse europäischer Willensbildung und die politische Integration nicht Schritt halten.²¹⁹ Die europäische Rechtswissenschaft diskutiert eine fortgesetzte Missachtung der Verträge und des Rechts²²⁰ und in ihnen die Ursachen einer Verfassungskrisis der EU.²²¹ Währenddessen wird nach dem angekündigten Austritt des drittgrößten Mitgliedstaates über neue Rollen für EFTA und EWR nachgedacht²²² und steuerpolitische Entscheidungen werden stärker als je zuvor

Belgium, Luxembourg and the Netherlands), Report by the Working Party to the Council v. 14.12.1957.

²¹⁷ Kommission (Hrsg.), Rede zur Lage der Union 2016. Rede von Jean-Claude Juncker, Präsident der Kommission, vor dem Europäischen Parlament v. 14.9.2016, S. 6.

²¹⁸ L. P. Feld/Ch. Schmidt/I. Schnabel/V. Wieland, F.A.Z. v. 26.8.2016, S. 18; H. H. Klein, F.A.Z. v. 18.8.2016, S. 6.

²¹⁹ U. di Fabio, Verfassungsrechtliche Entwicklungsperspektiven für die Wirtschafts- und Währungsunion, in: G. Kirchhof/H. Kube/R. Schmidt, Von Ursprung und Ziel der Europäischen Union, 2016, S. 46, 50 ff.; G. Kirchhof/H. Kube/R. Schmidt, Vom Ursprung und Ziel der Europäischen Union – ein zusammenfassender Ausblick, ebenda, S. 187, 192; F.-Ch. Zeitler, Eine Perspektive für Europa, ebenda, S. 75, 80 f.; G. Kirchhof, F.A.Z. v. 10.7.2016, S. 26; U. di Fabio, F.A.Z. v. 22.5.2016, S. 6.

²²⁰ G. Kirchhof/H. Kube/R. Schmidt, aaO. (Fn. 219), S. 187, 197; H. Kube/E. Reimer, Die Sicherung der Europäischen Wirtschafts- und Währungsunion - Rückkehr in die Bahnen des Rechts, ZG 2011, 332; rechtfertigend und relativierend U. Volkmann, Vom Ursprung und Ziel der Europäischen Union: Die Perspektive der Rechtswissenschaft, in: G. Kirchhof/H. Kube/R. Schmidt, Von Ursprung und Ziel der Europäischen Union, 2016, S. 57, 63 f.

²²¹ P. Kirchhof, F.A.Z. v. 20.1.2016, S. 11; P. Kirchhof, F.A.Z. v. 12.7.2012, S. 25.

²²² J. Windwehr, Der Europäische Wirtschaftsraum - Revival eines Auslaufmodells? ZfP 2016, 446.

in den Koordinationsräumen der OECD und der G 20 vorgeprägt.²²³ Dessen ungeachtet oder um ein Gegengewicht zu bilden, kündigt die Kommission in der Generaldirektion Steuern und Zölle (erneut) eine umfassende Harmonisierung der direkten Steuern in Gestalt einer Gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage,²²⁴ in der Generaldirektion Wettbewerb eine breite Offensive gegen nationale Steuersubventionen²²⁵ und in der Generaldirektion Binnenmarkt eine Transparenzoffensive²²⁶ im Widerspruch zu den Integrationsvorschlägen der OECD und der G 20-Staaten²²⁷ an. Im Wettbewerbsrecht provozierte die Kommission gar die Regierung eines Drittstaates zu einem Amicus Curiae-Brief mit einer extraterritorial-amtlichen Stellungnahme zur Kompetenzordnung der Europäischen Union auf dem Gebiet des Unternehmenssteuerrechts.²²⁸ Der

²²³ *D. Fehling*, Steuerliche Schwerpunkte der G 20-Präsidentschaft, *IStR* 2017, 339; *N. Herzog*, CCCTB und BEPS – Rivalen oder Partner?, in: J. Lüdicke/R. Mellinghoff/T. Rödder (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, 151; *T. Ehrke-Rabel*, Steuervollzug im Umbruch, *StuW* 2015, 101; *M. Kreienbaum*, G20-Finanzminister bekräftigen internationale Steueragenda, *IStR* 2017, 337; *R. Pinkernell*, OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen (BEPS-Projekt), *FR* 2013, 737.

²²⁴ Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685.

²²⁵ Kommission, Bericht über die Wettbewerbspolitik 2016, COM(2017) 285, S. 4 ff.

²²⁶ Kommission, Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung v. 5.7.2016, COM(2016) 451.

²²⁷ Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen v. 12.4.2016, COM(2016) 198; dazu *J. Lüdicke/F. Salewski*, Informationsaustausch: Entwurf einer EU-Richtlinie zur Veröffentlichung von Steuerdaten, Besonderheiten bei Personengesellschaften und Grundrechte, *ISR* 2017, 99.

²²⁸ *J. J. Lew*, Secretary of the Treasury, Offener Brief an Kommissionspräsident Jean Claude Juncker v. 11.2.2016, mit der Anlage: Testimony of Robert B. Stack, Deputy Assistant Secretary (International Tax Affairs) U.S. Department of the Treasury Before the Senate Finance Committee December 1, 2015, abrufbar unter <https://www.finance.se>

von den Vertragsstaaten bei Vertragsänderungen regelmäßig in Kauf genommene Einfluss der Marktfreiheiten auf das Steuerrecht fordert die steuerwissenschaftliche Forschung schließlich im Jahr 2016 nicht weniger heraus als im Jahr 1966. Die Dogmatik der Grundfreiheiten hat in den letzten 20 Jahren zwar eine enorme Entwicklung durchlaufen.²²⁹ Es sind aber weitem noch nicht alle Rechtsunsicherheiten beseitigt.²³⁰ Das weitreichend harmonisierte Recht der indirekten Steuern ist zwar rechtssicher strukturiert, bedarf aber der steten Pflege und Weiterentwicklung durch Rechtsprechung und Rechtswissenschaft.²³¹ Die Bedeutung der Europäischen

nate.gov/download/stack-testimony (zuletzt abgerufen am 19.8.2017); dazu *W. Mussler*, Washington verschärft Kritik an Brüssel wegen Steuerverfahren, FAZ.NET v. 25.8.2016.

²²⁹ Wegmarken aus dem deutschsprachigen Schrifttum: M. Lehner (Hrsg.), *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt. Einfluß des EG-Rechts auf die nationalen Steuerrechtsordnungen*, DStJG 19 (1996), mit Beiträgen von G. Saß, D. Birk, O. Thömmes, F. Wassermeyer, W. Schön, W. Widmann; A. Cordewener, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, "Konvergenz" des Gemeinschaftsrechts und "Kohärenz" der direkten Steuern in der Rechtsprechung des EuGH*, 2002; E. Reimer (Hrsg.), *Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht*, 2007, mit steuerrechtlichen Beiträgen von S. Lamme, E. Reimer, S. Eilers, T. Dondorf, H. Kube, Ch. Spengel, J. Hey; J. Krutthoffer-Röwelkamp (Hrsg.), *Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern*, 2010, mit Beiträgen von P. J. Wattel, K. Lenaerts, R. Russo, D. Gosch, Ph. Martin, A. Nawrath, P. Baker, L. Osterloh, R. Lyal, H. Kube, J. Wieland, C. Fuest; J. Brandt (Hrsg.), *Europäische Perspektiven im Steuerrecht, Steuergerechtigkeit und Steuervereinfachung*, 2013, mit Beiträgen von F. Kirchhof, E. Reimer, L. Feld, T. von Danwitz, J. Englisch, F. Grube, R. Hüttemann; W. Schön (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, mit Beiträgen von G. Kofler, J. Kott, L. Dobratz, H. Kube, M. Lang, A. Rust, W. Schön. Mit einer Übersicht der englischsprachigen Literatur *J. Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, S. 139.

²³⁰ Siehe unten III.

²³¹ *W. Widmann*, Der Einfluß der EG-Harmonisierung auf das deutsche Umsatzsteuerrecht, DB 1983, 1730; *W. Reiß*, Zukunft der Umsatzsteuer Deutschlands in Europa, Umsatzsteuer-Kongress-Bericht 2007, 13; *J. Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel mit Schlussfolgerungen für indirekte Steuern, 2008; *W. Reiß*, Steuergerechtigkeit und Umsatzbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, in: K. Tipke/R. Seer/J. Hey/J. Englisch, *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 2010, 861; *R. Mellinshoff*, Deutsches Umsatzsteuerrecht unter unions- und verfassungsrechtlichem Einfluss, UR 2013, 5; *W. Widmann*, Mitteilung der Europäischen Kommission über einen Aktionsplan im Bereich der

Grundrechte und die Wirkmacht des Beihilfenrechts im Ertragsteuerrecht zeichnen sich erst stufenweise ab.²³²

Vor allem aber haben sich die Rahmenbedingungen sowohl des Unionsrechts als auch die des Internationalen Steuerrechts fundamental verändert. Die Auflösung der monolithischen Weltordnung, von der *Winston Churchill* in seiner Zürcher Rede 1946²³³ ausging,²³⁴ die mehr als die Panuropa-Bewegung der Zwischenkriegszeit²³⁵ als politischer Kristallisationskeim der EU zu gelten hat, führt zusammen mit der Transnationalisierung wirtschaftlichen Handelns zu der bewusst überspitzt formulierten Frage, ob die eingeschlagenen Wege der positiven und negativen Integration in der Europäischen Union die richtigen und die Europäische Union noch der geeignete Integrationsraum für das materielle Steuerrecht sind. Mit dem BREXIT und zuvor bereits durch die erfolgreiche Koordinierung des Automatischen Informationsaustausches von Steuerdaten in einem alternativen Verhandlungsrahmen sind die Wettbewerber der Europäischen Union zurück ins Bewusstsein gerückt. Die unter dem Schlagwort BEPS zusammengefassten gemeinsamen Initiativen der OECD und der G 20-Staaten gegen schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne vorzugehen,²³⁶ haben einen Systemwettbewerb überstaatlicher Koordinationsräume angestoßen, aus dem die EU nicht notwendig als überlegener Monopolist hervorgehen muss. Auf diesen Punkt ist abschließend noch einmal zurückzukommen.²³⁷

Zuvor sind Stand und Perspektiven der positiven und negativen Integration in ihrer Gesamtheit und komprimiert zu beleuchten und Thesen für

Mehrwertsteuer - Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuer-
raum: Zeit für Reformen -, UR 2016, 506.

²³² Unten IV. und V.

²³³ *W. S. Churchill*, Zürcher Rede, Neue Zürcher Zeitung v. 19.9.1946, Abendausgabe, zitiert nach *R. Foerster*, Die Idee Europa 1300 – 1946, Quellen zur Geschichte der politischen Einigung, 1963, S. 253.

²³⁴ *F.-W. Steinmeier*, F.A.Z. v. 14.9.2016, S. 11.

²³⁵ Grundstein von R. N. Coudenhove-Kalgeri, Pan-Europa, 1923.

²³⁶ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

²³⁷ Unten VI.

die Diskussion zu formulieren. Das Unionsrecht wirkt in vier Dimensionen auf das materielle Steuerrecht der Mitgliedstaaten ein. Neben die planvolle positive Integration durch politisch gestaltetes Sekundärrecht (II.) treten die negativen primärrechtlichen Einflüsse der Marktfreiheiten (III.), der Europäischen Grundrechte (IV.) sowie des europäischen Beihilfenrechts (V.). Diese Integrationswirkungen werden ihrerseits von völkervertraglichen Bindungen und von einem internationalen Systemwettbewerb überstaatlicher Koordinations- und Integrationsräume beeinflusst (VI.). Das weist den Weg für zukünftige Entwicklungen (VII.).

II. Positive Integration

1. Kompetenzgrundlagen

Die Gründungsmitglieder der EWG hatten nach der Konferenz von Messina²³⁸ und auf der Grundlage des Spaak-Berichts²³⁹ in den Römischen Verträgen zwar Konsens über das Ziel eines Gemeinsamen Marktes erreicht und einen ehrgeizigen Stufenplan zu seiner Verwirklichung vereinbart. Die Reichweite des dazu notwendigen Souveränitätsverzichts war aber im Bereich des Steuerrechts noch nicht ausreichend reflektiert. Damit fehlt bis heute die Grundlage für einen planvollen Konsens über die vollständige

²³⁸ Außenministerkonferenz der EGKS-Staaten, Abschlusserklärung v. 3.6.1955 („The Messina Declaration“), S. 2: The objective of the “Common Market”: The six governments acknowledge that the constitution of a European Common Market free of internal duties and all quantitative restrictions is the goal of their action in the realm of economic policy. (...) The realization of this objective requires study of the following questions (...) (b) The measures to be taken in order to harmonization general policy of the participating states in the financial, economic and social fields; (...).

²³⁹ Comité intergouvernemental créé par la conférence de Messine, Rapport des Chefs de Délégation aux Ministres des Affaires Etrangères v. 21.4.1956, S. 61: « Il convient de souligner que les distorsions à l'avantage ou au détriment de certaines branches d'industries ou de certains types entreprises se rencontrent déjà à l'intérieur d'un même pays. Un exemple caractéristique est celui de l'effet de taxes cumulatives de taux élevés, qui ont une incidence inégale sur les entreprises suivant leur degré d'intégration verticale ».

Vereinheitlichung der Steuerrechtssysteme jenseits von Zöllen, Verbrauchs- und Verkehrssteuern, trotz wiederholt ambitionierter Initiativen der Kommission,²⁴⁰ des Parlaments²⁴¹ und des Rates²⁴² für eine Vereinheitlichung der direkten Steuern.

Die Finanz- und Steuerpolitik ist anders als die Beschäftigungs-, Sozial-, Wirtschafts- und Währungspolitik, bis zum Vertrag von Lissabon kein eigener Politikbereich der Union geworden.²⁴³ Zwar ist bereits im Gründungsvertrag der EWG ein besonderes Kapitel den Steuerlichen Vorschriften gewidmet, das sich bis in die geltenden Verträge fortschreibt (AEUV, Dritter Teil. Die internen Politiken und Maßnahmen der Union. Titel VII. Gemeinsame Regeln betreffend Wettbewerb, Steuerfragen und Angleichung der Rechtsvorschriften. Kapitel 2. Steuerliche Vorschriften. Art. 110 - 113). Dort enthält Art. 113 AEUV, inhaltlich seit 1958 im Wesentlichen unverändert, aber nur eine begrenzte Ermächtigung für Maßnahmen zur

²⁴⁰ Kommission, Programm der Steuerharmonisierung v. 8.2.1967; zusammengefasst veröffentlicht mit: Programm für die Harmonisierung der direkten Steuern v. 26.6.1967, Sonderbeilage zum Bulletin 8-1967; Kommission, Steuerpolitisches Programm v. 23.7.1975, KOM(75) 391; Kommission, Bericht über die Aussichten für eine Angleichung der Steuersysteme in der Gemeinschaft v. 26.3.1980, Sonderbeilage zum Bulletin 1-1980; Kommission, Die Steuern in der Europäischen Union – Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme (Monti Report) v. 22.10.1996, KOM(96)546; Kommission, Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre v. 23.5.2001, KOM(2001)260; Kommission, Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen v. 24.11.2003, KOM(2003)726.

²⁴¹ Europäisches Parlament, Resolution on the harmonization of taxation in the Community v. 17.11.1983, ABl. C 342/73 v. 19.12.1983; Entschließung des Europäischen Parlaments zu der Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluß an die Schlußfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses unter dem Vorsitz von Herrn Ruding über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes v. 19.4.1994, ABl. C 128/92 v. 9.5.1994.

²⁴² Rat, Council Conclusions on Guidelines on Company Taxation Linked to the further Development of the Internal Market v. 23.11.1992, Rats.-Dok. 10088/92.

²⁴³ Zum integrationstheoretischen Hintergrund: Ch. Seiler, aaO. (Fn. 206), Art. 113 AEUV Rn. 9: „bewusste Entscheidung (...) keine originären Kompetenzen zur Besteuerung“.

Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern im Politikbereich des Binnenmarkts. Diese Vorschrift setzt seit ihren Ursprüngen in Art. 99 Abs. 1 EWGV 1958 neben Einstimmigkeit im Rat voraus, dass die Harmonisierung im Interesse des Gemeinsamen Marktes erforderlich bzw. für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist (Art. 113 AUEV). Dabei enthielt Art. 99 Abs. 2 EWGV 1958 noch den später entfallenen ausdrücklichen Verweis auf die parallel bestehenden („unbeschadet“) Generalermächtigungen in Artt. 100, 101 EWGV 1958 zur Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Der in Art. 101 Abs. 2 des Gründungsvertrags²⁴⁴ noch vorgesehene Übergang zur qualifizierten Mehrheit ist im Luxemburger Kompromiss²⁴⁵ faktisch auch für das Gebiet der Steuern suspendiert worden, ohne dass dies im Schlusskommuniqué ausdrücklich erwähnt werden musste.²⁴⁶ Daran hat sich seit den römischen Verträgen bis zum Vertrag von Lissabon nichts verändert. Bis heute steht die positive Integration des materiellen Steuerrechts auf dem Gebiet der direkten Steuern durch Unionssekundärrecht allein unter dem Funktionsvorbehalt des Binnenmarktes und unter Einstimmigkeitsvorbehalt.²⁴⁷

²⁴⁴ Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft v. 25.3.1957.

²⁴⁵ Schlußkommuniqué der außerordentlichen Tagung des Ministerrats v. 29.1.1966, Bulletin der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Nr. 3/1966, S. 5-11.

²⁴⁶ Zur Suspendierung des Mehrheitsprinzips nach dem Luxemburger Kompromiss: T. *Oppermann*, aaO (Fn. 209), § 2 Rn. 22.

²⁴⁷ Die Vertragsänderung durch die Einheitliche Europäische Akte v. 1.7.1987 lässt Art. 101 EWG unverändert und nimmt im neu eingefügten Art. 100a Abs. 2 EWG Regelungen auf dem Gebiet der Steuern ausdrücklich von Rechtsangleichungsmaßnahmen mit qualifizierter Mehrheit aus. Dabei bleibt es mit der Vertragsänderung durch den Maastrichter Vertrag v. 7.2.1992, der die allgemeine Harmonisierungskompetenz unter Beibehaltung des Einstimmigkeitsvorbehalts in Art. 100 EGV verlagert; dazu N. *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, S. 36 ff.

Für die indirekten Steuern regelt Art. 113 AEUV die Kompetenzen zur Rechtsangleichung mit dem vorgenannten, dort kodifizierten, Einstimmigkeits- und Zielvorbehalt abschließend.²⁴⁸ Die durch den Vertrag von Lissabon systematisch zur Grundnorm der Rechtsangleichung aufgestiegene Vorschrift des Art. 114 AEUV²⁴⁹ sieht zwar die Verabschiedung von Rechtsakten zur Rechtsangleichung durch Mehrheitsbeschlüsse im Rat vor. Sie gilt nach Abs. 2 aber unverändert nicht für Rechtsakte auf dem Gebiet der Steuern.

Für die direkten Steuern bleibt deshalb nur die durch den Vertrag von Lissabon systematisch in Art. 115 AEUV an zweite Stelle gerückte und auf Richtlinien begrenzte Generalermächtigung zur Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken.²⁵⁰ In der Vertragspraxis sind niemals Zweifel darüber aufgekommen, ob diese Kompetenzgrundlage neben Art. 113 AEUV ergänzend zu den Vorschriften des 2. Kapitels über „Steuerliche Vorschriften“ auf die Harmonisierung der direkten Steuern anwendbar ist.²⁵¹ Im Schrifttum wird die Harmonisierung der direkten Steuern vielmehr als einzig verbliebener relevanter Anwendungsbereich des Art. 115 AEUV beschrieben.²⁵² Dabei hätten mit einer engen systematischen Auslegung der Vorschriften des VIII. Titels Argumente für eine Begrenzung der Vorschrift des Art. 115 AEUV hergeleitet werden können. In dem den „Steuerlichen Vorschriften“ gewidmeten 2. Kapitel fehlt eine Regelung über die Angleichung der direkten Steuern. Die damit aus dem äußeren System des Vertrags ableitbare These des beredeten Schweigens hätte aber mit zwischenzeitlichen Vertragsrevisionen an Überzeugungskraft verloren. Wenn die Mitgliedstaaten

²⁴⁸ Ch. Seiler, aaO. (Fn. 206), Art. 113 AEUV Rn. 4, 6.

²⁴⁹ Zum Wandel des Art. 115 AEUV von der Grundnorm zur Auffangnorm der Rechtsangleichung: Ch. Tietje in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 43. Lfg. März 2011, Art. 115 AEUV Rn. 2.

²⁵⁰ Zu den Anforderungen an diesen Binnenmarktbezug: N. Braun Binder, aaO. (Fn. 247), S. 47 ff.

²⁵¹ Ch. Seiler, aaO. (Fn. 206), Art. 113 AEUV Rn. 6.

²⁵² C. Classen in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 115 Rn. 6; Ch. Tietje, aaO. (Fn. 249), Art. 115 AEUV Rn. 1, 5.

in den ersten Sekundärrechtsakten auf dem Gebiet der direkten Steuern eine Überschreitung der Kompetenzen der EU gesehen hätten, dann hätten sie den Anwendungsbereich der Generalermächtigung in den folgenden Vertragsänderungen begrenzen können.²⁵³ Zumindest auf unionsrechtlicher Ebene bieten das Initiativmonopol der Kommission und das Einstimmigkeitserfordernis im Rat wenig Anlass zu klärender Rechtsprechung. Wo die Kommission und sämtliche Mitgliedstaaten sich über das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer Kompetenzgrundlage einig sind, kann allein das, im Rahmen von Art. 115 AEUV nur beratend eingebundene, Europäische Parlament die fehlende Kompetenz der EU zum Erlass eines Sekundärrechtsakts auf dem Rechtsweg rügen.²⁵⁴ Mit größerer Wahrscheinlichkeit wird die Frage der Reichweite des Art. 115 AEUV auf dem Weg über einen zunächst im Binnenrecht eines Mitgliedstaats ausgetragenen Verfassungsrechtsstreit zum EuGH gelangen. Der Deutsche Bundestag nimmt seine Integrationsverantwortung im Rahmen des Art. 115 AEUV nach Unterrichtung durch die Bundesregierung gem. § 13 Abs. 6 IntVG zwar nur beratend wahr. Doch jedenfalls der deutsche Vertreter im Rat darf seine Zustimmung zur Verabschiedung eines Sekundärrechtsakts nur erteilen, wenn dieser Akt sich im Rahmen der der Union übertragenen Kompetenz bewegt. Ein aus dieser Kompetenzordnung „ausbrechender“ Rechtsakt würde seinen Anwendungsvorrang verlieren.²⁵⁵ Ein deutsches Gericht, das mit der Frage konfrontiert wird, ob in einer Richtlinie zur Angleichung von Vorschriften auf dem Gebiet der direkten Steuern ein ausbrechender Rechtsakt vorliegt, könnte dem EuGH daher die

²⁵³ Insbesondere mit Blick auf die Einheitliche Europäische Akte: *G. Kofler*, Ist der Spuk des Europäischen Steuerrechts bald vorbei?, in: *W. Schön/C. Heber*, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 2, 3.

²⁵⁴ Exemplarisch: EuGH v. 29.9.2004 - C-338/01, Slg 2004, I-4829.

²⁵⁵ BVerfG v. 12.10.1993 - 2 BvR 2134/92, 2 BvR 2159/92 („Maastricht“), BVerfGE 89, 155, juris-Rn. 106; *T. Kruis*, aaO. (Fn. 194), S. 211 f.; *F. Mayer*, Kompetenzüberschreitung und Letztentscheidung. Das Maastricht-Urteil des Bundesverfassungsgerichts und die Letztentscheidung über Ultra-vires-Akte in Mehrebenensystemen: eine rechtsvergleichende Betrachtung von Konflikten zwischen Gerichten am Beispiel der EU und der USA, 2000, S. 106 f.

Vorfrage vorlegen, wie Art. 115 AEUV auszulegen ist.²⁵⁶ In einer Entscheidung zur Auslegung von Art. 95 Abs. 2 EG (jetzt Art. 114 Abs. 2 AEUV) hat der EuGH freilich nicht erkennen lassen, dass er an der Tragfähigkeit der Ermächtigungsgrundlage des Art. 94 EG (jetzt Art. 115 AEUV) für Rechtsakte auf dem Gebiet der direkten Steuern zweifelt.²⁵⁷

Auf die, bereits zur Einführung genuin europäischer Behörden²⁵⁸ und Parallelrechtsordnungen²⁵⁹ aktivierte Kompetenzgrundlage des Art. 352 AEUV sind, mit Ausnahme der Regelung steuerlicher Transparenz der EWIV in Art. 40 EWIV-VO²⁶⁰, bisher weder Maßnahmen zur Angleichung noch Vorschläge zur Einführung einer eigenen EU-Steuer gestützt worden. Im Bankaufsichtsrecht²⁶¹ und Gesellschaftsrecht²⁶² hat sich demgegenüber gezeigt, dass der Anwendungsbereich des Art. 352 AEUV von den am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organen der Europäischen Union we-

²⁵⁶ BVerfG v. 18.7.2017 – 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 980/15 (Az. EuGH C-493/17); BVerfG v. 21.6.2016 – 2 BvE 13/13, BVerfGE 142, 123.

²⁵⁷ EuGH v. 29.9.2004 – C-338/01, Slg 2004, I-4829, juris-Rn. 77. Zu den rechtspraktischen Schwierigkeiten, die Kompetenzordnung der Verträge zu verwirklichen: *M. Nettesheim*, Kompetenzdenken als Legitimationsdenken, JZ 2014, 585, 587.

²⁵⁸ Exemplarisch: Verordnung (EG) Nr. 58/2003 v. 19.12.2002 zur Festlegung des Statuts der Exekutivagenturen, die mit bestimmten Aufgaben bei der Verwaltung von Gemeinschaftsorganen beauftragt werden, ABl. L 11/1 v. 16.1.2003. Zur Bedeutung von Art. 308 EG (jetzt Art. 352 EG) für die Gründung von Agenturen: *W. Schenk*, Strukturen und Rechtsfragen der gemeinschaftlichen Leistungsverwaltung, 2006, S. 186.

²⁵⁹ Exemplarisch: Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 v. 8.10.2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. L 294/1 v. 10.11.2001.

²⁶⁰ Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 des Rates vom 25. Juli 1985 über die Schaffung einer Europäischen wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) v. 25. 6. 1985; ABl. 1985 L 199/1; berichtigt durch ABl. 1990 L 124/52.

²⁶¹ Kritisch zur Überdehnung der „Kompetenzergänzungsklausel“: *Ch. Waldhoff/P. Dietrich*, Einführung einer gemeinsamen Bankenaufsicht auf EU-Ebene - ein Überblick über die Rechtsprobleme, EWS 2013, 72, 76.

²⁶² *H. Anzinger*, Fällt der Schlagbaum für das Europäische Gesellschaftsrecht? SE, SPE & Co. nach dem Lissabon-Urteil des BVerfG, AG 2009, 739, 740; *H. Fleischer*, Supranationale Gesellschaftsformen in der Europäischen Union, ZHR 174 (2010), 385, 399.

sentlich weiter verstanden wird als der gelegentlich verwendete marginalisierende Begriff der „Abrundungskompetenz“²⁶³ oder dessen Verknüpfung mit dem von Art. 352 AEUV zu trennenden Rechtsgedanken der „implied powers“²⁶⁴ erwarten lässt. Versteht man Art. 352 AEUV zutreffend als „zielgebundene Generalermächtigung“²⁶⁵ entsteht ein Spannungsverhältnis zu der weiteren ebenfalls zielgebundenen Generalermächtigung in Art. 115 AEUV. Art. 352 AEUV setzt zwar ebenfalls Einstimmigkeit voraus. Die Vorschrift bietet mit dem Verweis auf die in Art. 3 EUV breit definierten Ziele der Union²⁶⁶ und den weiten Grenzen ihres Anwendungsbereichs, in allen vertraglich adressierten Politikbereichen, aber ein offeneres Verwendungsspektrum und mit der fehlenden Begrenzung auf den Rechtsakt der Richtlinie auch die Möglichkeit, Verordnungen zu erlassen. Die fehlende Abstimmung zwischen den beiden Generalklauseln der Artt. 115 und 352 AEUV erweist sich als ein Konstruktionsfehler, der sich im Unionsrecht nur schwer einfangen lässt. Eine Auflösung ermöglicht zumindest für das Steuerrecht der in Art. 352 AEUV geregelte äußere Kompetenzrahmen. Die Steuer- und Finanzpolitik bildet bislang keinen ausgewiesenen Politikbereich der Union. Deshalb können Maßnahmen auf der Grundlage von Art. 352 AEUV nur die Verwirklichung des Binnenmarktes in den im Dritten Teil des AEUV konkretisierten Bereichen zum Ziel haben. Für diesen Bereich enthält aber Art. 115 AEUV für Steuern bereits eine abschließende Regelung, die grundsätzlich auch Vorgaben zur Einführung neuer Steuern in den Mitgliedstaaten erlaubt, sofern darin eine verhältnismäßige Maßnahme besteht, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden (dazu § 7II.3.).

Weil Art. 311 AEUV die Eigenmittel der Union abschließend regelt, kann Art. 352 AEUV ohne einen ergänzenden Eigenmittelbeschluss nach Art.

²⁶³ M. Nettesheim, aaO (Fn. 209), § 11 Rn. 10.

²⁶⁴ Ch. Schwartz, Die Wahl der Rechtsgrundlage im Recht der Europäischen Union, 2013, S. 70; M. Nettesheim aaO (Fn. 209), § 11 Rn. 11.

²⁶⁵ R. Streinz in: R. Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 352 Rn. 6; D. Winkler in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 46. Lfg. Okt. 2011, Art. 352 AEUV Rn. 18.

²⁶⁶ Zum Begriff der Unionsziele: F. Reimer, Ziele und Zuständigkeiten. Die Funktion der Unionszielbestimmungen, EuR 2003, 992, 994.

311 Abs. 3 AEUV auch nicht zur Einführung von zweckgebundenen steuerähnlichen Abgaben, etwa zur Finanzierung einer europäischen Finanzmarktaufsicht oder eines privaten Standardsetters²⁶⁷ herangezogen werden. Wirksame Grenzen setzen aus deutscher Perspektive zudem das Verfassungsrecht und die nationale Bindung des deutschen Vertreters im Rat nach § 8 IntVG verbunden mit dem Einstimmigkeitsvorbehalt des Art. 352 AEUV. Nach überzeugender Auslegung des Art. 23 GG kommt jede Inanspruchnahme des Art. 352 AEUV einer kompetenzerweiternden Vertragsänderung gleich.²⁶⁸ Deshalb setzt die Zustimmung des deutschen Vertreters im Rat entsprechend Art. 23 Abs. 1 Satz 3 GG eine vorangegangene Ermächtigung durch Bundestag und Bundesrat mit verfassungsändernden Mehrheiten voraus.

2. Integrationsobjekt und Integrationsinstrumente

Positive Integration des Unionsrechts in das nationale Recht ist im Rahmen der Binnenmarktpolitik kein Selbstzweck und darf im Bereich des materiellen Steuerrechts auch nicht zur Verwirklichung einer – in den Verträgen ausgesparten – eigenständigen Finanz- und Steuerpolitik der Europäischen Union missbraucht werden. Sie ist in der geltenden Kompetenzordnung eine Methode, um Hindernisse für den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital zwischen den Mitgliedstaaten aus Unterschieden des nationalen Rechts zu beseitigen.²⁶⁹ Die in den Verträgen synonym verwendeten Begriffe der Rechtsangleichung, der Harmonisierung und der Koordination sind ausgehend von diesem Zweck zu verstehen. Ziel der Rechtsangleichung ist deshalb nicht eine begrifflich naheliegende Rechtsvereinheitlichung.²⁷⁰ Angleichung setzt damit aber

²⁶⁷ Mit dem Vorschlag einer europäischen Sonderabgabe zur Finanzierung des IASB: *Ch. Ohler*, Die Finanzierung des IASB durch EG-Sonderabgaben, *EuZW* 2006, 679, 681.

²⁶⁸ BVerfG v. 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, BVerfGE 123, 267, juris-Rn. 325 ff.

²⁶⁹ *Ch. Seiler*, aaO (Fn. 206), Art. 113 AEUV Rn. 28 mit Hinweis auf OVG Münster v. 9.10.2015 – 14 A 1851/15, juris, für regionale Steuern.

²⁷⁰ Zum Begriff der Rechtsangleichung: N. Braun Binder, aaO. (Fn. 247), S. 11 ff.; S. Korte in: *Callies/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 114 Rn. 13.

auch nicht notwendig voraus, dass in den Mitgliedstaaten bereits unterschiedliche Regelungen bestehen²⁷¹ und sie bezieht sich nicht allein auf Sachnormen. Deshalb kann die Union die unterschiedlichen Wege der Integration durch Maßnahmen der Rechtsangleichung, der Rechtsdurchsetzung (Bsp.: „EU-Amtshilferichtlinie“²⁷²) und der Rechtskoordination beschreiten, weil auch bloß durchsetzende und koordinierende nationale Regeln „angeglichen“ werden können. Und alle drei Wege können mit unterschiedlicher Wirkmacht durch unverbindliche Modellgesetze, Verhaltensleitlinien und Empfehlungen²⁷³ („Offene Methode der Koordinierung“),²⁷⁴ durch verbindliche Zielgerüste in Form von Harmonisierungsrichtlinien

²⁷¹ S. Korte in: Callies/Ruffert, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 114 Rn. 36 mit Verweisen auf die Rechtsprechung, die diese Voraussetzung implizit verneint, exemplarisch EuGH v. 2.5.2006 – C-217/04, Slg 2006, I-3771, Rn. 60 ff.

²⁷² Richtlinie 2011/16/EU v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABL L 64/1 v. 11.3.2011.

²⁷³ N. Braun Binder, aaO. (Fn. 247), S. 123 ff. Diesen Ansatz favorisierend: H. Kube/E. Reimer/Ch. Spengel, Tax policy: Trends in the Allocation of Powers between the Union and its Member States, EC Tax Review 25 (2016), 247 unter 5.2.; zur Koordination durch rechtlich unverbindliche Mitteilungen mit Kritik des Demokratiedefizits: J. Englisch, Europäische Perspektiven des Unternehmenssteuerrechts, in: J. Brandt (Hrsg.), Europäische Perspektiven im Steuerrecht, 2012, 87, 107 f.

²⁷⁴ Kommission, Europäisches Regieren. Ein Weißbuch, COM(2001) 428, S. 28; K. Rutschitschka, Die Offene Methode der Koordinierung, 2016; Ch. Schwarz, Die Wahl der Rechtsgrundlage im Recht der Europäischen Union, 2013, S. 62; Zur offenen Methode der Koordinierung durch Modellgesetze und Leitlinien am Beispiel des Gesellschaftsrechts: H. Anzinger, Die Europäische Privatgesellschaft – vom Vollstatut zum tragfähigen Kompromiss, BB 2009, 2606, 2612; H. Fleischer, Corporate Governance in Europa als Mehrebenensystem, ZGR 2012, 160, 178; T. Kahnert, Rechtssetzung im Europäischen Gesellschaftsrecht. Harmonisierung, Wettbewerb, Modellgesetze, 2012, S. 207 ff.; J. Schmidt, Der European Model Company Act (EMCA), ZHR 181 (2017), 43; rechtsvergleichend: L. Schmidt, Die Bedeutung des Model Business Corporation Act im US-amerikanischen Gesellschaftsrecht, RIW 2016, 718.

und, als delegierte Durchführungsverordnung nicht nur im Bereich der indirekten Steuern, auf der Grundlage des Art. 113 AEUV auch durch nationales Recht verdrängende Verordnungen²⁷⁵ eingeschlagen werden.²⁷⁶

3. Rechtsangleichung und Steuererfindungsrecht

Offen ist, ob die Kompetenzgrundlagen der Artt. 113, 115 AEUV auch unionsrechtliche Vorgaben zur Einführung neuer Steuern in einzelnen oder allen Mitgliedstaaten tragen würden.²⁷⁷ Eine Angleichung der Rechtsvorschriften kann bedeuten, dass einzelne Mitgliedstaaten, die eine harmonisierte Steuer bisher nicht erhoben haben, gezwungen werden, diese neu einzuführen. Würde man die Bestimmung des „ob“ den Mitgliedstaaten vorbehalten und nur das „wie“ der Harmonisierung öffnen,²⁷⁸ würde jede Maßnahme der Rechtsangleichung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen ihr Ziel verfehlen, ungeeignet und daher unverhältnismäßig. Wettbewerbsverzerrungen können sich sowohl aus dem „ob“ als auch aus dem „wie“ der Besteuerung ergeben. „Ob“ und „wie“ lassen sich in einem beliebig in Einzelsteuern segmentierbaren Steuersystem mit je eigen gestalteten Bemessungsgrundlagen nicht trennen. In Deutschland ist die Besteuerung von Wertzuwächsen eine Frage des „wie“ der Einkommensteuer. In Großbritannien eine Frage des „ob“ einer Chargeable Gains Tax.

Ein prominentes Beispiel für eine dem Grunde nach gerechtfertigte Einführungsverpflichtung enthält der Vorschlag einer Finanztransaktionssteuer, der mit dem Ziel einer Harmonisierung der Rechtsvorschriften für

²⁷⁵ Zur gesteigerten Integrationsdichte durch Verordnungen: *M. Kemper*, Die stetig wachsende Bedeutung des Unionsrechts im nationalen Umsatzsteuerrecht – Die DVO 282/2011 und ihr Einfluss auf das nationale Umsatzsteuerrecht am Beispiel grenzüberschreitender sonstiger Leistungen -, UR 2017, 1.

²⁷⁶ Zur Entwicklung des Methodenmixes in der Rechtspolitik der Union: *F. Rösch*, Zur Rechtsformenwahl des europäischen Gesetzgebers im Lichte des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes – Von der Richtlinie zur Verordnung, 2013, S. 68 ff.

²⁷⁷ Zur Verortung als integrationspolitische Fragestellung: *Ch. Waldhoff*, Steuerhoheit für die Europäische Union?, 2012, S. 1.

²⁷⁸ So *A. Buser*, Die Finanzierung der EU: Möglichkeiten und Grenzen einer EU-Steuer nach Europarecht und Grundgesetz, ZEuS 2014, 91, 103.

die indirekte Besteuerung von Finanztransaktionen von der Kommission auf Art. 113 AEUV gestützt wurde.²⁷⁹ Ein marktverzerrendes Mitgliedstaatenwahlrecht zur Einführung oder Nichteinführung einer Finanztransaktionssteuer hätte in einem Rechtsakt der mit dem Ziel der Binnenmarktverwirklichung begründet wird, Zweifel an Eignung und Verhältnismäßigkeit genährt. Faktisch begründet der nunmehr eingeschlagene Weg der verstärkten Zusammenarbeit²⁸⁰ aber doch eine einmalige Wahl, an der verstärkten Zusammenarbeit teilzunehmen und eine Finanztransaktionssteuer einzuführen oder diesem Kreis fernzubleiben. Das führt zu einer Teilung der Rechtskreise in der EU. Im Institut der Verstärkten Zusammenarbeit ist diese Segmentierung des Binnenmarktes aber zwingend angelegt.²⁸¹ Die im Schrifttum unter dem Gesichtspunkt der Erforderlichkeit eingeführte Voraussetzung bereits bestehender unterschiedlicher mitgliedstaatlicher Regelungen musste für die Finanztransaktionssteuer nicht mehr diskutiert werden.²⁸² Einige Mitgliedstaaten hatten vor Veröffentlichung des Richtlinienvorschlags bereits Finanztransaktionssteuern eingeführt oder angekündigt.²⁸³ Sie waren keine neue Erfindung.

²⁷⁹ Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer v. 14.2.2013, COM(2013) 71, S. 7; zur Rechtfertigung von Finanztransaktionssteuern: R. Ismer, Grundfragen der Besteuerung des Finanzsektors, in: W. Schön/E. Röder (Hrsg.), Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 95, 116 ff.

²⁸⁰ Zur verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer: EuGH v. 30.4.2014 – C-209/13 (Vereinigtes Königreich); Ch. Lignier/A. Geier, Die Verstärkte Zusammenarbeit in der Europäischen Union, *RabelsZ* 79 (2015), 546, 581 ff.

²⁸¹ Ähnlich R. Wernsmann/C. Zirkl, Die Regelungskompetenz der EU für eine Finanztransaktionssteuer, *EuZW* 2014, 167, 171.

²⁸² Mit dieser Voraussetzung die Kompetenz der EU zur Einführung einer Finanztransaktionssteuer ablehnend: F. C. Mayer/Ch. Heidfeld, *Europarechtliche Aspekte einer Finanztransaktionssteuer*, *EuZW* 2011, 373, 374; ebenso kritisch, im Ergebnis aber die Kompetenz bejahend: R. Wernsmann/C. Zirkl, *EuZW* 2014, 167, 171.

²⁸³ Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer v. 14.2.2013, COM(2013) 71, S. 3.

Ein „Steuererfindungsrecht“ ist der Europäischen Union überzeugend abgesprochen worden.²⁸⁴ Zu unterscheiden ist aber die damit verbundene Erschließung eigener Steuerquellen von der Harmonisierung der Steuerrechtssysteme der Mitgliedstaaten in der Schaffung neuer Lösungen. Weil sich dieser kreative Akt von der Umgestaltung bestehender Lösungen kaum trennen lässt, sind neue Lösungen nicht grundsätzlich ausgeschlossen.²⁸⁵ Da das Steuerrecht in der Gesamtheit seiner korrespondierenden Einzelsteuergesetze in jedem Mitgliedstaat mit unterschiedlichen Begriffsverständnissen, Leistungsfähigkeitsindikatoren, Einteilungen und Steuerkonkurrenzen als Ganzes die Verteilung der durch die Haushalte der Mitgliedstaaten streng segmentierten Finanzierungslasten auf die den einzelnen Mitgliedstaaten verbundenen Steuerpflichtigen regelt, kann das Tatbestandsmerkmal der Harmonisierung bzw. Angleichung aus der Perspektive der Union nur auf die Gesamtheit der steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten bezogen werden. Die Artt. 113, 115 AEUV tragen damit sowohl Sekundärrechtsakte zur Einführung und Aufhebung wie zur Ausgestaltung einzelner Steuern in den Mitgliedstaaten. Davon zu trennen ist die streng zu prüfende Frage der Verhältnismäßigkeit des mit der Vorgabe einer „neuen“ Steuer verbundenen Eingriffs in die nationalen Steuerrechtsordnungen.

Demgegenüber könnte eine eigene an den Mitgliedstaaten vorbei erhobene EU-Steuer weder auf Art. 113 AEUV noch auf Art. 115 AEUV gestützt werden. Unmittelbare Wirkung gegenüber den potentiell Steuerpflichtigen würde nur eine Verordnung entfalten. Sie wäre nur auf der Grundlage des Art. 113 AEUV möglich, würde aber keine Harmonisierung, sondern das Entstehen einer parallelen Steuerrechtsordnung bewirken. Die zentrale Tatbestandsvoraussetzung der Artt. 113, 115 AEUV wäre damit ungeachtet der, durch Art. 311 AEUV nicht vermittelten²⁸⁶ und daher fehlenden

²⁸⁴ N. Braun Binder, aaO. (Fn. 247), S. 54; Ch. Seiler, aaO. (Fn. 206), Art. 113 AEUV Rn. 29.

²⁸⁵ A.A. N. Braun Binder, aaO. (Fn. 247), S. 54.

²⁸⁶ Zutreffend F. C. Mayer/Ch. Heidfeld, EuZW 2011, 373, 374; Ch. Waldhoff in: Calles/Ruffert, 5. Aufl. 2016, Art. 311 AEUV Rn. 16; Ch. Waldhoff, Steuerhoheit für die Europäische Union?, 2012, S. 17.

Ertragskompetenz,²⁸⁷ nicht erfüllt. Ein darüber hinaus gehendes Steuererfindungsrecht für Lenkungssteuern gewährt unabhängig von der weiter fehlenden Ertragskompetenz nur Art. 192 Abs. 1, 2 Buchst. b., erster Spiegelstrich AEUV für Steuern, die dem Erreichen umweltpolitischer Ziele dienen.²⁸⁸

4. Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit

Im kompetenzbegründenden Zielkorridor der Binnenmarktverwirklichung ist nicht nur das „Ob“, sondern auch das „Wie“ einer Maßnahme an den Grundsätzen der Subsidiarität (Art. 5 Abs. 3 EUV) und der Verhältnismäßigkeit (Art. 5 Abs. 4 EUV) zu messen. Diese Kompetenzausübungsschranken verlieren im Anwendungsbereich der Artt. 113, 115 AEUV nicht an Bedeutung,²⁸⁹ sondern bleiben auch dann noch praktisch relevant, wenn der spezifische Binnenmarktbezug einer Rechtsangleichung feststeht. Zum einen gebieten sie eine Abwägung zwischen der Bedeutung und Schwere der Marktverzerrung durch unkoordinierte Regelungen und dem Gewicht des zu ihrer Beseitigung notwendigen Eingriffs in das nationale Recht. Zum anderen fordern sie, die Intensität der in Betracht kommenden Rechtsangleichungsmaßnahmen zu bestimmen und darunter eine Auswahl vorzunehmen, bei der die übergeordneten Prinzipien der Kompetenzordnung (Art. 5 EUV) zu berücksichtigen sind.²⁹⁰ Die Bedeutung dieses kompetenzbezogenen Verhältnismäßigkeitsprinzips (Art. 5 Abs. 4 EUV)

²⁸⁷ Ch. Ohler, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, in: R. Streinz/Ch. Ohler/Ch. Herrmann, Der Vertrag von Lissabon zur Reform der EU, 3. Aufl. 2010, S. 87 f.; Ch. Waldhoff, aaO (Fn. 286), Art. 311 Rn. 16.

²⁸⁸ Dazu A. Buser, ZEuS 2014, 91, 104; M. Nettesheim in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 44. Lfg. Mai 2011, Art. 192 AEUV Rn. 34.

²⁸⁹ Die Bedeutung der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit im Rahmen des Art. 113 AEUV relativierend: Ch. Seiler, aaO. (Fn. 206), Art. 113 AEUV Rn. 29.

²⁹⁰ Zum Prüfungsmaßstab und zur Bedeutung des Verhältnismäßigkeitsprinzips für die Formwahl: J. Bast in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 51. Lfg. Sep. 2013, Art. 5 EUV Rn. 72; N. Braun Binder, aaO. (Fn. 247), S. 69.

ist im Schatten der rechtspolitischen Diskussion des Subsidiaritätsprinzips²⁹¹ lange unterschätzt worden.²⁹² Das EuG und der EuGH betonen einen weiten Gestaltungsspielraum der rechtssetzenden Organe bei der materiellen Ausgestaltung eines Sekundärrechtsakts.²⁹³ Zumindest für das Steuerrecht ist unter dem Gesichtspunkt der fehlenden Kompetenz für den Politikbereich der Steuer- und Finanzpolitik der Europäischen Union eine höhere Kontrolldichte geboten.²⁹⁴ Unter verschiedenen gleich geeigneten Politik- und Formoptionen darf die Union daher nicht frei wählen, sondern muss die Maßnahme ergreifen, die mit dem mildesten Eingriff in die nationalen Rechtsordnungen verbunden ist. Daraus folgt, dass jede Maßnahme einer zweifachen Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterwerfen ist. Gleich geeignet sind zunächst nur solche Maßnahmen, die hinsichtlich ihres unmittelbaren oder durch nationales Recht vermittelten Grundrechtseingriffs gegenüber den Steuerpflichtigen verhältnismäßig sind. Den Maßstab hierfür bilden die europäischen, nicht die nationalen Grundrechte, allen voran die Grundrechte der Charta.²⁹⁵ Nur, wenn mehrere Politikoptionen gegenüber den Bürgern gleich verhältnismäßig erscheinen, ist die Frage nach dem mildesten Eingriff in das Recht der Mitgliedstaaten zu stellen. Ihre Beantwortung setzt einen gewissenhaften Rechtsvergleich voraus. Die Bedeutung dieser zweifachen Verhältnismäßigkeitsprüfung lässt sich am Beispiel der Harmonisierung der Zinsbesteuerung und der Implemen-

²⁹¹ *Ch. Bickenbach*, Das Subsidiaritätsprinzip in Art. 5 EUV und seine Kontrolle, EuR 2013, 523, 524.

²⁹² Zum Element der Erforderlichkeit bereits *K. Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa, StuW 1993, 380, 385; zur geringen Kontrolldichte *J. Bast*, aaO. (Fn. 290), Art. 5 EUV Rn. 73.

²⁹³ EuG v. 7.10.2009 – T 420/05, Slg 2009, II-3841, Rn. 192 ff. zur Regulierung des Inverkehrbringens von Pflanzenschutzmitteln; EuGH v. 10.12.2002 – C 491/01, Slg 2002, I-11453, Rn. 122 ff. zur Regulierung der Aufmachung und des Verkaufs von Tabakerzeugnissen.

²⁹⁴ Auf den Einzelfall bezogen: *J. Lüdicke/F. Opperl*, Kommissions-Entwurf einer Anti-BEPS-Richtlinie: Grundlegende Änderungen und Verschärfungen des deutschen Rechts, DB 2016, 549 (II. 4.).

²⁹⁵ Dazu unter IV.

tierung des Automatischen Informationsaustausches im Unionsrecht verdeutlichen.²⁹⁶ Das Ziel des automatischen Informationsaustausches ist die Herstellung von Rechtsanwendungsgleichheit in der Geltung der nationalen Steuerrechtsordnungen. Dieses Ziel kann auf zwei Wegen erreicht werden: durch einen Quellensteuerabzug oder durch einen automatischen Informationsaustausch. Die Zinsrichtlinie von 2003²⁹⁷ sah beide Alternativen vor. Österreich, Luxemburg und Belgien konnten sich dem automatischen Informationsaustausch über Sparzinsen entziehen, indem sie eine Quellensteuer von zuletzt 35 % erhoben und an die Ansässigkeitsstaaten der gebietsfremden Sparer abführten. Die anderen Mitgliedstaaten verpflichteten die Kreditinstitute zur Erhebung und Weitergabe der Daten zur Übermittlung an die Finanzbehörden des Ansässigkeitsstaates. Sowohl der Quellensteuerabzug als auch der Informationsaustausch bilden Eingriffe in die Berufsfreiheit, die unternehmerische Freiheit und das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der datenübermittlungspflichtigen Kreditinstitute und der Anleger. Hält man die Eingriffe beider Alternativen für vergleichbar, sind Harmonisierungsmaßnahmen mit beiden Politikoptionen gleich geeignet. Dann stellt sich die Frage, welche Maßnahme den mildereren Eingriff in die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten darstellt. In der Zinsrichtlinie hatte sich die Kommission überzeugend gegen die allgemeine Verpflichtung einer Mindestquellensteuer auf Zinserträge entschieden, weil nur die Minderheit der Mitgliedstaaten eine Quellensteuer auf Zinserträge vorsah.²⁹⁸ Für Österreich und Luxemburg hätte umgekehrt die Verpflichtung zum automatischen Informationsaustausch noch 2003 die Abschaffung des in der österreichischen Rechtsordnung verfassungsgleich verankerten Bankgeheimnisses und damit einen tiefen Eingriff in das nati-

²⁹⁶ Dazu *H. Anzinger*, Das Protokoll zur Änderung des Zinsbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und der EU - CH-FATCA vs. CH-RUBIK mit Stand 30:2, *ISR* 2015, 320, 326; *H. Anzinger*, Harmonisierung der Zinsbesteuerung in der EU: Quellensteuer, Abgeltungssteuer, Informationsmodell - nur eine Frage des tragfähigen Kompromisses?, *StuW* 2002, 261, 270 ff.

²⁹⁷ Richtlinie 2003/48/EG v. 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, *ABl. L* 157/38 v. 26.6.2003.

²⁹⁸ *H. Anzinger*, *ISR* 2015, 320, 325.

onale Rechtssystem geboten. Deshalb waren die Ausnahmen für diese Staaten nicht nur ein politischer Kompromiss, sondern die Umsetzung des Verhältnismäßigkeitsprinzips. Nachdem Österreich und Luxemburg ihr Bankgeheimnis später gegenüber den Vereinigten Staaten von Amerika gelockert hatten, wogen folgende Eingriffe weniger schwer und der Weg war frei für einen allgemeinen automatischen Informationsaustausch.²⁹⁹

An denselben Maßstäben ist der erneuerte Vorschlag einer einheitlichen (konsolidierten) Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage zu messen.³⁰⁰ Er sieht ein weiteres Gewinnermittlungssystem neben den kapitalmarktrechtlichen Regeln der unionsrechtlichen IFRS und den gesellschaftsrechtlichen Regeln der Jahresabschlussrichtlinie vor.³⁰¹ Solange sich die steuerliche Gewinnermittlung in den meisten Mitgliedstaaten an den harmonisierten

²⁹⁹ Richtlinie 2014/107/EU v. 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABL. L 359/1 v. 16.12.2014.

³⁰⁰ Vorschlag für eine Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage v. 25.10.2016, COM(2016) 685;

³⁰¹ Einführend *W. Scheffler/M. Köstler*, Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage - mehr als eine Harmonisierung der steuerlichen Gewinnermittlung, *ifst-Schrift* 518, 2017; *P. Velte/O. Mock*, EU-Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) vom 25.10.2016 – Eine rechtsvergleichende und kritische Analyse zur steuerlichen Gewinnermittlung, *StuW* 2017, 126; zum älteren Richtlinienvorschlag: *H. Anzinger* in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG/KStG*, 262. Lfg. Feb. 2014, § 5 Rn. 181; *A. Eggert*, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2015; *H. Jochum*, Fair Tax Law for Europe: On the Future of the Common Consolidated Tax Base (CCCTB), in: *H. Jochum/P. Es-sers/M. Lang/N. Winkeljohann/B. Wimann*, *Practical Problems in European and International Tax Law, Essays in Honour of Manfred Mössner*, 2016, S. 151 ff.

kapitalmarktrechtlichen³⁰² oder gesellschaftsrechtlichen Gewinnermittlungsregeln³⁰³ orientiert,³⁰⁴ sind Zweifel an der Verhältnismäßigkeit der obligatorische Einführung eines weiteren selbständigen Gewinnermittlungssystems, gemessen am Eingriff in die nationalen Steuerrechtsordnungen, nicht offensichtlich unbegründet.³⁰⁵ Weniger gravierend wäre eine Angleichung mit dem Ziel der Maßgeblichkeit eines weiter zu harmonisierenden Kapitalmarkt- oder Handelsbilanzrechts.³⁰⁶

Auch soweit durch den Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten³⁰⁷ bereits rechtssicher die Binnenmarktziele verwirklicht sind, ist eine Angleichung der nationalen Rechtsvorschriften nicht mehr erforderlich. Das folgt zum einen aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, kann zum anderen aber auch aus dem Vorrang und der Bindung des Unionsgesetzgebers an die Grundfreiheiten folgen.³⁰⁸ Die Wirkungen negativer Integration kön-

³⁰² Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 v. 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl. L 243/1 v. 11.9.2002.

³⁰³ Richtlinie 2013/34/EU v. 26.7.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. L 182/19 v. 29.6.2013.

³⁰⁴ Zur Rechtsentwicklung im Ausland: *H. Anzinger*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 262. Lfg. Feb. 2014, § 5 EStG Anm. 193; *W. Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, 2005.

³⁰⁵ Die Verhältnismäßigkeit verteidigend, gleichwohl mit einem Hinweis auf daran anknüpfende Zweifel in der Nationalversammlung Bulgariens: *A. Eggert*, aaO. (Fn. 301), S. 14 f. Nicht an der Kompetenzgrundlage, aber an der Eignung und auch an den politischen Erfolgsaussichten zweifelnd: *J. Hey*, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa – Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS, FR 2016, 554, 557; ähnlich kritisch *J. Englisch*, Europäische Perspektiven des Unternehmenssteuerrechts, in: *J. Brandt* (Hrsg.), Europäische Perspektiven im Steuerrecht, 2012, 87, 111.

³⁰⁶ Diese Option wegen der bislang nicht ausreichend harmonisierten Bilanzierungsvorschriften ablehnend *A. Eggert*, aaO. (Fn. 301), 331 f.

³⁰⁷ Dazu unten III. 2.

³⁰⁸ Zum Verhältnis der Grundfreiheiten zu Art. 114 AEUV: *H. Rosenfeldt/A. Würdemann*, Schöpfer des Binnenmarktes im Käfig der Verträge – Die grundfreiheitliche Bindung des EU-Gesetzgebers, EuR 2016, 453, 466.

nen Maßnahmen der positiven Integration mit dem Ziel der Binnenmarktverwirklichung sperren, solange keine binnenmarktschädliche Rechtsunsicherheit besteht und durch die Maßnahmen keine Funktionsverbesserung erreicht werden kann.

Mit dem umstrittenen Vorschlag einer öffentlichen länderspezifischen Steuerberichterstattung, dem öffentlichen Country by Country Reporting,³⁰⁹ verfolgt die Kommission nicht das Ziel einer Rechtsangleichung auf dem Gebiet des Steuerrechts, sondern auf dem Gebiet der Unternehmensberichterstattung.³¹⁰ Dort ist sie Teil der Maßnahmen zur Angleichung der im Gesellschaftsrecht zu verortenden Pflichten über die Berichterstattung über die Wahrnehmung der unternehmerischen Gesellschafts- und Sozialverantwortung (CSR-Berichterstattung)^{311, 312}.

Die Jahresabschlussrichtlinie wird auf die Kompetenzgrundlage des Art. 50 Abs. 1 und das Regelbeispiel des Art. 50 Abs. 2 Buchst. g) AEUV gestützt. Sie erlaubt Richtlinien, um die Schutzbestimmungen zu koordinieren, die in den Mitgliedstaaten den Gesellschaften im Sinne des Art. 54 Abs. 2 im

³⁰⁹ Kritisch: S. Grotherr, Der geplante öffentliche Ertragsteuerinformationsbericht. Konzeption und Unterschiede zur steuerlichen länderbezogenen Berichterstattung - Formelle Fragen und grundsätzliche Probleme der geplanten Veröffentlichungspflicht, IWB 2016, 854; J. Lüdicke/F. Salewski, Informationsaustausch: Entwurf einer EU-Richtlinie zur Veröffentlichung von Steuerdaten, Besonderheiten bei Personengesellschaften und Grundrechte, ISR 2017, 99.

³¹⁰ Zutreffend verortet: Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen v. 12.4.2016, COM(2016)198.

³¹¹ Richtlinie 2014/95/EU v. 22.10.2014 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Angabe nichtfinanzieller und die Diversität betreffender Informationen durch bestimmte große Unternehmen und Gruppen, ABl. L 330/1 v. 15.11.2014; dazu A. Eufinger, Die neue CSR-Richtlinie - Erhöhung der Unternehmenstransparenz in Sozial- und Umweltbelangen, EuZW 2015, 424; zur Umsetzung in Deutschland: S. Mock, Berichterstattung über Corporate Social Responsibility nach dem CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, ZIP 2017, 1195; M. Nietsch, Nachhaltigkeitsberichterstattung im Unternehmensbereich ante portas - der Regierungsentwurf des CSR-Richtlinie-Umsetzungsgesetzes, NZG 2016, 1330.

³¹² I. Hardeck / M. Clemens, Steuern im Lichte der Corporate Social Responsibility-Debatte - praktischer Nutzen und Handlungsimplicationen, BB 2016, 918.

Interesse der Gesellschafter sowie Dritter vorgeschrieben sind, um diese Bestimmungen gleichwertig zu gestalten. Zutreffend ist der Vorschlag für ein öffentliches Country by Country Reporting von der Kommission nicht als Harmonisierung des Steuerrechts qualifiziert und statt des Regelbeispiels die Grundkompetenz in Art. 50 Abs. 1 AEUV als Kompetenzgrundlage herangezogen worden.³¹³ Obwohl der Katalog der Regelbeispiele bei der Auslegung des Art. 50 Abs. 1 AEUV zu berücksichtigen ist und dort begrenzend wirken kann, ist nicht in Zweifel gezogen worden, dass auf Art. 50 Abs. 1 AEUV auch CSR-Offenlegungspflichten gestützt werden können. Sie bezogen sich bisher aber auf arbeits-, sozial- und umweltpolitische Zielsetzungen, die von den entsprechenden Politikbereichen im AEUV gedeckt werden. Die Finanz- und Steuerpolitik ist zwar kein Politikbereich der Union. Eine Maßnahme zur Harmonisierung eines öffentlichen Country by County Reporting kann gleichwohl zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt sein, wenn einzelne Staaten eine solche Berichtspflicht kennen oder einführen wollen und deshalb Verzerrungen bei Niederlassungsentscheidungen vermieden werden sollen.

Am rechtspolitischen Streit über die zutreffende Rechtsgrundlage für das öffentliche länderspezifische Country by Country Reporting offenbart sich ein weiteres Mal die Bedeutung des Einstimmigkeitserfordernisses. Im Bereich der direkten Steuern überschreibt es, in Verbindung mit einem unvollkommenen Rechtsschutz gegenüber Kompetenzüberschreitungen der Union, die Geltung der primärrechtlich vorgegebenen Kompetenzordnung. Die politische Agenda von Kommission, Rat und Parlament ist von den juristischen Fragen der Kompetenzordnung kaum geprägt worden. Wo sich ein politischer Kompromiss erreichen lässt, der Einstimmigkeit erwarten lässt, tritt die Frage der Kompetenzgrundlage in den Hintergrund. Deshalb ist es eine Aufgabe der europäischen Steuerrechtswissenschaft zumindest die Transparenz der Einhaltung des Rechts herzustellen.

³¹³ Kommission, aaO. (Fn. 310), S. 4.

5. Entwicklung der europäischen Steuerpolitik

a. Erste Phase: Vollharmonisierung

Die Entwicklung der europäischen Steuerpolitik³¹⁴ mit dem Ziel der positiven Integration lässt sich anknüpfend an Moris Lehner,³¹⁵ im Jubiläumsjahr des Heidelberger Instituts, in fünf Epochen nachzeichnen. Die ehrgeizigen Pläne einer Vollharmonisierung des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts einschließlich des Abkommensrechts aus dem Neumark-Bericht von 1962,³¹⁶ dem Gesamtprogramm zur Harmonisierung der Steuern in der Gemeinschaft von 1967,³¹⁷ des Van den Tempel-Reports von 1969,³¹⁸ des Werner-Plans von 1970³¹⁹ sowie der rechtsvergleichenden Studien zur Bemessungsgrundlage der Steuern auf Unternehmensgewinne zwischen 1961 und 1976³²⁰ waren als Forschungsleistung verdienstvoll, sind rechtspolitisch aber allesamt gescheitert. Sie mündeten

³¹⁴ Bis zum Vertrag von Maastricht: S. Mette, Steuerpolitik zwischen nationaler Souveränität und europäischer Harmonisierung, in: M. Kreile (Hrsg.), Die Integration Europas, 1992, 254 ff.

³¹⁵ Noch mit vier Abschnitten: M. Lehner, Entwicklungslinien europäischer Steuerpolitik und Steuerrechtsprechung, in: R. Pitsches/A. Uhle/J. Aulehner, Wege gelebter Verfassung in Recht und Politik. Festschrift für Rupert Scholz zum 70. Geburtstag, 2007, S. 1048, 1049; zuvor M. Lehner, Europarechtliche Perspektiven für das Internationale Steuerrecht, in: M. Lehner (Hrsg.), Europarecht und Internationales Steuerrecht, 2004, S. 19.

³¹⁶ Siehe oben Fn. 199.

³¹⁷ Siehe oben Fn. 202.

³¹⁸ A.J. van den Tempel, Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften, 1969, veröffentlicht durch die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Reihe Wettbewerb – Rechtsangleichung, Band 15, 1971.

³¹⁹ Rat und Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Bericht über die stufenweise Verwirklichung der Wirtschafts- und Währungsunion in der Gemeinschaft „Werner-Bericht“ v. 8.10.1970, Sonderbeilage zum Bulletin 11 – 1970 der Europäischen Gemeinschaften.

³²⁰ Kommission, Bericht über die Bemessungsgrundlage der Steuern auf Unternehmensgewinne, 14739/XIV/68-D, 1968, mit Ergänzungen und Zusätzen XIV/90/72 und Anlage zu XIV/90/72, 1972/1976.

schließlich nur in Modellentwürfen eines Multilateralen Doppelbesteuerungsabkommens,³²¹ einem ersten Richtlinienvorschlag für ein gemeinsames Körperschaftsteuersystem von 1975³²² und einem Vorentwurf einer Richtlinie zur Harmonisierung der Gewinnermittlungsvorschriften³²³. Bis 1990 war keine einzige Harmonisierungsmaßnahme auf dem Gebiet der direkten Steuern umgesetzt,³²⁴ während die Umsatzsteuern und die Verbrauchsteuern weiter harmonisiert werden konnten.³²⁵

b. Zweite Phase: Politik der kleinen Schritte

Der ersten Phase ehrgeiziger aber erfolgloser Pläne folgte eine zweite Phase der kurzzeitig erfolgreicherer Politik der kleinen Schritte. Im Jahre 1990 konnte, zurückblickend auf Vorschläge von 1969 und 1976,³²⁶ ein Richtlinienpaket bestehend aus der Mutter-Tochter-RL³²⁷ und der Fusions-RL³²⁸

³²¹ Siehe oben Fn. 203.

³²² Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme und der Regelung der Quellensteuer auf Dividenden v. 1.8.1975, KOM(1975)392, ABl. EG Nr. C 253/2 v. 5.11.1975.

³²³ Wiedergegeben und besprochen bei *Kreile*, DB 1988 Beil. 18; *Haase*, DB 1989, 1205.

³²⁴ Mit einem tabellarischen Überblick: *G. Kofler*, aaO. (Fn. 253), S. 2, 4.

³²⁵ Mit einer Darstellung der wichtigsten Harmonisierungsschritte und der Entwicklungsperspektiven: *Ch. Seiler*, aaO. (Fn. 206), Art. 113 AEUV Rn. 38 ff., 47.

³²⁶ Kommission, Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen und die Einbringung von Unternehmensteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen v. 15.1.1969, KOM(69)5; Kommission, Vorschlag einer Richtlinie über das gemeinsame Steuersystem für Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten v. 15.1.1969, KOM(69)6; Kommission, Vorschlag einer Richtlinie des Rates über Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung für den Fall der Gewinnberichtigung zwischen verbundenen Unternehmen (Schiedsverfahren) v. 29.11.1976, KOM(76)611.

³²⁷ Richtlinie 90/435/EWG v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. 1990 L 225/6 v. 20.8.1990.

³²⁸ Richtlinie 90/434/EWG v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. 1990 L 225/1 v. 20.8.1990.

verabschiedet werden, während die Mitgliedstaaten außerhalb des Unionsrechts ein Schiedsabkommen³²⁹ schlossen, um Rechtsprechung des EuGH zu vermeiden. Die Mutter-Tochter-Richtlinie sieht entgegen der ersten Konzeption des Neumark-Berichts eine Quellensteuerbefreiung vor und zementierte damit das Ansässigkeitsprinzip für die Besteuerung von Dividenden erträgen in der Europäischen Union.³³⁰ Dem Ansässigkeitsprinzip folgte die ebenfalls auf einen ersten Vorschlag von 1990 zurückgehende,³³¹ aber schließlich erst auf der Grundlage eines zweiten Vorschlags von 1998³³² im Jahr 2003 verabschiedete Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie³³³ mit einer Quellensteuerbefreiung von Zins- und Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen.³³⁴ Unverwirklicht blieb der Vorschlag für eine Richtlinie über die Berücksichtigung grenzüberschreitender Verluste.³³⁵

³²⁹ Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberechtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. 1990 L 225/10 v. 20.8.1990.

³³⁰ Mit einer historischen und steuersystematischen Einordnung der MTRL: *G. Kofler* in: Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Kap. 14, S. 581 ff.; zur Weiterentwicklung: *G. Kofler*, aaO. (Fn. 253), S. 2, 11 f.

³³¹ Vorschlag für eine Richtlinie über die gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten v. 24.1.1991, KOM(90)571.

³³² Vorschlag für eine Richtlinie über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten v. 6.3.1998, KOM(1998)67.

³³³ Richtlinie 2003/49/EG v. 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. 2003 L 157/49 v. 26.6.2003.

³³⁴ Zum Regelungskonzept *G. Kofler*, aaO. (Fn. 330), Kap. 15, S. 670 ff.

³³⁵ Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften v. 24.1.1991, KOM (90)595.

c. Dritte Phase: Wettbewerb der Steuersysteme

Obwohl eine Expertenkommission unter der Leitung des vormaligen niederländischen Finanzministers *Onno Ruding* 1992 nochmals eine Harmonisierung der direkten Unternehmenssteuern als notwendig zur Verwirklichung des Binnenmarktes angesehen hatte,³³⁶ zog sich die Kommission in der dritten Phase mit neuen Leitlinien zur Unternehmensbesteuerung³³⁷ zurück und verfolgte ab 1995 eine Politik des Wettbewerbs der Steuersysteme,³³⁸ mit der die Union die Souveränität der Mitgliedstaaten und den Grundsatz der Subsidiarität auf dem Gebiet der direkten Steuern stärker gewichtete als die Binnenmarktziele.³³⁹

d. Vierte Phase: Versuche einer Regulierung des Steuerwettbewerbs

Diese Politik erfuhr ab 1996 in der vierten Phase europäische Steuerpolitik eine Korrektur durch zunächst zögerliche Maßnahmen gegen schädlichen Steuerwettbewerb. Den Politikwechsel initiierte ein Diskussionspapier der Kommission³⁴⁰ und ein Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme

³³⁶ Kommission, Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung, 1992.

³³⁷ Kommission, Mitteilung an den Rat und das Europäische Parlament im Anschluss an die Schlussfolgerungen des unabhängigen Sachverständigenausschusses unter dem Vorsitz von Herrn Ruding über die Leitlinien für die Unternehmensbesteuerung im Rahmen der Vertiefung des Binnenmarktes v. 26.6.1992, SEK(92)1118.

³³⁸ *M. Lehner*, Wettbewerb der Steuersysteme im Spiegel europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, *StuW* 1998, 159.

³³⁹ *M. Lehner*, aaO. (Fn. 315), S. 1048, 1053 f. mit Hinweisen auf den Bericht über die steuerlichen Rahmenbedingungen für kleine und mittlere Unternehmen (ABl. EG C 187/5 v. 9.7.1994) und den Binnenmarktbericht 1994 („Der Binnenmarkt 1994“ v. 15.6.1995, KOM 95 [238]); *W. Schön*, Wettbewerb der europäischen Steuerordnungen als Rechtsproblem, in: J. Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, *DStJG* 23 (2000), 191, 204.

³⁴⁰ Kommission, Steuern in der Europäischen Union. Diskussionspapier für die informelle Tagung der für Wirtschafts- und Finanzfragen zuständigen Minister v. 20.3.1996, SEK(96) 487.

des damaligen Binnenmarktkommissars *Mario Monti*.³⁴¹ Er dokumentierte die Gefahren eines unfairen oder schädlichen Steuerwettbewerbs um Steuereinnahmen aus internationalen mobilen Tätigkeiten und leitete daraus Forderungen einer effektiveren Anwendung der Wettbewerbs- und Beihilferegeln, einer Mindestbemessungsgrundlage und Mindestsätzen der Körperschaftssteuer, einer Verbesserung des Informationsaustausches und politische Leitlinien zur Abgrenzung von fairem und unfairem Steuerwettbewerb ab. Daraus entwickelte die Kommission ein Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs.³⁴² Vom Rat verabschiedet wurde 1997 zunächst nur ein Code of Conduct,³⁴³ der solche nationalen Steuervergünstigungen politisch verurteilte, die nur Gebietsfremden, bezogen auf Transaktionen mit Gebietsfremden oder ohne ausreichenden Gebietsbezug gewährt werden, die die eigene Steuerbemessungsgrundlage nicht berühren können, gegen internationale Grundsätze der Gewinnabgrenzung verstoßen oder intransparent gewährt werden. Die vorgesehene Rechtsfolge war eine „politische Verpflichtung“, keine neuen schädlichen steuerlichen Maßnahmen einzuführen und spezifizierte wettbewerbsschädliche Steuervorteile zurückzunehmen.³⁴⁴ Verbunden mit der Strategie der Bekämpfung des unfairen Steuerwettbewerbs war die Absichtserklärung, im Bereich des Informationsaustausches Fortschritte zu erzielen. Damit im Zusammenhang steht die Zinsrichtlinie aus dem Jahr

³⁴¹ Kommission, Die Steuern in der Europäischen Union. Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme („Monti-Bericht“) v. 22.10.1996, KOM(96) 546.

³⁴² Kommission, Maßnahmenpaket zur Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs in der Europäischen Union v. 5.11.1997, KOM(97) 564.

³⁴³ Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten v. 1.12.1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung, ABl. C 2/2 v. 6.1.1998; N. Zorn, Rechtsangleichungskompetenzen des Rates der Europäischen Gemeinschaften für die Besteuerung von Unternehmen, in: J. Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000), 227, 257.

³⁴⁴ Dazu M. Lehner, aaO. (Fn. 315), S. 1048, 1055.

2003,³⁴⁵ die durch einen automatischen Informationsaustausch die Durchsetzung der Besteuerungsansprüche der Ansässigkeitsstaaten gewähren soll.³⁴⁶

Diese Soft Law-Strategie³⁴⁷ war durchaus erfolgreich. Von einer durch den Rat eingesetzten Gruppe „Verhaltenskodex“ („Primarolo-Kommission“)³⁴⁸ identifizierte Verstöße gegen den Verhaltenskodex sind beseitigt worden.³⁴⁹ Die Grenzen des Code of Conduct, der Zinsrichtlinie und der später angedachten Maßnahmen der Koordinierung des Außensteuerrechts und Abkommensrechts der Mitgliedstaaten³⁵⁰ lagen nicht in deren Lückenhaftigkeit und Unverbindlichkeit, sondern im räumlichen Anwendungsbereich des Unionsrechts. Bereits die Verabschiedung der Zinsrichtlinie hatte sich wegen der politisch eingeforderten Einbeziehung von Drittstaaten stark verzögert. Die Koordinierungsstrategie der Kommission musste an den räumlichen Grenzen des Unionsrechts ohne Kooperation mit anderen Koordinationsräumen scheitern. Das führte wiederum zu eigenen Überlegungen des Europäischen Parlaments und Kritik an der Strategie der Kommission.³⁵¹

Die weiteren Anstrengungen der Kommission konzentrierten sich folgerichtig und unter dem Eindruck des zunehmend vom EuGH entdeckten Einflusses der Grundfreiheiten zunächst auf eine Reflexion der Ziele und Methoden der Steuerkoordination in der Europäischen Union³⁵² und einzelne Aspekte der Wettbewerbsverzerrung durch die unterschiedlichen

³⁴⁵ Siehe oben Fn. 297.

³⁴⁶ Zur Entstehungsgeschichte: *H. Anzinger*, *StuW* 2002, 261.

³⁴⁷ Dazu *N. Braun Binder*, aaO. (Fn. 247), S. 123 ff.

³⁴⁸ Rat, Bericht der Gruppe „Verhaltenskodex“ v. 23.11.1999, RatsDok SN 4901/99.

³⁴⁹ *E. Reimer*, *Rechtssetzungswettbewerb, Rechtsanwendungswettbewerb und ihr Recht: Das Beispiel des Steuerrechts*, in: S. Kadelbach (Hrsg.) *Wettbewerb der Systeme – System des Wettbewerbs in der EU*, 2017, 21 unter III.

³⁵⁰ Kommission, *Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Union* v. 9.6.2005, *Experten Workshop, Arbeitsunterlage*, S. 32 ff.

³⁵¹ Europäisches Parlament, *Generaldirektion Wissenschaft, Steuerkoordination in der Europäischen Union*, 2000.

³⁵² Kommission, *Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre* v. 23.5.2001, KOM(2001)260; *Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche*

Steuersysteme,³⁵³ Doppelbesteuerung³⁵⁴ und schädlichen Steuerwettbewerb³⁵⁵. In den Aktionsschwerpunkten der Kommission kehrten aber im Richtlinienvorschlag einer konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage³⁵⁶ auch Ideen der Vollharmonisierung und Vorschläge einer auf der Ebene der Union koordinierten Steuerpolitik zurück.³⁵⁷

e. Fünfte Phase: Internationale Steuerkoordination

Die Schwierigkeiten der internationalen Steuerkoordination in den räumlichen Grenzen der europäischen Union haben sich zuletzt am deutlichsten im Projekt der Einführung einer europäischen Finanztransaktionssteuer gezeigt.³⁵⁸ Wie bei der Zinsrichtlinie hat sich auch bei der Finanztransaktionssteuer rechtspolitische Kritik gegen steuerliche Vorschriften formiert, die Wettbewerbsverzerrungen gegenüber Drittstaaten bewirken.³⁵⁹ In den

Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM(2003)726; Koordinierung der Regelungen der Mitgliedstaaten zu den direkten Steuern im Binnenmarkt, KOM(2006)823.

³⁵³ Kommission, Beseitigung der steuerlichen Hemmnisse für die grenzüberschreitende betriebliche Altersversorgung, KOM(2001)214; Besteuerung von Dividenden natürlicher Personen im Binnenmarkt, KOM(2003) 810; Steuerliche Behandlung von Verlusten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, KOM(2006)824; Beseitigung grenzüberschreitender steuerlicher Hindernisse für die Bürgerinnen und Bürger der EU, KOM(2010)769; Abbau grenzüberschreitender Erbschaftsteuerhindernisse in der EU, KOM(2011)864.

³⁵⁴ Kommission, Doppelbesteuerungsabkommen und Recht der Europäischen Union v. 9.6.2005, Experten Workshop, Arbeitsunterlage.

³⁵⁵ Kommission, Anwendung von Maßnahmen zur Missbrauchsbekämpfung im Bereich der direkten Steuern, KOM(2007)785; Kommission, Förderung des verantwortungsvollen Handelns im Steuerbereich, KOM(2009)201.

³⁵⁶ Siehe oben Fn. 224.

³⁵⁷ Kommission, Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union – Fünf Aktionsschwerpunkte, COM(2015)302; Einführung eines fairen, wettbewerbsfähigen und stabilen Systems der Unternehmensbesteuerung für die EU, COM(2016)682.

³⁵⁸ Siehe oben Fn. 279.

³⁵⁹ G. Dietlein, Finanztransaktionssteuer im „nationalen Alleingang“, ZRP 2012, 82; L. Klöhn, Brauchen wir eine globale Finanztransaktionssteuer?, ZBB 2011, 130.

Bereichen, in denen mobile Faktoren, wie Kapital, Information und digitale Dienstleistungen sich nicht an den Grenzen des europäischen Binnenmarktes orientieren, hat die Union nur die Möglichkeit, den Anwendungsbereich autonomer Regelungen über Binnenmarktgrenzen auszudehnen und sich in dieser extraterritorialen Ausdehnung des Rechts am Vorbild der Vereinigten Staaten zu orientieren³⁶⁰ oder die Federführung an internationale Organisation wie die OECD abzugeben und im dort wirkungsvoller anzusiedelnden Koordinierungsprozess mitzuwirken.³⁶¹ Dieser indirekte Weg dürfte zugleich einen leichteren Zugang zur erforderlichen Einstimmigkeit ermöglichen, weil auf internationale „Vorgaben“ verwiesen werden kann.³⁶² Freilich verschärft sich das Problem der Versteinerung. Grundentscheidungen lassen sich mit zunehmender Zahl der beteiligten Interessen immer schwerer revidieren. Vor diesem Hintergrund verdient ein Vorschlag Beachtung, über einen Beschluss des Europäischen Rats nach Art. 48 Abs. 7 EUV den Einstimmigkeitsvorbehalt zu suspendieren.³⁶³ Um Versteinerungen vorzubeugen, müsste ein solcher Beschluss bereichsspezifisch und nicht einzelfallbezogen gefasst werden und er sollte nur die Bereiche umfassen, in denen Widersprüche zu anderen Integrations- und Koordinationsräumen ausgeschlossen sind.

Die aktuelle Phase der positiven Integration des materiellen Steuerrechts in der Europäischen Union kennzeichnet mit diesem Befund eine entschlossener Fortsetzung der 1997 zu zaghaft begonnenen Maßnahmen ge-

³⁶⁰ Mit empirischem Befund und Würdigung: *O. Sandrock*, Völkerrechtliche Grenzen staatlicher Gesetzgebung, *ZVglRWiss* 2016, 1; *J. Englisch/Ch. Krüger*, Zur Völkerrechtswidrigkeit extraterritorialer Effekte der französischen Finanztransaktionssteuer, *IStR* 2013, 513.

³⁶¹ *E. Czakert*, Competent Authority Agreement – Common Reporting Standard. Der neue Standard für den automatischen Informationsaustausch im Steuerbereich, *ISR* 2014, 331; *R. Russo*, Double taxation agreements between international and European law, in *J. Kruthoffer-Röwekamp* (Hrsg.), *Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern*, 2010, 53, 59; „The OECD can and should be the window to the world for the EC“.

³⁶² Ähnlich *J. Hey*, *FR* 2016, 554, 558.

³⁶³ *H. Kube/E. Reimer/Ch. Spengel*, Tax policy: Trends in the Allocation of Powers between the Union and its Member States, *EC Tax Review* 25 (2016), 247 unter 3.3.

gen schädlichen Steuerwettbewerb in einem Kooperations- und Wettbewerbsverhältnis mit der OECD.³⁶⁴ Während die OECD die Führungsrolle der internationalen Steuerkoordination übernommen hat, reduziert sich die Aufgabe der Union in der Mitwirkung am Standardsetzungsprozess auf Augenhöhe mit den selbständig agierenden Mitgliedstaaten und vor allem in der koordinierenden Umsetzung der Standards.³⁶⁵ Auf diesem Weg sind zunächst der von der OECD koordinierte Common Reporting Standard³⁶⁶ für einen Automatischen Informationsaustausch in die Zusammenarbeitsrichtlinie³⁶⁷ übernommen³⁶⁸ und ein erstes Maßnahmenbündel in der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12.7.2016³⁶⁹ mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts umgesetzt worden (ATAD I).³⁷⁰ Die zuletzt genannte Richtlinie harmonisiert u.a. die Vorschriften zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen, europäisiert damit das deutsche Modell der Zinsschranke und entzieht es dadurch

³⁶⁴ Kritisch zur Verschiebung der Prioritäten der Kommission: *G. Kofler*, aaO. (Fn. 253), S. 2, 8 f.

³⁶⁵ Reflektierend: *E. Kemmeren*, Where is EU Law in the OECD BEPS Discussion, *EC Tax Review* 23 (2014), 190.

³⁶⁶ Siehe oben Fn. 223.

³⁶⁷ Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. 64/1 v. 11.3.2011.

³⁶⁸ Richtlinie 2014/107/EU des Rates vom 9. Dezember 2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl. L 359/1 v. 16.12.2014. Dazu *E. Hörhammer*, Europäische Neuregelung zum automatischen Informationsaustausch zu Finanzkonten. Die Neufassung der EU-Amtshilferichtlinie, *NWB* 2015, 741.

³⁶⁹ Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193/1 v. 19.7.2016.

³⁷⁰ Dazu *S. Benz*, Der Vorschlag eines Anti-Tax Avoidance Package zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der Europäischen Union, *EuZW* 2016, 161.

dem deutschen Grundrechtsschutz.³⁷¹ Sie enthält weitere Regelungen zur Behandlung missbräuchlicher Gestaltungen, zur Wegzugsbesteuerung, zur Hinzurechnungsbesteuerung und zur Behandlung hybrider Gestaltungen³⁷². In enger Folge ist eine Erweiterung der Richtlinie beschlossen worden (ATAD II),³⁷³ um ihre extraterritoriale Wirkungen auszudehnen.

Die Kommission hat bereits im Kontext der Verabschiedung der ursprünglichen Richtlinie ihr Ziel bekräftigt, Transparenz zu erhöhen und Steuervermeidung zu bekämpfen.³⁷⁴ Im Ministerrat zeichnen sich nach informellen Treffen der G 20-Finanzminister in Chengdu vom 23.7.2016 und der EU-Finanzminister in Bratislava zusätzliche Schwerpunkte ab.³⁷⁵ Dort ist insbesondere die Bedeutung der Rechtssicherheit im Steuerrecht („Tax Certainty“) hervorgehoben worden.³⁷⁶ Sie sollte ein wichtiges steuerpolitisches Ziel der deutschen G 20-Präsidentschaft bilden.³⁷⁷ Damit verbunden sind die Möglichkeiten, durch verbindliche und effektive Streitschlichtungsmechanismen und verbindliche Auskünfte vorab Rechtssicherheit zu

³⁷¹ Zur verfassungsrechtlichen Diskussion der Zinsschranke und der Wirkung der Richtlinie auch in zeitlicher Hinsicht: *W. Mitschke*, Zinsschranke wirklich verfassungswidrig? Anmerkungen zum Vorlagebeschluss des BFH v. 14.10.2015, FR 2016, 412, 416.

³⁷² *J. Lüdicke/F. Oppel*, Der Vorschlag der EU-Kommission einer Anti-BEPS-Richtlinie, BB 2016, 351.

³⁷³ Richtlinie (EU) 2017/952 v. 29.5.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABL. L 144/1 v. 7.6.2017.

³⁷⁴ Kommission, Mitteilung über weitere Maßnahmen zur Verbesserung der Transparenz und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuervermeidung, COM(2016)451.

³⁷⁵ Rat, Informal Meeting of EU Finance Ministers (ECOFIN), Bratislava, 9 – 10 September 2016, MEMO, unter III: „(...) two further areas of work have emerged: (i) ensuring tax certainty (...)“; Rat, Presidency Issues note, Towards a more certain tax environment: fighting BEPS, improving certainty and fighting tax crime and terrorism, Informal ECOFIN, September 10, 2016, mit sechs Vorschlägen unter 1); Rat/OECD, Towards a more certain tax environment: fighting BEPS, improving certainty and fighting tax crime and terrorism, Supplementary note prepared by the OECD and the Slovak Presidency, Informal ECOFIN, September 10, 2016, Rn. 9 – 15.

³⁷⁶ Siehe G 20, Communiqué, G 20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting, Ziff. 11 (abrufbar unter <http://www.g20.utoronto.ca/2016/160724-finance.html>).

³⁷⁷ *D. Fehling*, Steuerliche Schwerpunkte der G20-Präsidentschaft, IStR 2017, 339, 342.

erlangen. Zur Harmonisierung der Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungstreitigkeiten liegt ein erster Richtlinienentwurf vor.³⁷⁸ In der Harmonisierung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen sieht die Kommission weiter ein geeignetes Mittel, um Steuervermeidung zu bekämpfen und Rechtssicherheit zu erhöhen³⁷⁹ - ungeachtet möglicher Zweifel an der Kompetenzgrundlage.

III. Negative Integration in der Verwirklichung des Binnenmarktes

1. Binnenmarktziel

Wenn einer positiv durch die Europäische Union vorgezeichneten Integration der direkten Steuern in den Grenzen der geltenden Kompetenzordnung mit Skepsis zu begegnen ist, stellt sich die Frage nach den Alternativen. Wo eigene Handlungsmöglichkeiten der Union fehlen, ist die politische Gestaltungsaufgabe der Verwirklichung des Binnenmarktes mit dem Programm der Grundfreiheiten den Mitgliedstaaten zugewiesen.³⁸⁰ Mit der damit einhergehenden Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten wächst deren Verantwortung und die Notwendigkeit der bi- und multilateralen Abstimmung in einem geeigneten Integrations- und Koordinationsraum, der mindestens das Territorium des Binnenmarktes umfasst. Die Reichweite dieser Integrationsaufgabe hängt vom Anspruch an die Markt-

³⁷⁸ Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über Verfahren zur Beilegung von Doppelbesteuerungsabkommen in der Europäischen Union v. 25.10.2016, COM(2016)686.

³⁷⁹ Kommission, Einführung eines fairen, wettbewerbsfähigen und stabilen Systems der Unternehmensbesteuerung in der EU, COM(2016)682.

³⁸⁰ Zu Bedeutung und Funktion des Binnenmarktbegriffs bei der Auslegung der Grundfreiheiten: B. Straßburger, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten: konkretisiert anhand des nationalen Rechts der Dividendenbesteuerung, 2012, S. 8 ff., 32 ff.

freiheiten im Binnenmarkt und der Bedeutung ab, die man der marktverzerrenden Wirkung insbesondere der direkten Steuern beimisst.³⁸¹ Zunächst beeinflusst jede unterschiedliche Belastung unternehmerischer Handlungsoptionen unternehmerisches Handeln und verzerrt das Entscheidungsverhalten in Relation zum Alternativverhalten in einer steuerfreien Welt. Aus dieser Erkenntnis leiten sich die Neutralitätspostulate der Optimalsteuertheorie ab. Bezogen auf einen Binnenmarkt wären die Steuersysteme der Mitgliedstaaten nur dann vollständig entscheidungsneutral, wenn die Belastungswirkungen identisch und grenzüberschreitendes Handeln für die Steuerbemessungsgrundlagen irrelevant wären.³⁸² Das würde Angleichung der Bemessungsgrundlagen, Vereinheitlichung der Steuersätze und einheitliche Standards der Durchsetzung voraussetzen. In den Verträgen findet ein so weitreichendes Gebot der Steuervereinheitlichung keine Grundlage.³⁸³ Die Binnenmarktziele und der Freiheitsgehalt der Grundfreiheiten sind daher bereichsspezifisch – einschränkend – zu interpretieren.³⁸⁴ Eine Möglichkeit bestünde darin, die Belastungswirkungen der direkten Steuern mit einem engeren Verständnis des Binnenmarktes außerhalb des europäischen Marktplatzes zu verorten und im System der Binnenmarktpolitik dem nachwettbewerblichen Bereich zuzuordnen.³⁸⁵ Diese Interpretation des Binnenmarktes würde der unterschiedlichen Regelungsdichte der Kompetenzordnung für die indirekten und direkten

³⁸¹ Mit einer Einordnung: *W. Schön*, Neutralität und Territorialität - Gegensätze oder Grundsätze des Europäischen Steuerrechts?, in: *W. Schön* (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, 109, 136.

³⁸² Zu den Neutralitätspostulaten bereits *K. Vogel*, Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts in Europa, *StuW* 1993, 380, 387; *K. Vogel*, Taxation of Cross Border Income, Harmonisation, and Tax Neutrality under European Community Law, 1994.

³⁸³ Siehe oben II. 1: *K. Vogel*, *StuW* 1993, 380, 385.

³⁸⁴ *T. v. Danwitz*, Grundfreiheiten und direkte Steuern?, in: *J. Brandt* (Hrsg.), *Europäische Perspektiven im Steuerrecht*, 2012, 73, 77.

³⁸⁵ In diese Richtung *J. Wieland*, Der EuGH als Steuergesetzgeber, in: *J. Kruthoffer-Röwekamp* (Hrsg.), *Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern*, 2010, 157, 163.

Steuern³⁸⁶ entsprechen, den Mitgliedstaaten völlig freie Hand bei der Ausgestaltung der direkten Steuern lassen und damit Kritik an einer Kompetenzüberdehnung Rechnung tragen.³⁸⁷ Der EuGH hat demgegenüber die Binnenmarktrelevanz der Personensteuern bereits in *Avoir Fiscal*³⁸⁸ positiv festgestellt. Seither ist der Weg für eine Integration der Grundfreiheiten in die nationalen Steuerrechtsordnungen bereitet und nur mehr die Frage zu entscheiden, ob bereits bloße Unterschiede in der Bemessung, Belastung und Erhebung der Unternehmensgewinne, also jeglicher Steuerwettbewerb, marktverzerrend wirken oder nur die unterschiedliche Belastung grenzüberschreitender und inländischer unternehmerischer Aktivitäten. Der in der Beschränkung auf grenzüberschreitende Aktivitäten gefundene Kompromiss trägt der Souveränität der Mitgliedstaaten und fehlenden primärrechtlichen Maßstäben für eine Aufteilung der Steuergesetzgebungshoheit zwischen Mitgliedstaaten³⁸⁹ zutreffend Rechnung,³⁹⁰ führt aber zu schwierigen Fragen der Abgrenzung der territorial radizierten Besteuerungshoheiten. Die im Schrifttum vielfach prozessual erhobene Forderung nach einer zurückhaltenden Rechtsprechung des EuGH bei der Anwendung der Grundfreiheiten auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten und einer Selbstbeschränkung („judicial self-restraint“)³⁹¹ sind in dem Wunsch nach einem bereichsspezifisch engeren Binnenmarktverständnis zu verorten. Im Ergebnis haben sich die Grundfreiheiten mit einem weiten Binnen-

³⁸⁶ Zum Dualismus der direkten und indirekten Steuern in der europäischen Steuerpolitik: *H. Kube/E. Reimer/Ch. Spengel*, *EC Tax Review* 25 (2016), 247.

³⁸⁷ *W. Mitschke*, Plädoyer für eine Nichtanwendung der EuGH-Rechtsprechung im Bereich der direkten Steuern, *FR* 2008, 165; *J. Wieland*, Der Europäische Gerichtshof als Steuergesetzgeber?, in: *Ch. Gaitanides/G. Iglesias/S. Kadelbach*, *Europa und seine Verfassung. Festschrift für Manfred Zuleeg*, 2005, S. 492.

³⁸⁸ *EuGH v. 28.1.1986 – 270/83 („Avoir Fiscal“)*, *Slg* 1986, 273.

³⁸⁹ *K. Lenaerts*, Die Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH auf dem Gebiet der direkten Besteuerung, in: *J. Kruthoffer-Röwekamp* (Hrsg.), *Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern*, 2010, 29, 41; *P. Wattel*, *EC law and direct taxation: l'Europe des juges et des contribuables*, ebenda, 17, 19.

³⁹⁰ In diesem Sinne bereits *K. Vogel*, *StuW* 1993, 380, 385.

³⁹¹ *H. Kube/E. Reimer/Ch. Spengel*, *EC Tax Review* 25 (2016), 247 unter 4.2.1.

marktverständnis zur Triebfeder einer negativen Integration und einer stillen Harmonisierung entwickelt, die erheblichen Einfluss auf die nationalen Steuerrechtsordnungen nimmt.³⁹²

2. Anwendungsvorrang

Im herrschenden *Acquis Communautaire* des Europäischen Steuerrechts zeichnet sich negative Integration dadurch aus, dass einzelne binnenmarktverzerrende Regelungen des mitgliedstaatlichen Rechts durch unmittelbar geltendes Unionsrecht entweder außer Kraft gesetzt und die Mitgliedstaaten dadurch zum Handeln gezwungen werden³⁹³ oder durch die Rechtsprechung mittels geltungserhaltender Reduktion in das geltende Recht implementiert werden.³⁹⁴ In beiden Fällen passt das Eingangsbild der destruktiven Interferenz. Das Unionsrecht wird destruktiv in das nationale

³⁹² K.-D. Drißen/B. Kahler, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, *StuW* 2005, 171, 172 f.; M. Fischer, Grundfreiheiten, direkte Steuern und nationale Kompetenzgrenzen, *JZ* 2007, 1024; H. Jochum, Grundfreiheiten und Steuerwettbewerb in Europa. Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in Europa - zugleich eine Analyse der Grenzen europäischen "Richter-Steuerrechts", in: Unternehmen und Steuern in Europa 2006, 33 (Beiheft 2/2006 zu EuR); B. Knobbe-Keuk, Freizügigkeit und direkte Besteuerung, *EuZW* 1995, 167; G. Kofler, aaO. (Fn. 253) S. 2, 16 f.; S. Lampert, Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union, *EuZW* 2013, 493, 496; Ch. Seiler, Das Steuerrecht unter dem Einfluss der Marktfreiheiten, *StuW* 2005, 25; Ch. Seiler, Steuerstaat und Binnenmarkt, in: O. Deppenheuer/M. Heintzen/M. Jestaedt, Staat im Wort: Festschrift für Josef Isensee, 2007, S. 875; K. Tiedtke/M. Mohr, Die Grundfreiheiten als zulässiger Maßstab für die direkten Steuern, *EuZW* 2008, 424; rechtsvergleichend S. Hörner, Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen: die Europäische Union und die Vereinigten Staaten im Vergleich, 2014.

³⁹³ Zur Wirkungsverstärkung von Anwendungsvorrang und unmittelbarer Anwendbarkeit: E. Reimer, in Schaumburg/Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Kap. 7, S. 169.

³⁹⁴ D. Gosch, Entwicklung und Rezeption der Rechtsprechung des EuGH aus Sicht des BFH, in: J. Kruthoffer-Röwekamp (Hrsg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern, 2010, 61, 69 f. Zu beiden Formen des Anwendungsvorrangs: T. Ehrke-Rabel, Steuerrechtsauslegung und unionsrechtliche Vorgaben, in: W. Schön/E. Röder, *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II*, 2014, 39, 51.

Recht integriert und löscht es durch gegenläufige Wellen aus. Verantwortlich dafür ist der über die Verwirklichung des Binnenmarktes in den unregulierten Bereich der Finanz- und Steuerpolitik hineinreichende Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten. Den Verträgen fehlt ein Abschnitt über die Finanz- und Steuerpolitik und damit auch ein planvoll angelegter Anhaltspunkt über das Verhältnis zwischen Binnenmarktzielen und unkoordinierter Steuerpolitik. Diesem Schweigen der Verträge entnimmt der EuGH einen unbedingten Vorrang der Binnenmarktziele und folgerichtig einen Vorrang der diese verwirklichenden Grundfreiheiten. *Klaus-Dieter Drüen* und *Björn Kahler* haben, anknüpfend an *Johanna Hey*, die daraus abzuleitende destruktive Mechanik der negativen Integration³⁹⁵ einmal plastisch im Bild des Verhältnisses unkoordiniert handelnder Bauherrn und Bauleiter veranschaulicht,³⁹⁶ gleichwohl aber zutreffend die Bedeutung der Rechtsprechung des EuGH für die Fortentwicklung der Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt hervorgehoben.³⁹⁷ *Ekkehart Reimer* erkennt, daran anknüpfend, in den Grundfreiheiten das Funktionszentrum des Europäischen Steuerrechts,³⁹⁸ weil sie auch für das materielle Steuerrecht der Mitgliedstaaten Marktgleichheit und Marktfreiheit im Binnenmarkt absichern.³⁹⁹

Die Umsetzung des Anwendungsvorrangs der Grundfreiheiten vollzieht sich nicht planmäßig entlang der Prinzipien, die sich aus einem einmal

³⁹⁵ *J. Hey*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung für Europa, *StuW* 2004, 193, 196.

³⁹⁶ *K.-D. Drüen/B. Kahler*, Die nationale Steuerhoheit im Prozess der Europäisierung, *StuW* 2005, 171, 184.

³⁹⁷ Zwischenüberblick bei *H. Kube*, EuGH-Rechtsprechung zum direkten Steuerrecht – Stand und Perspektiven, 2009.

³⁹⁸ Mit einem Überblick über die Entdeckungsgeschichte: *E. Reimer*, in: *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Kap. 7, S. 162.

³⁹⁹ *E. Reimer*, in: *Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Kap. 7, S. 163; vorgegangen *E. Reimer*, *European Union: Fundamental Freedoms for Citizens, Fundamental Restrictions on National Tax Law? (Germany)*. *European Taxation* 2000, 48; *E. Reimer*, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland. Eine Bestandsaufnahme, in: *Moris Lehner* (Hrsg.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten*, 2000, S. 39.

festgelegten Binnenmarktverständnis ergeben. Sie entwickelt sich in Integrationsfeldern durch Fallrecht und gleicht dabei Inseln, die im Meer der Rechtsunsicherheit und der Haushaltsinteressen aufgeschüttet werden, unter dessen Wasserlinie die Geltung der Grundfreiheiten für das Steuerrecht verdeckt wird. Die Entstehung dieser Inseln folgt dabei keinem System, sondern punktuellen strategischen Initiativen der Kommission⁴⁰⁰ und gerichtlichen Verfahren an Brennpunkten grenzüberschreitender Aktivitäten, mit denen in der Beratungspraxis und im Schrifttum fortgeschriebene Listen potentiell unionsrechtswidriger Vorschriften des mitgliedstaatlichen Rechts abgearbeitet werden. Brennpunkte dieser Entwicklung bildeten bisher die unterschiedliche Behandlung Gebietsansässiger und Gebietsfremder bei der Verwirklichung des objektiven und subjektiven Nettoprinzips, dem Steuersatz und der Erhebungstechnik,⁴⁰¹ die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in multinationalen Unternehmen,⁴⁰² die Besteuerung grenzüberschreitender Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren,⁴⁰³ die Wegzugsbesteuerung,⁴⁰⁴ die Hinzurechnungsbesteuerung,⁴⁰⁵

⁴⁰⁰ H. Kube, Die Schwierigkeit judikativer Systembildung im Europäischen Ertragsteuerrecht, in: W. Schön (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 41, 42.

⁴⁰¹ Schumacker [1995], Gerritse [2003], Wallentin [2004], Scorpio [2006], Beker [2013], Imfeld & Garcet [2014].

⁴⁰² Marks&Spencer [2005], Lidl Belgium [2008], A Oy [2013], Timac Agro [2015]; dazu A. Cordewener/M. Dahlberg/P. Pistone/E. Reimer/C. Romano, The Tax Treatment of Foreign Losses within the EU: Ritter, M & S, and the way ahead (Part I), ET 2004, 135, (Part II), ET 2004, 218; H. Kube, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung und die Zuordnung von Verantwortung, IStR 2008, 305; M. Lang, Ist die Rechtsprechung des EuGH zu den finalen Verlusten am Ende?, in: W. Schön (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 63; I. Richelle, Cross-Border Loss Compensation: State and Critique of the Judicature, in: I. Richelle/W. Schön/E. Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 101, 107 ff.; M. Stöber, Die grenzüberschreitende Verlustverrechnung in Europa, DStZ 2016, 582, 584 ff.

⁴⁰³ Amurta [2007], Haribo [2011], Kommission/Deutschland [2011]; dazu B. Straßburger, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten: konkretisiert anhand des nationalen Rechts der Dividendenbesteuerung, 2012, S. 157 ff.; vorangehend H. Kube/B. Straßburger, Dividendenbesteuerung im Binnenmarkt. Zur Gemeinschaftsrechtskonformität der deutschen Vorschriften über die Besteuerung von Streubesitzdividenden, IStR 2010, 301.

⁴⁰⁴ De Lasteyrie du Saillant [2004], National Grid Indus [2011].

⁴⁰⁵ Cadbury Schweppes [2006], SGI [2010].

die Gesellschaftsfremdfinanzierung⁴⁰⁶ und die grenzüberschreitende Ausgestaltung der Systeme zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihrer Gesellschafter⁴⁰⁷.⁴⁰⁸ Übergeordnete Prinzipien für einen Ausgleich von Neutralität (Binnenmarktziel) und Territorialität (Mitgliedstaatliche Kompetenz und Steuerwettbewerb)⁴⁰⁹ werden dabei weniger deduktiv aus den Verträgen abgeleitet als induktiv dieser Rechtsprechung entnommen. Die Argumentation mit dem Fallrecht und der Ähnlichkeitsvergleich sind damit weitaus stärker als im deutschen Steuerrecht zur prägenden Methode des Europäischen Steuerrechts geworden. Damit werden nicht nur Prinzipien verdeckt. Es wächst auch die Gefahr von Widersprüchen,⁴¹⁰ die wiederum den Fallvergleich noch stärker in den Vordergrund rückt und die eigentliche Rechtsquelle des Primärrechts in der Rechtspraxis verdrängt.

3. Kompetenzasymmetrie

Rechtspolitisch und rechtsdogmatisch bereitet das zweifache Spannungsverhältnis der Grundfreiheiten zur ungeplanten Bedeutung im Bereich der direkten Steuern und zum dort geltenden Einstimmigkeitsvorbehalt erhebliche Schwierigkeiten. Den Mitgliedstaaten fällt es schwer, die unerwartet weitreichenden zerstörerischen Eingriffe in ihre Steuersouveränität anzuerkennen. Gleichwohl haben sie zuletzt im Vertrag von Lissabon das Kompetenzgefälle zwischen negativer und positiver Integration bestätigt.⁴¹¹ Schon deshalb bildet die Anwendung der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des materiellen Steuerrechts keine unzulässige Ausweitung unionsrechtlicher Kompetenzen. Schwerer als die Kompetenzfrage wiegt die Kritik an

⁴⁰⁶ Lankhorst-Hohorst [2002].

⁴⁰⁷ Manninen [2004], Meilicke [2007].

⁴⁰⁸ Vorausblickend *M. Lehner*, Der Einfluss des Europarechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2001, 329, 333 ff.

⁴⁰⁹ *W. Schön*, Neutralität und Territorialität – Gegensätze oder Grundsätze des Europäischen Steuerrechts? in: *W. Schön/C. Heber* (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 109.

⁴¹⁰ *H. Kube*, aaO. (Fn. 400), S. 41, 50; *P. Wattel*, aaO. (Fn. 389), S. 17, 22 ff.

⁴¹¹ *P. Wattel*, aaO. (Fn. 389), S. 17.

den Folgen einer unterentwickelten Dogmatik der Grundfreiheiten für die Verlässlichkeit eines Steuerrechtssystems.⁴¹² Die häufig beklagte Rechtsunsicherheit erscheint freilich gelegentlich eher als Rechtfertigung einer rechtspolitischen Vogel-Strauß-Politik denn als Folge einer unsicheren Grundrechtsdogmatik. Der EuGH kann gar nicht auf die rückwirkende Durchsetzung des Anwendungsvorrangs verzichten, will er nicht den Geltungsanspruch des Unionsrechts gefährden. Mit klareren Strukturen und „judicial self-restraint“⁴¹³ der Rechtsprechung könnten die Mitgliedstaaten aber ihrer primärrechtlichen Integrations- und Koordinationsverpflichtung weitaus früher nachkommen. Anreize, die Chancen der Rechtsunsicherheit bis zu einer Entscheidung des EuGH zu nutzen, würden verringert.

4. Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote

Die Grundfreiheiten gelten unabhängig vom Grad der positiven Integration und deshalb insbesondere auch dort, wo wie bei den direkten Steuern nur punktuell Sekundärrecht besteht. Sie gehen dem Sekundärrecht vor, können aber durch dieses beeinflusst werden. Nach überzeugender Auffassung sind die Grundfreiheiten nicht nur Diskriminierungsverbote, sondern in ihrer binnenmarktfinalen und den europäischen Grundrechtskanon einbeziehenden Auslegung auch (Markt-)Freiheitsrechte.⁴¹⁴ Weil sich dieses Freiheitsrecht ausschließlich auf grenzüberschreitende Aktivitäten

⁴¹² D. Gosch, aaO. (Fn. 394), S. 61, 71: „Irrgarten sphinxhafter EuGH-Rechtsprechung“.

⁴¹³ J. Hey, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung für Europa, *StuW* 2004, 193, 196.

⁴¹⁴ Zur Entfaltung der Grundfreiheiten zu Beschränkungsverböten: M. Lehner, Begrenzung der nationalen Besteuerungsgewalt durch die Grundfreiheiten und Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags, in: J. Pelka (Hrsg.), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, *DStJG* 23 (2000), 263, 271; Zur Konvergenz von Unionsgrundrechten und -freiheiten: V. Skouris, *Das Verhältnis von Grundfreiheiten und Grundrechten im europäischen Gemeinschaftsrecht*, *DÖV* 2006, 89, 93. Zum „Verdrängungseffekt der Grundfreiheiten“: J. Gundel, *Der Schutz der unternehmerischen Freiheit durch die EU-Grundrechtscharta*, *ZHR* 180 (2016), 323, 330.

bezieht, kann es – ggf. durch einen fiktiven Vergleich – in ein Diskriminierungsverbot umgedeutet werden⁴¹⁵ und in dieser Deutung sind sie im Bereich der direkten Steuern bisher nur als Diskriminierungsverbote in Erscheinung getreten.⁴¹⁶ Für ihre Anwendung auf das materielle Steuerrecht ist das Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten zunächst von der im Tatbestand adressierten Staatsangehörigkeit auf die Ansässigkeit zu transformieren. Damit sind Gebietsansässige und Gebietsfremde grundsätzlich gleich zu behandeln. Dazu scheinbar im Widerspruch steht die frühe Schumacker-Entscheidung⁴¹⁷. In deren Kontext sind unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich nicht als vergleichbar anzusehen. Mit guten Gründen darf in Frage gestellt werden, ob diese Rechtsprechung noch aufrechterhalten werden kann. Sie bildet den Übergang aus einer älteren Rechtsprechung, die den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten im Spannungsverhältnis zwischen dem Binnenmarktziel und der fortgeltenden Steuersouveränität der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern schon auf der Tatbestandsebene, bei der Vergleichspaarbildung, zurückgenommen hat. Seither hat sich ein mehrfacher Methodenkulturwandel vollzogen, die Rechtfertigungsebene hat an Bedeutung gewonnen und dort das Spannungsverhältnis zwischen negativer und positiver Integration insbesondere in den Rechtfertigungsgründen der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und der Kohärenz seinen Ausgleich gefunden.⁴¹⁸

⁴¹⁵ *H. Kube/E. Reimer/Ch. Spengel*, Tax policy: Trends in the Allocation of Powers between the Union and its Member States, EC Tax Review 25 (2016), 247 unter 4.2.1. die sich damit gegen eine Deutung der Grundfreiheiten als Freiheitsrechte aussprechen.

⁴¹⁶ *T. v. Danwitz*, aaO. (Fn. 384), S. 73, 77.

⁴¹⁷ EuGH v. 14.2.1995 – C-279/93, Slg 1995, I-225; dazu *M. Greggi*, Revisiting „Schumacker“: The Role of Limited Tax Liability in EU Law, in: I. Richelle/W. Schön/E. Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 43, 53 ff.

⁴¹⁸ Zur Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH nach Schumacker: *T. v. Danwitz*, aaO. (Fn. 384), S. 73, 77 ff.; *F. A. Garcia Prats*, Revisiting „Schumacker“: Source, Residence and Citizenship in the ECJ Case Law on Direct taxation, in: I. Richelle/W. Schön/E. Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 1.

5. Rechtfertigungsdogmatik

In der unter dem Dach der „zwingenden Gründe des Allgemeinwohls“ für das Steuerrecht bereichsspezifisch entwickelten Rechtfertigungsdogmatik⁴¹⁹ nehmen die Rechtsunsicherheiten mit der Dichte der Rechtsprechung nach Marks & Spencer⁴²⁰ ab.⁴²¹ In dem Mittelpunkt gerückt ist, mit dem Ziel einer Koordinierung der Steuersysteme im Steuerwettbewerb der Mitgliedstaaten, der Grundsatz, dass die souveränen Entscheidungen der Mitgliedstaaten über die angemessene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und über die Aufteilung der Finanzierungslasten anzuerkennen sind, solange das innere System mit seinen Grund- und Folgeentscheidungen widerspruchsfrei ausgestaltet ist und begründete Durchbrechungen verhältnismäßig sind.⁴²² Das daraus folgende „Beschneiden der ökonomischen Funktion der Grundfreiheiten zu Gunsten der nationalen Souveränität“⁴²³ kann – überzeugender – in der Gestaltung des Schutzbereichs der Grundfreiheiten angelegt⁴²⁴ oder in den Rechtfertigungsgründen berücksichtigt werden.⁴²⁵ Auf beiden Wegen vollzieht sich ein Ausgleich zwischen

⁴¹⁹ H. Kube, Die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe im Bereich der Steuern, in: J. Kruthoffer-Röwekamp (Hrsg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern, 2010, 133, 134.

⁴²⁰ EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 („Marks & Spencer“), Slg 2005, I-10837; dazu H. Kube, EuGH und Steuerrecht – Steuerrechtliche Probleme bei Ausübung der Grundfreiheiten, in: E. Reimer (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht, 2007, 224, 227ff.

⁴²¹ J. Hey, FR 2016, 554, 556; H. Kube/E. Reimer/Ch. Spengel, EC Tax Review 25 (2016), 247 unter 4.2.1; K.-D. Drüen/B. Kahler, StuW 2005, 171, 178 ff.

⁴²² N. Braun Binder, aaO. (Fn. 247), S. 161; K. Lenaerts, Die Entwicklungen der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften auf dem Gebiet der direkten Besteuerung, EuR 2009, 728, 733 ff.; B. Straßburger, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten: konkretisiert anhand des nationalen Rechts der Dividendenbesteuerung, 2012, S. 128, 134 ff. Zu den Besonderheiten der Verhältnismäßigkeitsprüfung: H. Kube, aaO. (Fn. 419), S. 133, 152. Den Kerngedanken einer völkerrechtlichen Abstimmung der mitgliedstaatlichen Besteuerungshoheiten hervorhebend: Ch. Seiler, aaO. (Fn. 206), Art. 113 AEUV Rn. 58.

⁴²³ Kritisch G. Kofler, aaO. (Fn. 253), S. 2, 20.

⁴²⁴ So in EuGH v. 17.12.2015 – C-388/14 („Timac Agro“), DStR 2016, 28; M. Stöber, DStZ 2016, 582, 585.

⁴²⁵ H. Kube, aaO. (Fn. 419), S. 133, 151 f. mit Pro- und Contra-Argumenten.

den Binnenmarktzielen, den Prinzipien der Kompetenzordnung und der daraus abzuleitenden ausgewogenen Verteilung der Besteuerungsbefugnisse.⁴²⁶ Im Fallrecht diffus geblieben sind die Ausprägungen dieses Ausgleichs in den Rechtfertigungsgründen der Steueraufsicht, der Missbrauchsbekämpfung, der Territorialität und der Kohärenz.⁴²⁷ Teil des widerspruchsfrei auszugestaltenden Systems der Mitgliedstaaten sind die abkommensrechtlichen Bindungen. Deshalb wird ein inneres System z.B. dann widersprüchlich, wenn das nationale Recht durch einen Treaty Override den abkommensrechtlichen Bindungen desselben Staates widerspricht.⁴²⁸

6. Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und Einfluss auf Doppelbesteuerungsabkommen

Dort, wo Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten bestehen, setzen die Grundfreiheiten im Rechtfertigungsgrund der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ein bereichsspezifisch zu verstehendes Prinzip der gegenseitigen Anerkennung⁴²⁹ von vereinbarten

⁴²⁶ *H. Kube*, aaO. (Fn. 419), S. 133, 143; *W. Schön*, Neutralität und Territorialität - Gegensätze oder Grundsätze des Europäischen Steuerrechts?, in: *W. Schön* (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 109, 139 ff.

⁴²⁷ Rechtfertigend: *T. v. Danwitz*, aaO. (Fn. 384), S. 73, 81 ff.; Kritisch *F. Kirchhof*, Das Steuerrecht zwischen europäischer Integration und nationaler Souveränität, in: *J. Brandt* (Hrsg.), Europäische Perspektiven im Steuerrecht, 2012, 23, 34.

⁴²⁸ Zu den diskriminierenden und marktfreiheitsbeschränkenden Wirkungen eines Treaty Override und deren Rechtfertigung: *M. Stöber*, Zur verfassungs- und europarechtlichen (Un-)zulässigkeit von Treaty Overrides, DStR 2016, 1889, 1893 f; differenzierend *J. Billau*, Die steuerliche Integration des Europäischen Binnenmarktes durch Doppelbesteuerungsabkommen, 2014, S. 375: „verbieten die Grundfreiheiten auch nicht einen Treaty Override“.

⁴²⁹ „Periphere Phänomene“ der gegenseitigen Anerkennung diskutierend: *E. Reimer*, Taxation – an Area without Mutual Recognition? in: *I. Richelle/W. Schön/E. Traversa*, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 197, 204 ff; zuvor *E. Reimer*, Taxation - An Area without Mutual Recognition? ZVglRWiss 2012, 38; *E. Reimer*, Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht, FR 2007, 217; ablehnend *A. Rust*, How European Law Could Solve Double Taxation, in: *A. Rust* (Hrsg.),

Besteuerungsmerkmalen und wirksame Verfahren zur Streitschlichtung⁴³⁰ voraus. Durch Abkommensrecht gebundene Mitgliedstaaten können sich nicht einseitig auf einen Rechtfertigungsgrund der Durchsetzung eines unilateral widerspruchsfrei ausgestalteten Steuersystems berufen. Sie müssen im Rahmen der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse auch dafür Sorge tragen, dass ihre Entscheidungen über die angemessene Aufteilung binnenmarktfreundlich durchgesetzt werden können. Das ist nicht der Fall, wenn marktverzerrende Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung durch zweckverfehlende Auslegungskonflikte bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen entstehen. Deshalb müssen die Mitgliedstaaten Auslegungsmethoden anwenden, die marktverzerrende Doppelbesteuerung oder doppelte Nichtbesteuerung durch zweckverfehlende Auslegungskonflikte bei der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen vermeiden. Aus dem gleichen Grund müssen die Mitgliedstaaten wirksame und verbindliche Verfahren der Streitbeilegung und Möglichkeiten zur Erlangung verbindlicher Auskünfte vorsehen. Die jüngste Politik der positiven Integration der Streitbeilegungsverfahren⁴³¹ erweist sich damit als Gebot der Grundfreiheiten. Eine Harmonisierung der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung⁴³² erscheint mit diesem alternativen Weg umgekehrt nicht als zwingend.

7. Aufteilung der Rechtsprechungshoheit

Der EuGH nimmt die Auslegung des Unionsrechts im Vorabentscheidungsverfahren bisher grundsätzlich alleine wahr. In der Entwicklungsphase der Grundfreiheiten war dieser Weg richtig. Dreißig Jahre nach

Double Taxation within the European Union, 2011, 137, 143 f.; *Ch. Wadlhoff*, Kann es im europäischen Steuerrecht ein Anerkennungsprinzip geben?, *IStR* 2009, 386, 392.

⁴³⁰ Zur Beseitigung von Doppelbesteuerung durch das Schiedsabkommen: *J. Baßler*, Steuerliche Gewinnabgrenzung im Europäischen Binnenmarkt, 2010, S. 290 ff.

⁴³¹ Siehe oben Fn. 378.

⁴³² Dazu bereits *K. Vogel*, Should Europe Adopt a Uniform Method for the Avoidance of Double Taxation?, 1999; *K. Vogel*, Which Method should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation, *BIFD* 2002, 4.

Avoir Fiscal⁴³³ sollte aber vorsichtig über eine Reform der Aufgabenverteilung zwischen dem EuGH und den nationalen obersten Gerichten⁴³⁴ nachgedacht werden. Die zunehmende Dichte konsolidierter Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Auslegung der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des materiellen Steuerrechts erlaubt möglicherweise perspektivisch eine partielle Wachablösung durch mitgliedstaatliche Gerichte, die der Einrichtung einer Fachgerichtsbarkeit beim EuGH⁴³⁵ vorzuziehen ist. Sie könnte den Unterschieden in den nationalen Steuerrechtskulturen nicht ausreichend Rechnung tragen. Bei der Auslegung der Verträge sollten die nationalen Gerichte unter Anwendung und Fortentwicklung der CILFIT-Entscheidung⁴³⁶ und Ausdehnung der Acte Clair-Doktrin⁴³⁷ mehr Verantwortung übernehmen.⁴³⁸ Dabei ist auch an den Grundsatz der Entscheidungsharmonie zu erinnern, der außerhalb eines Vorabverständigungsverfahrens eine einheitliche Auslegung des Unionsrechts ermöglichen kann.⁴³⁹

⁴³³ EuGH v. 28.1.1986 – 270/83 („Avoir Fiscal“), Slg 1986, 273.

⁴³⁴ P. Kirchhof, Die Gewaltenbalance zwischen staatlichen und europäischen Organen, JZ 1998, 965.

⁴³⁵ Mit diesem Vorschlag und dem Hinweis auf eine entsprechende Vorlage der Kommission im ersten Richtlinienentwurf für eine GKKB: H. Kube, aaO. (Fn. 400), S. 41, 52 f.

⁴³⁶ EuGH v. 6.10.1982 – 283/81 („CILFIT“), Slg 1982, 3415.

⁴³⁷ Zu Acte Clair: A. P. Dourado/R. da Palma Borges (Hrsg.), The Acte Clair in EC Direct Tax Law, 2008, mit Beiträgen von C. Brokelind, F. de Sousa da Câmara, F. Davits, A. P. Dourado, G. Kofler, M. Lang, M. Poiars Maduro, P. Pistone, F. A. García Prats, D. Sarmiento, S. van Thiel, F. Vanistendael, D. Weber, A. Zalasinski; D. Gosch, aaO. (Fn. 394), S. 61, 64; M. Lehner, Die Vorlagepflicht an den EuGH im Vorabentscheidungsverfahren, in: R. Mellinshoff/W. Schön/H. Viskorf, Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Wolfgang Spindler, 2011, S. 329; R. Mellinshoff/H. Schießl, Zusammenwirken nationaler und europäischer Gerichte im Steuerrecht, in: Praxis und Zukunft des deutschen Internationalen Steuerrechts, Forum der Internationalen Besteuerung, Band 40, 2012, S. 45.

⁴³⁸ In diese Richtung wohl auch D. Gosch, aaO. (Fn. 394), S. 61, 69.

⁴³⁹ Dazu: H. Hahn, Gedanken zum Grundsatz der sog. Entscheidungsharmonie, IStR 2012, 941; C. Pleil/S. Schwibinger, Entscheidungsharmonie und Qualifikationsverkettung als Methoden der Abkommensauslegung - eine Reflexion anlässlich der von der EU/OECD geführten Diskussion zur Einführung eines Korrespondenzprinzips im internationalen Steuerrecht, StuW 2016, 15; E. Reimer, Seminar F: Die sog. Entscheidungsharmonie als Maßstab für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen,

IV. Unionsgrundrechte

Die Unionsgrundrechte der Charta treten in Art 6 EUV – mit dem übrigen Primärrecht im gleichen Rang – neben die allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts⁴⁴⁰ und die in ihnen mit den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten übernommene Europäische Menschenrechtskonvention.⁴⁴¹ Die Bedeutung der Unionsgrundrechte der Charta ist durch Art. 51 GrCh und die ältere Rechtsprechung zur Geltung der allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts eng mit der Kompetenzordnung und dem Stand der positiven und negativen Integration verbunden. Im Bedeutungsbereich des Primär- und Sekundärrechts, und damit „bei der Durchführung des Rechts der Union“⁴⁴² verdrängen die

IStR 2008, 551; *F. Sixdorf*, Die BEPS-Initiative als Wegbereiter der Umsetzung von Entscheidungsharmonie in der Praxis, FR 2016, 795.

⁴⁴⁰ EuGH v. 17.12.1970 – Rs. 11/70 („Internationale Handelsgesellschaft“), Slg 1970, 1125 Rn. 4.

⁴⁴¹ EuGH, Gutachten v. 18.12.2014 – Rs. 2/13, EuGRZ 2014, 30 Rn. 37; *J. Masing*, Einheit und Vielfalt des Europäischen Grundrechtsschutzes, JZ 2015, 477; *L. Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015; *J. Englisch* in: Englisch/Schaumburg, Europäisches Steuerrecht, 2015, Kap. 12, S. 522.

⁴⁴² Zur Auslegung des Merkmals der „Durchführung“: EuGH v. 16.5.2017 – C-682/15 („Berlioz Investment Fund“), RIW 2017, 454; EuGH v. 22.10.2013 – C-276/12 („Sabou“), RIW 2014, 86; EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 („Akerberg Fransson“), EuGRZ 2013, 124; EuGH v. 1.3.2011 – C-457/09 („Chartry“), Slg 2011, I-819, Rn. 25; *G. Bizioli/C. Sacchetto*, European Constitutional Integration: The Case of Direct Taxation, in: *R. Avi-Jonah/M. Lang*, Comparative Fiscal Federalism, 2nd Ed., 2016, S. 11, 18; *J. Heuer*, Art 51 Abs 1 Satz 1 GRC - Die Bindung der Mitgliedstaaten an die Unionsgrundrechte, 2013; *J. Kokott/L. Dobratz*, Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht, in: *W. Schön/C. Heber* (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 25, 26 ff.; *H. Hahn*, Berührungspunkte zwischen Grundrechte-Charta und deutschem Steuerrecht - Folgerungen aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Akerberg Fransson (Teil 1), ISR 2015, 25, (Teil 2), ISR 2015, 50; *Ch. Starke*, Die Anwendbarkeit der Europäischen Grundrechtecharta auf rein nationale Gesetzgebungsakte, DVBl. 2017, 721; *R. Streinz*, Europarecht: Präzisierung des Anwendungsbereichs des Unionsrechts, JuS 2015, 281; *W. Widmann*, EU-Grundrechte und Umsatzsteuerrecht, UR 2014, 425.

Unionsgrundrechte den nationalen Grundrechtskörper.⁴⁴³ Sie sind in seinen Grenzen bei der Auslegung des Primär- und Sekundärrechts zu berücksichtigen und beschränken dort auch den Unionsgesetzgeber.⁴⁴⁴ Offen ist die Auslegung des Art. 51 Abs. 1 Satz 1 iVm Abs. 2 GrCh insbesondere mit Blick auf die Bedeutung der Charta für das weitgehend nicht harmonisierte nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten außerhalb des materiellen Rechts der indirekten Steuern. Aus der fehlenden positiven Zuweisung der Finanz- und Steuerpolitik an die Europäische Union lässt sich iVm. Abs. 2 eine restriktive Auslegung des Art. 51 Abs. 1 Satz 1 GrCh mit einem entsprechend engen Anwendungsbereich der Charta begründen.⁴⁴⁵ Doch in dem Maße, in dem die positive und negative Integration durch Sekundärrecht und Aktivierung der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts fortschreitet, betreibt die Union de facto Steuerpolitik. Mit der Ausdehnung der positiven Integration des Unionsrechts durch zielorientierte Generalkompetenzen erweitern sich faktisch die Kompetenzen der Europäischen Union und das Gegengewicht des Abs. 2 verliert an Wirkmacht. Im gleichen Maße verlieren die nationalen Grundrechte wegen des Vorrangs des Unionssekundärrechts an Wirkung.⁴⁴⁶ Um überhaupt eine Grundrechtskontrolle zu gewährleisten, müssen die Unionsgrundrechte die Funktion der nationalen Grundrechte übernehmen. Die Grundrechts-

⁴⁴³ Zur Umsetzung dieses Anwendungsvorrangs in Vorlagepflichten: *J. Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht, in: W. Schön/K. Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 39, 79.

⁴⁴⁴ *C. Teetzmann*, Grundrechtsbindung des Unionsgesetzgebers und Umsetzungsspielräume, EuR 2016, 90.

⁴⁴⁵ Für eine restriktive Auslegung des Art. 51 Abs. 1 GrCh: *M. Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265, *L. Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts in der Europäischen Union, 2015, S. 65 – 73; *F. Kirchhof*, Das Steuerrecht zwischen europäischer Integration und nationaler Souveränität, in: J. Brandt (Hrsg.), Europäische Perspektiven im Steuerrecht, 2012, 23, 35.

⁴⁴⁶ Gegen eine überschneidungsfreie Trennung der Geltungsbereiche der nationalen und Unions-Grundrechte: *C. D. Classen*, Zu wenig, zu fundamentalistisch – zur grundrechtlichen Kontrolle „unionsrechtlich determinierter“ nationaler Hoheitsakte, EuR 2016, 304, 311.

charta muss dort gelten, wo nationales Recht durch Sekundärrecht überformt wird und deshalb die nationalen Grundrechte ihre Schutzwirkung wegen des Anwendungsvorrangs des Sekundärrechts vor nationalem Verfassungsrecht nicht entfalten können. Ein Beispiel hierfür ist aus deutscher Perspektive die Zinsschranke des § 4h EStG, die durch Art. 4 der Richtlinie EU/2016/1164⁴⁴⁷ gegen eine Überprüfung der enthaltenen Beschränkungen des objektiven Nettoprinzips am Maßstab des nationalen Verfassungsrechts zumindest für die Zukunft abgesichert wird.⁴⁴⁸

Schwerer ist die Frage zu beantworten, wie die Chartagrundrechte den Geltungsbereich und das Programm der Grundfreiheiten beeinflussen. Ein Teil des Schrifttums geht von einem Konkurrenzverhältnis der Grundfreiheiten und der Freiheitsgrundrechte der Charta aus und folgert aus deren Charakter eines subjektiven Rechts über Art. 52 Abs. 2 GrCh einen Vorrang der Grundfreiheiten vor den Unionsgrundrechten.⁴⁴⁹ Weil die Grundfreiheiten den nationalen Grundrechten vorgehen, würde dadurch jede Grundrechtskontrolle der negativen Integration außer Kraft gesetzt. Grundfreiheiten und Grundrechte dürfen deshalb in kein Rangverhältnis gesetzt, sondern müssen gegeneinander ausgeglichen werden. Das bedeutet nicht, dass die Geltung der Grundrechtscharta über den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten hinaus ausgedehnt werden kann oder gar den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten erweitert. Die Unionsgrundrechte beeinflussen die Grundfreiheiten nur in ihrem Programm in den Grenzen ihres eigenen Anwendungsbereichs.⁴⁵⁰

⁴⁴⁷ Richtlinie (EU) 2016/1164 v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABL L 193/1 v. 19.7.2016.

⁴⁴⁸ Zur daraus folgenden umfassenden Zuständigkeit des EuGH für die Grundrechtskontrolle: *M. Lehner*, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, *IStR* 2016, 265, 272.

⁴⁴⁹ *T. Kingreen* in: *Callies/Ruffert*, *EUV/AEU*, 5. Aufl. 2016, Art. 52 GrCh Rn. 3.

⁴⁵⁰ *M. Lehner*, *IStR* 2016, 265, 268 f.: „Mitgliedstaaten nur im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten (...) an Unionsgrundrechte gebunden“; *F. Wollenschläger*, Anwendbarkeit der EU-Grundrechte im Rahmen einer Beschränkung von Grundfreiheiten, *EuZW* 2014, 577, 580.

Die Geltung der Chartagrundrechte kann aus der Perspektive des deutschen Steuerrechts zu einer Absenkung, aber auch zu einer Anhebung des Schutzniveaus führen.⁴⁵¹ Während damit denkbar erscheint, dass verfahrensrechtliche Datenschutz- und Auskunftsrechte durch den EuGH zugunsten der Steuerpflichtigen im Unionsprimärrecht über die von BVerfG und EGMR entwickelten Standards hinaus angehoben werden,⁴⁵² könnten die aus dem allgemeinen Gleichheitssatz entwickelten Prinzipien der Folgerichtigkeit, der Rechtsanwendungsgleichheit und auch die Rückwirkungsdogmatik hinter dem deutschen Schutzniveau zurückbleiben. Mit der Umsetzung einer gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage⁴⁵³ würden breite Bereiche des Unternehmenssteuerrechts in den Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte fallen. Der EuGH müsste dann aus ihren Bestimmungen ein Referenzsystem zur Entwicklung des unionsrechtlichen Gleichheitssatzes entwickeln.⁴⁵⁴ Das Ergebnis wäre mit den im Richtlinienvorschlag enthaltenen Typisierungen⁴⁵⁵ und unterschiedlichen Ansprüchen an das Realisationsprinzip ein anderes Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips als in den einzelnen Mitgliedstaaten. Ein einheitliches Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips besteht in der Europäischen Union bisher nicht.⁴⁵⁶

⁴⁵¹ Zur steuerspezifischen Konkretisierung und Effektuierung der Unionsgrundrechte: *J. Englisch*, aaO. (Fn. 443), S. 39, 56 ff.

⁴⁵² Exemplarisch zur möglichen unterschiedlichen Ausgestaltung des Schutzniveaus des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung: einerseits, EuGH v. 21.12.2016 – C-203/15 („Vorratsdatenspeicherung“), *EuZW* 2017, 153 und EuGH v. 8.4.2014 – C-293/12 („Vorratsdatenspeicherung“), *EuZW* 2014, 459; andererseits BVerfG v. 10.3.2008 – 1 BvR 2388/03, *BVerfGE* 120, 351 und EGMR v. 17.2.2011 – 12884/03, *NVwZ* 2011, 1503.

⁴⁵³ Siehe oben Fn. 224.

⁴⁵⁴ *A. Eggert*, aaO. (Fn. 301), S. 19 ff. Mit Überlegungen zum unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht: *J. Kokott/L. Dobratz*, aaO. (Fn. 442), S. 25, 32 ff.

⁴⁵⁵ *A. Eggert*, aaO. (Fn. 301), S. 33.

⁴⁵⁶ *M. Lehner*, *IStR* 2016, 265, 270: „Kein unionsweit einheitliches Verständnis steuerlicher Leistungsfähigkeit“.

V. Wettbewerbsrecht

Das europäische Beihilfenrecht verkörpert ungeplant⁴⁵⁷ den schärfsten Eingriff in die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und offenbart stufenweise⁴⁵⁸ die enorme Relevanz wirtschaftspolitischer Lenkung im Steuerrecht.⁴⁵⁹ Seine materiell bereits in den Gründungsverträgen angelegte wirkliche Bedeutung ist lange übersehen worden.⁴⁶⁰ Dabei enthält es bezogen auf den Binnenmarkt keine ungewöhnlichen, zielfernen Regelungen und findet im Welthandelsrecht in Gestalt des WTO-Subventionsüberein-

⁴⁵⁷ W.-H. Roth, Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht – Kommentar, in: U. Becker/W. Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, 119, 126 ff. mit einer Analyse der Entstehungsgeschichte.

⁴⁵⁸ Zur früh entdeckten Bedeutung des Beihilfenrechts für das Steuerrecht: N. Braun Binder, aaO. (Fn. 247), S. 197 f.; H. Kube, Nationales Steuerrecht und europäisches Beihilfenrecht, in: U. Becker/W. Schön, Steuer- und Sozialstaat im europäischen Systemwettbewerb, 2005, 99, 100.

⁴⁵⁹ J. Blumenberg, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, ifst-Schrift Nr. 516, 2017, S. 36 ff.; J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175; A. Cordewener/T. Henze, EU-Beihilfenverbot und nationale Unternehmensbesteuerung, FR 2016, 756; C. Jochimsen/G. Kleve, Steuerpraktiken und das Verbot unzulässiger Beihilfen – merkliche Zuspitzung einer komplexen Fragestellung, IStR 2017, 265; J. Hey, EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, StuW 2015, 331; R. Ismer/S. Piotrowski, The Selectivity of Tax Measures: A Tale of Two Consistencies, Intertax 45 (2015), 559; A. Linn/B. Pignot, Mögliche Verstöße gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot in nationalen Begünstigungstatbeständen. Zentrale Merkmale des steuerlichen Beihilfebegriffs, StuB 2016, 573; R. Martini, Rechtsfolgen unionsrechtswidriger Beihilfen im Steuerrecht, StuW 2017, 101, 107; A. Musil, Europäisches Beihilfenrecht und nationales Steuerrecht, FR 2014, 953; A. Schnitger, Der Einfluss des Beihilfenrechts auf die direkten Steuern in Deutschland, IStR 2017, 421; W. Schön, Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence, in: I. Richelle/W. Schön/E. Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 3.

⁴⁶⁰ Erste Wahrnehmung durch die DStJG: F. Vanistendael, Steuerliche Hilfsmaßnahmen und schädliche Steuerkonkurrenz, in: J. Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DStJG 23 (2000), 299; konsolidierend S. Lammel/E. Reimer, Europäisches Unternehmenssteuerrecht. Eine Einführung, in E. Reimer (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht, 2007, 164, 183 ff.

kommens (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures)⁴⁶¹ eine schwächere Parallele.⁴⁶² Für das Steuerrecht ist das Beihilfenrecht mit der Regulierung des Steuerwettbewerbs durch ein Diskussionspapier erschlossen worden, das den schädlichen Steuerwettbewerb auf die politische Agenda brachte.⁴⁶³ Die Kommission sieht in der Beihilfenkontrolle eine Ergänzung der Politik der positiven Integration mit dem Ziel des fairen Steuerwettbewerbs.⁴⁶⁴ Dadurch hat das Beihilfenrecht für das Steuerrecht eine Dynamik entwickelt, mit der der Aufbau der Dogmatik kaum Schritt halten konnte und Zweifel daran begründete, ob die Kommission die an sich selbst gestellten Ansprüche erfüllen kann.⁴⁶⁵ In den von der Kommission aufgegriffenen Fällen Apple, Fiat und Starbucks hat sie begonnen, eine eigene Auslegung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zu entwickeln.⁴⁶⁶ Mit dem Schwert des Beihilferechts könnte sie Verrechnungspreisstandards langfristig stärker beeinflussen als der EuGH durch die

⁴⁶¹ Zur Subventionskontrolle im Welthandelsrecht und der Interventionsproblematik aus globaler Sicht: *Ch. Trottmann*, Gleichbehandlung und Neutralität im Internationalen Ertragsteuerrecht aus Sicht des Welthandelsrechts (WTO), Die Vorgaben der Subventions- und Diskriminierungsverbote für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, 2010, S. 55 ff.; 78 ff. Zur Übernahme des Beihilfenbegriffs des WTO-Abkommens in CETA: *P. Reinhold*, CETA: „A good deal“ für die europäische Beihilfepolitik?, EWS 2016, 136, 141.

⁴⁶² *R. Luja*, EU State Aid Control: Balancing Tax Benefits and Fair Competition in the Pursuit of an Internal Market, in: *R. Avi-Jonah/M. Lang*, Comparative Fiscal Federalism, 2nd Ed., 2016, 83, 100.

⁴⁶³ Oben unter II 4 d.

⁴⁶⁴ Deutlich: *M. Vestager*, Working together for fairer taxation, Speech, The Tax Dialogue, Copenhagen, 2 September 2016: „(...) agreeing good tax laws at EU level is not enough if Member States do not implement them properly“.

⁴⁶⁵ *J. Hey*, StuW 2015, 331, 344: „würde die Kommission überfordern“.

⁴⁶⁶ *W. Frenz*, Steuerwettbewerb und Beihilfeverbot – die Fälle Fiat, Starbucks und McDonalds, DSStZ 2016, 142; kritisch *W. Haslehner*, Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law, in: *I. Richelle/W. Schön/E. Traversa* (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 133, 144 ff.; rechtfertigend: *R. Szudoczky*, Double Taxation Relief, Transfer Pricing Adjustments and State Aid Law: Comments, in: *I. Richelle/W. Schön/E. Traversa* (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 163; *A. Linn*, Die Beihilfenverfahren in Sachen Amazon, Apple, Fiat und Starbucks – Eine neue Dimension der Selektivität?, IStR 2015, 114.

Grundfreiheiten⁴⁶⁷ oder die OECD⁴⁶⁸. Mit einem weiten Verständnis seines Anwendungsbereichs könnte in Deutschland auch der mühsam erreichte Erbschaftsteuereinkompromiss mit seiner Begünstigung für Unternehmensvermögen der Beihilfenkontrolle unterliegen.⁴⁶⁹ Folgt man der Begriffsbildung der Kommission in ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe v. 19.7.2016⁴⁷⁰ dürfte sich selbst hinter den deutschen AfA-Tabellen eine Beihilfe verbergen, besonders dort, wo sich Rechtsprechung offen gegen die Verwaltungspraxis gestellt hat.⁴⁷¹ Ungeklärt sind weiterhin die Fragen der Fokussierung des Referenzsystems⁴⁷², der zutreffenden Dimension der Selektivität⁴⁷³ und wieder der Rechtfertigung.⁴⁷⁴ Offen ist ihr Verhältnis zu den Grundfreiheiten.⁴⁷⁵ Erst am Beginn steht die Entdeckung

⁴⁶⁷ W. Schön, Transfer Pricing, the Arm's Length Standard and European Union Law in: I. Richelle/W. Schön/E. Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 73, 75 ff.

⁴⁶⁸ S. Rasch, Tax Rulings und Beihilfenrecht im Fokus der EU-Kommission – Transferpreisvereinbarungen als unerlaubte Beihilfen? IWB 2015, 163.

⁴⁶⁹ E. Reimer, Reform der Erbschaftsteuer: Verschonungen verstoßen gegen EU-Recht, BB 2016, Heft 14, I; J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, 1175.

⁴⁷⁰ Kommission, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. C 262/1 v. 19.7.2016; dazu P. S. Stöbener de Mora, Überall Beihilfen? – Die Kommissionsbekanntmachung zum Beihilfebegriff, EuZW 2016, 685.

⁴⁷¹ H. Anzinger in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 278. Lfg. März 2017, § 7 Rn. 28.

⁴⁷² H. Kube, aaO. (Fn. 400), S. 41, 46; Prinzipienbildend: R. Ismer/A. Karch, Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, IStR 2014, 130.

⁴⁷³ W. Schön, aaO. (Fn. 459), S. 3, 15 ff.

⁴⁷⁴ Insbesondere zur Grundfrage der Selektivität: J. Englisch in: Englisch/Schaumburg, Europäisches Steuerrecht, 2015, Kap. 9 S. 440 ff.; J. Hey, StuW 2015, 331, 339 ff.; Ismer/S. Piotrowski, Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, IStR 2015, 257, 259 ff.; A. Musil, Europäisches Beihilferecht und nationales Steuerrecht, FR 2014, 953, 954; A. Schnitger, Zur Selektivität einer steuerlichen Maßnahme im Beihilfenrecht, IStR 2017, 84.

⁴⁷⁵ Für ein auf die Reichweite der Grundfreiheiten abgestimmtes Programm der Beihilfenkontrolle: H. Kube/E. Reimer/Ch. Spengel, EC Tax Review 25 (2016), 247 unter 4.3.1.

mittelbarer Beihilfen.⁴⁷⁶ Wenn die in den AfA-Tabellen von der Verwaltungspraxis vorgeschlagene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines PKW 6 Jahre beträgt, die Rechtsprechung dem widersprechend mindestens 8 Jahre annimmt, und statistisch die typische Nutzungsdauer eines PKW in Deutschland 18 Jahre, die bestimmter deutscher Marken sogar bei 25 Jahren liegt, wäre mit dem Befund einer Beihilfe noch nicht geklärt, ob sie unmittelbar aus einer Steuervergünstigung zu Gunsten des AfA-Berechtigten oder mittelbar aus der bewirkten Absatzförderung zugunsten des Automobilherstellers abzuleiten wäre. Im neuen deutschen Investmentsteuerrecht ist die mittelbare Beihilfe zu Gunsten der Kapitalverwaltungsgesellschaften noch greifbarer.⁴⁷⁷ Die Schwierigkeiten der Identifikation und Bemessung mittelbarer Beihilfen lassen an der Durchsetzbarkeit einer effektiven Beihilfenkontrolle zweifeln.⁴⁷⁸ Unsicherheiten bei der Quantifizierung des gewährten Vorteils schließen mittelbare Beihilfen aber nicht generell von der Beihilfenkontrolle aus.⁴⁷⁹ Das Beihilfenrecht wäre andernfalls zu leicht und zweckwidrig durch Produktsubventionen zu umgehen. Deshalb sind geeignete Methoden zur Quantifizierung mittelbarer Beihilfen zu entwickeln.

Trotz der immensen Bedeutung im Steuerrecht ist die im Beihilfenrecht angelegte Folgerichtigkeitskontrolle keine Kompetenzüberschreitung. Grenzen ergeben sich aber aus den Unionsgrundrechten.⁴⁸⁰ Die Kommission darf, unter der großen Masse beihilferechtswidriger Vorschriften und Entscheidungen, Einzelfälle nicht zufällig aufgreifen. Um dem unionsrechtlichen Gleichheitssatz zu genügen, muss sie ein planvolles Vorgehen dokumentieren. Hier gilt nichts anderes als im deutschen Baurecht für die

⁴⁷⁶ Dazu J. Hey, *StuW* 2015, 331, 342.

⁴⁷⁷ H. Anzinger, Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Investmentbesteuerung (Investmentsteuerreformgesetz – InvStRefG)“ - BT-Drucksache 18/8045 v. 6.5.2016, S. 4 f.

⁴⁷⁸ J. Hey, *StuW* 2015, 331, 342; C. Jennert/B. Ellenrieder, Unternehmensbesteuerung im Lichte des EU-Beihilfenrechts, *EWS* 2011, 305, 311.

⁴⁷⁹ J. Englisch in: Englisch/Schaumburg, *Europäisches Steuerrecht*, 2015, Kap. 9, S. 441: „Keine ‚Stoffgleichheit‘ zwischen Steuervorteil und Begünstigungswirkung zu fordern“.

⁴⁸⁰ Zur Bindung der Organe der EU an die Unionsgrundrechte auf allen Stufen der Beihilfenkontrolle: M. Lehner, *IStR* 2016, 265, 271.

Beseitigung von Schwarzbauten⁴⁸¹. Schließlich sind Maßstäbe für die Ermessensausübung der Kommission für die Bewilligung von steuerlichen Beihilfen rechtlich zu strukturieren.⁴⁸² Dazu sind neue Beihilfeleitlinien zu entwickeln und die bestehenden Leitlinien, dort wo ermessensleitende Grundentscheidungen getroffen werden, vom Tertiär- in das Sekundärrecht zurückzuziehen.

Die Ausdehnung des Beihilfenrechts im Steuerrecht gibt schließlich Anlass, auf der Rechtsfolgenseite über die Schranken der unionsrechtlichen Einschränkung des Vertrauensschutzes und über Wege nachzudenken,⁴⁸³ auf denen der Steuerpflichtige ex ante Rechtssicherheit erlangen kann. Wo er das Risiko der Qualifikation und Durchführbarkeit von Steuervergünstigungen alleine trägt, werden Steuergesetzgeber zu leichtfertiger Steuerpolitik verleitet⁴⁸⁴ und das Vertrauen in eine funktionierende Rechtsordnung zerstört. Das Ziel der wirksamen Durchsetzung des Beihilfenrechts schließt aber eine verantwortungsorientierte Risikoverteilung nicht aus, wenn darin die erheblichen Möglichkeiten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, beihilferechtswidrige Steuervergünstigungen zu erkennen und unmittelbar oder durch Interessenverbände und Berater sowohl die Gesetzgebung als auch die Auslegung der Steuergesetze zu beeinflussen. Verfassungsrechtlich ist die Notifizierung durch den Mitgliedstaat geboten. Der Steuerpflichtige hat darauf einen Anspruch,⁴⁸⁵ aber oft kein Interesse daran, diesen Anspruch durchzusetzen. Wo er chancenorientiert Unsicherheiten bewusst in Kauf nimmt und Möglichkeiten der Einflussnahme ungenutzt lässt, muss er auch die Risiken tragen.⁴⁸⁶ In den

⁴⁸¹ Zu diesen Anforderungen: *W. Benkert*, Anforderungen an ein Beseitigungskonzept bei einer größeren Anzahl von Schwarzbauten, ThürVBl 2015, 134.

⁴⁸² Ebenso *Ismar/S. Piotrowski*, IStR 2015, 257, 267.

⁴⁸³ Dazu *R. Martini*, StuW 2017, 101, 104.

⁴⁸⁴ *R. Martini*, StuW 2017, 101, 107.

⁴⁸⁵ *J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer*, BB 2017, 1175, 1187 f.

⁴⁸⁶ Mit Kritik an den Haftungsausschlüssen in Mandatsverträgen: *J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer*, BB 2017, 1175, 1188.

wenigen verbleibenden Fällen verdient der rechtspolitische Vorschlag einer (Straf-)Zahlungsverpflichtung des Mitgliedstaats⁴⁸⁷ Beachtung. Ob daneben ein individueller unionsrechtlicher Anspruch auf verbindliche Feststellung der Vereinbarkeit einer steuerrechtlichen Regelung gegen die Kommission besteht, ist zweifelhaft. Vor dem Hintergrund der irischen Weigerung gewährte steuerliche Beihilfen zurückzufordern,⁴⁸⁸ scheint auch die im Schrifttum geäußerte Sorge unbegründet, die Mitgliedstaaten könnten zu beihilferechtswidrigen Lenkungsnormen verleitet werden, wenn sie den Rückforderungsbetrag selbst erhalten würden.⁴⁸⁹ Die Kommission hat versucht, durch eine Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Rechtssicherheit zu erzeugen, konnte damit aber nur Vertrauen zerstören, weil ihr die Kompetenz zur verbindlichen Begriffsbildung fehlt. Es ist daher eine der Aufgaben der europäischen Steuerrechtswissenschaft, Tatbestand und Rechtsfolgen der unionsrechtlichen Beihilfe zu strukturieren, bis die Rechtsprechung das System des Beihilfenrechts rechtssicher verdichtet hat.

VI. Verhältnis zu anderen Koordinationsräumen

Die Regulierung des internationalen Steuerwettbewerbs⁴⁹⁰ ist eine politische Steuerungsaufgabe, die die Europäische Union in Kooperation und im Wettbewerb mit anderen Koordinationsräumen wahrnimmt.⁴⁹¹ Dabei ist das Kernproblem kein Binnenmarktspezifisches. Im Bereich der direkten Steuern und im Anwendungsbereich von Doppelbesteuerungsabkom-

⁴⁸⁷ J. Brandau/L. Neckenich/D. Reich/E. Reimer, BB 2017, 1175, 1187; R. Martini, Stuw 2017, 101, 111.

⁴⁸⁸ F.A.Z. v. 17.8.2017, S. 17.

⁴⁸⁹ H. Kube/E. Reimer/Ch. Spengel, EC Tax Review 25 (2016), 247 unter 4.3.3.

⁴⁹⁰ Zu Gründen, Rechtfertigung und Wirkungen: J. Hey, Wettbewerb der Steuerrechtsordnungen, in: E. Reimer (Hrsg.), Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht, 2007, 295, 303; A. Schmehl, Nationales Steuerrecht im internationalen Steuerwettbewerb, in: W. Schön/K. Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, 99.

⁴⁹¹ E. Reimer, aaO. (Fn. 349), S. 21 unter IV.

men widersprechen sich die Binnenmarktziele und der Zweck der Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung durch eine angemessene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nicht. Sie bedingen sich vielmehr. Das in Art. 293 EGV bis zum Vertrag von Amsterdam formulierte Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung lebt im Vertrag von Lissabon im Binnenmarktziel weiter.⁴⁹²

Sowohl die positive wie auch die negative Integration des Internationalen Steuerrechts der Mitgliedstaaten vollziehen sich in einem Kooperationsverhältnis der Europäischen Union mit den Koordinationsräumen der OECD und der G 20. Während die Doppelbesteuerungsabkommen den Maßstab für die angemessene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse bilden und ihrerseits durch die in der OECD koordinierten Verteilungsmaßstäbe vorgezeichnet werden, können das Sekundärrecht und im Rang darunter, über die Rechtsprechung des EuGH,⁴⁹³ auch Empfehlungen nach Artt. 288, 292 AEUV⁴⁹⁴ die Abkommensauslegung beeinflussen. *Moris Lehner* hatte bereits früh darauf hingewiesen, dass Begriffsdefinitionen der Europäischen Union in ein Spannungsverhältnis zu Versuchen der Begriffsharmonisierung der OECD treten. Die mit jeder regionalen Regulierung verbundenen Asymmetrien⁴⁹⁵ sprechen für Zurückhaltung bei der positiven Integration eines autonom im Unionsrecht koordinierten Internationalen Steuerrechts. Selbst wenn die Koordination zwischen den Organen der Europäischen Union und der OECD gelingt,⁴⁹⁶ bleibt der EuGH

⁴⁹² *J. Billau*, aaO (Fn. 428), S. 371; *D. Gutman*, How to avoid Double Taxation in the European Union? in: I. Richelle/W. Schön/E. Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 63, 67; wohl auch *D. Dürrschmidt*, „Europäisches Steuerrecht“ nach Lissabon, NJW 2010, 2086, 2088, mit der Befürchtung, dass sich eine andere Interpretation durchsetzen könnte.

⁴⁹³ *E. Reimer*, aaO. (Fn. 349), S. 21 unter IV. Zur Bedeutung von Empfehlungen der Kommission für die Auslegung von Sekundärrecht in der Rechtsprechung des EuGH: *H. Anzinger*, Qualitätssteigerung der Berichterstattung über die Unternehmensführung durch Abweichungsbericht und effizientes Monitoring, NZG 2015, 969, 972.

⁴⁹⁴ Exemplarisch: Empfehlung der Kommission v. 28.1.2016 zur Umsetzung von Maßnahmen zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen, C(2016)271.

⁴⁹⁵ *E. Reimer*, aaO. (Fn. 349), S. 21 unter IV.

⁴⁹⁶ Gute Ansätze werden immer deutlicher sichtbar, exemplarisch: Rat/OECD, Towards a more certain tax environment: fighting BEPS, improving certainty and fighting tax

bei der Auslegung des Sekundärrechts frei. Das schließt nicht aus, dass sich seine Rechtsprechung auch auf andere Integrations- und Koordinationsräume auswirkt.⁴⁹⁷ Umgekehrt kann auch die transnationale Harmonisierung des Steuerrechts auf den Ausgleich der Binnenmarktziele mit den übrigen Zielen der Union und der Kompetenzordnung der Union einwirken. Konflikte zwischen der Umsetzung des OECD/G 20-BEPS-Aktionsplans und den Grundfreiheiten⁴⁹⁸ müssen auf der Tatbestands- oder Rechtfertigungsebene der Grundfreiheiten gelöst werden.

Das Unionsrecht, insbesondere die Grundfreiheiten, überlassen den Mitgliedstaaten die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und schreiben keine Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung vor.⁴⁹⁹ Sie gebieten aber eine binnenmarktfreundliche – einheitliche – Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, etwa nach den Auslegungsvorschlägen

crime and terrorism, Supplementary note prepared by the OECD and the Slovak Presidency, Informal ECOFIN, September 10, 2016.

⁴⁹⁷ Exemplarisch: Zur Bedeutung der Grundfreiheiten für den Integrationsraum der bilateralen Verträge mit der Schweizerischen Eidgenossenschaft: *M. Sunde*, Entfalten die Grundfreiheiten ihre steuerlichen Auswirkungen auch im Verhältnis zur Schweiz? Besprechung des EuGH-Urteils vom 28.2.2013 – C-425/11, *Ettwein*, IStR 2013, 568.

⁴⁹⁸ Mit Beispielen *G. Kofler*, aaO. (Fn. 253), S. 2, 20; *A. Rust*, Der BEPS Aktionspunkt 2 zur Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen und seine Vereinbarkeit mit den Diskriminierungsverboten der Doppelbesteuerungsabkommen und des AEUV, in: *W. Schön* (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, 89, 104 f.

⁴⁹⁹ *E. Reimer*, The Abolition of Article 293 EC: Comments on Hofmann's Analysis, in: *A. Rust* (Hrsg.), *Double Taxation within the European Union*, 2011, 87, 93; EuGH v. 14.11.2006 – C-513/04 („Kerckhaert-Morres“), Slg 2006, I-10967; EuGH v. 12.2.2008 – C-67/08 („Block“), Slg 2009, I-883; EuGH v. 16.7.2009 – C-128/08, Slg 2009, I-6823; diese Rspr. kritisierend: *G. Kofler*, Double Taxation and European Law: Analysis of the Jurisprudence, in: *A. Rust* (Hrsg.), *Double Taxation within the European Union*, 2011, 97, 132; *S. van Thiel*, Double Burdens on Cross-Border Economic Activity within the European Union, in: *R. Avi-Jonah/M. Lang*, *Comparative Fiscal Federalism*, 2nd Ed., 2016, S. 103, 113 ff. Entscheidungsmaßstäbe für die Anwendung der Grundfreiheiten zur Aufteilung der Besteuerungsansprüche aus Doppelbesteuerungsabkommen entwickelnd: *A. Rust*, How European Law Could Solve Double Taxation, in: *A. Rust*, *Double Taxation within the European Union*, 2011, 137, 150 ff.; zuvor *R. Wernsmann*, Zunehmende Europäisierung und Konstitutionalisierung als Herausforderungen, in: *W. Schön/K. Beck*, *Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts*, 2009, 161, 173 ff.

der OECD⁵⁰⁰ und unter Berücksichtigung des „New Approach“ der Qualifikationsverkettung und der Methode der Entscheidungsharmonie.⁵⁰¹ Vor diesem Hintergrund sind aus den Grundfreiheiten auch der Gedanke der gegenseitigen Anerkennung⁵⁰² und obligatorische Schiedsverfahren⁵⁰³ fortzuentwickeln. Das kann, muss aber nicht, durch Maßnahmen der aktiven Rechtsangleichung begleitet werden.

Eine Kompetenz, auf den Abschluss, die Ausgestaltung und die Vertragstreue bei der Durchführung von Doppelbesteuerungsabkommen durch Sekundärrecht Einfluss zu nehmen, folgt spätestens nach dem Wegfall des früheren Art. 293 EGV⁵⁰⁴, der in der Beseitigung der Doppelbesteuerung als Auftrag, eine primäre Kompetenz der Mitgliedstaaten regelte,⁵⁰⁵ aus

⁵⁰⁰ P. Pistone, Clashes with European Law, Multilateral Tax Treaties and CCCTB, in: A. Rust (Hrsg.), Double Taxation within the European Union, 2011, 187, 195.

⁵⁰¹ Oben Fn. 439.

⁵⁰² Dazu oben Fn. 429. Mit einer Analyse und Perspektiven: E. Reimer, Taxation – an Area without Mutual Recognition? in: I. Richelle/W. Schön/E. Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 197, 204 ff.; 215 ff.

⁵⁰³ Mit diesem Vorschlag D. Gutman, How to avoid Double Taxation in the European Union? in: I. Richelle/W. Schön/E. Traversa, Allocating Taxing Powers within the European Union, 2013, S. 63, 70 f. und R. Ismer, MAP and Arbitration as Remedies for Double Burdens: Evolutionary Law-Making through Procedural Rather Than Substantive Rules?, in: A. Rust, Double Taxation within the European Union, 2011, 211, 220 ff.

⁵⁰⁴ Zu Entstehungsgeschichte und Auslegung: J. Billau, aaO (Fn. 428), S. 147 ff.; H. Hofmann, Double Tax Agreements: Between EU Law and Public International Law, in: A. Rust (Hrsg.), Double Taxation within the European Union, 2011, 75, 76; E. Reimer, The Abolition of Article 293 EC: Comments on Hofmann's Analysis, in: A. Rust (Hrsg.), Double Taxation within the European Union, 2011, 87, 88 ff.

⁵⁰⁵ D. Dürrschmidt, „Europäisches Steuerrecht“ nach Lissabon, NJW 2010, 2086, 2089; K. Lenaerts, aaO. (Fn. 389), S. 29, 41; M. Lehner, Der Einfluss des Europarechts auf die Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2001, 329, 330; mit der Auslegung der Verpflichtung aus Art. 293 EGV als gesamthänderische Verpflichtung der Europäischen Union und Skepsis hinsichtlich der Kompetenzgrundlagen: M. Lehner, Beseitigt die neue Verfassung für Europa die Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung? IStR 2005, 397, 398: „Mit dem Wegfall der in Art. 293 EGV enthaltenen Verpflichtung zur Beseitigung der Doppelbesteuerung in der Gemeinschaft entfällt die bislang einzige Möglichkeit, eine gegenüber den Mitgliedstaaten zwar nur subsidiäre, aber dennoch spezifische Rechtssetzungskompetenz von Gemeinschaftsorganen auf dem Gebiet der direkten Steuern zu begründen“.

Art. 115 AEUV.⁵⁰⁶ Bedarf und Überlegenheit unionsspezifischer Musterdoppelbesteuerungsabkommen und eines multilateralen DBA sind bisher aber nicht hinreichend begründet worden. Für den EuGH könnte sich in der Bedeutung der Doppelbesteuerungsabkommen für den Rechtfertigungsgrund der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse ein neues Betätigungsfeld eröffnen. Perspektivisch könnte darüber nachgedacht werden, welche Rolle ihm bei der Auslegung von DBA zukommt. Beim geltenden Stand der Harmonisierung muss er die Auslegung des Anwenderstaates übernehmen.

VII. Perspektiven

Die Zukunft der positiven und negativen Integration des materiellen Steuerrechts in der EU liegt in den Chancen eines koordinierten Steuerwettbewerbs. In ihm können nationale Experimente den Vorrat an Ideen vergrößern, Reformoptionen erprobt und Unterschiede in den Steuer- und Rechtskulturen,⁵⁰⁷ als Teil der nationalen Identitäten,⁵⁰⁸ spannungsfrei integriert werden. Die Vielfalt der Steuerrechtsordnungen trägt dem Charakter des Steuerrechts als Kernbereich staatlicher Souveränität⁵⁰⁹ und der Europäischen Union als Verbund souveräner Staaten Rechnung. Deshalb gebietet das Binnenmarktziel in der bestehenden Kompetenzordnung keine vollständige Angleichung der nationalen Steuerrechtsordnungen.

⁵⁰⁶ J. Billau, aaO (Fn. 428), S. 376 mit dem Vorschlag einer Richtlinie über die Beseitigung der schädlichen Doppelbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt auf den S. 378–381.

⁵⁰⁷ Rechtsvergleichend E. Reimer, Unterschiede und Gemeinsamkeiten in der Steuerrechtskultur der EU-Staaten, in: J. Brandt (Hrsg.), Europäische Perspektiven im Steuerrecht, 2012, 37, 63: „Die Europäische Steuerrechtskultur lebt von ihrer geordneten aber doch bunten Vielfalt“. C. Fuest, Steuersystem in Europa – Quo Vadis?, in: J. Krutthoffer-Röwekamp (Hrsg.), Die Rechtsprechung des EuGH in ihrer Bedeutung für das nationale und internationale Recht der direkten Steuern, 2010, 167.

⁵⁰⁸ K. Vogel, *StuW* 1993, 380, 383: „wertvoll ist eher die Vielfalt“. Zum unionsrechtlichen Begriff und Schutz der „nationalen Identität“: A. Haaratsch, Nationale Identität aus europarechtlicher Sicht, *EuR* 2016, 131, 132; Ch. Hillgruber in: J. Isensee/P. Kirchhof, *Handbuch des Staatsrechts*, 3. Aufl. 2004, § 32 Rn. 82.

⁵⁰⁹ K. Vogel, *StuW* 1993, 380, 383 „Kernbestandteil staatlicher Selbstbestimmung“.

Zur Verwirklichung des Binnenmarktes genügt es, die Vielfalt der Systeme durch koordinierende Maßnahmen binnenmarktkompatibel abzustimmen.⁵¹⁰ Die damit aufrechtzuerhaltende Modularisierung und Segmentierung der Steuerrechtsordnungen verringert die rechtspolitische Komplexität von Reformen, die in vereinheitlichten Systemen schwer fallen.⁵¹¹ Positive und negative Integration des Unionsrechts in das materielle Steuerrecht dient vor diesem Hintergrund zuerst der Koordination, der Durchsetzung und dem fairen Wettbewerb der nationalen Steuerrechtsordnungen. Die Beihilfenkontrolle sichert Transparenz und Fairness dieses Wettbewerbs, während die Marktfreiheiten den Korridor bilden, in dem die Mitgliedstaaten ihre Steuersysteme binnenmarktkonform abstimmen können. Diese „stille“ Harmonisierung muss nicht notwendig im Integrationsraum der Union stattfinden. Die steuerbezogenen Binnenmarktziele könnten auch in größeren Koordinationsräumen erreicht werden. Umgekehrt schließen die Binnenmarktziele nicht aus, dass sich einzelne Mitgliedstaaten, wo dies erforderlich ist, zu einer weitergehenden Rechtsangleichung entschließen.⁵¹² Das kann, muss aber nicht im Rahmen des Instituts der Verstärkten Zusammenarbeit im Organisationsraum der Union vollzogen werden und kann auch Instrumente der offenen Koordination einbeziehen. Die Union befindet sich damit ihrerseits im Wettbewerb sowohl mit territorial weiter als auch mit territorial enger gefassten Integrations- und Koordinationsräumen, deren Maßnahmen es ihrerseits abzustimmen gilt. Und wie die Abstimmung verschiedener Tonwellen mit dem Ziel, harmonische Klänge in akustisch imperfekten Räumen zu erzeugen, setzt dies Experimente und Planung voraus. Wo die anspruchsvolle Abstimmung gelingt, ist das Ergebnis der Eintönigkeit überlegen.

⁵¹⁰ Mit Vorschlägen und dem Begriff der „Koordinierungsgesetzgebung“: *H. Kube*, aaO. (Fn. 400), S. 41, 56.

⁵¹¹ *E. Reimer*, aaO. (Fn. 349), S. 21 unter IV (Verlust von Flexibilität und Reaktionsgeschwindigkeit). Zur Versteinerung des weitgehend vollharmonisierten Umsatzsteuersystems in der Europäischen Union: *S. Lampert*, Perspektiven der Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern in der Europäischen Union, *EuZW* 2013, 493, 496.

⁵¹² Exemplarisch: BMF, Grünbuch der Deutsch-Französischen Zusammenarbeit – Konvergenzpunkte bei der Unternehmensbesteuerung v. 1.2.2012; zu Chancen und Risiken binationaler Kooperationen: *S. Lampert*, *EuZW* 2013, 493, 497.