

§ 5 EU-Steuern – Kompetenzrechtliche Lage und Entwicklungsperspektiven

Hanno Kube

I. Ein Thema von wachsender Bedeutung

In der politischen Diskussion über die künftige Finanzierung der Europäischen Union spielen EU-Steuern eine wachsende Rolle. In den Schlussfolgerungen des Europäischen Rates von Juli 2020 wurden neue, EU-steuerbasierte Eigenmittel perspektivisch klar benannt.¹ Der Rat, die Kommission und das Europäische Parlament haben sich in einer Interinstitutionellen Vereinbarung von Dezember 2020 auf einen Fahrplan zur Einführung derartiger, EU-steuerbasierter Eigenmittel verständigt.² Auf dieser Grundlage hat die Kommission im Juli 2021 Entwürfe für eine CO₂-Grenzausgleichsabgabe³ und für die Überarbeitung des Emissionshandelssystems⁴ vorgelegt. Der Regelungsentwurf für eine EU-Digitalsteuer soll in Kürze folgen, wenn nicht die OECD mit einem vergleichbaren Konzept bis Herbst 2021 voranschreitet. Gemäß der Interinstitutionellen Vereinbarung soll der Rat sodann bis Mitte 2022 über die neuen Abgaben entscheiden. Ab Anfang 2023 sollen sie erhoben werden. Zeitlich noch weiter in die

¹ Europäischer Rat, Außerordentliche Tagung des Europäischen Rates (17., 18., 19., 20. und 21. Juli 2020) – Schlussfolgerungen, EUCO 10/20, Rdnr. 145 ff.

² Interinstitutionelle Vereinbarung vom 16.12.2020 zwischen dem Europäischen Parlament, dem Rat der Europäischen Union und der Europäischen Kommission über die Haushaltsdisziplin, die Zusammenarbeit im Haushaltsbereich und die wirtschaftliche Haushaltsführung sowie über neue Eigenmittel, einschließlich eines Fahrplans im Hinblick auf die Einführung neuer Eigenmittel, ABl. 2020 L 433I/28.

³ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates zur Schaffung eines CO₂-Grenzausgleichssystems vom 14.7.2021, KOM (2021) 564 endg.

⁴ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2003/87/EG über ein System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Union, des Beschlusses (EU) 2015/1814 über die Einrichtung und Anwendung einer Marktstabilitätsreserve für das System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten in der Union und der Verordnung (EU) 2015/757 vom 14.7.2021, KOM (2021) 551 endg.

Zukunft reichen die ergänzenden Planungen zur Einführung einer Finanztransaktionsteuer und einer Körperschaftsteuerbasierten Einnahmequelle (GKKB). Diesbezüglich will die Kommission bis Juni 2024 Vorschläge unterbreiten, so dass diese Abgaben Anfang 2026 erstmals erhoben werden können. Bereits mit dem Eigenmittelbeschluss 2020⁵ – also für den Zeitraum von 2021 bis 2027 – eingeführt wurde die neue Eigenmittelkategorie der Plastikabgabe.

Im Angesicht der weiter steigenden Finanzierungsbedarfe einer mit großen Aufgaben konfrontierten Europäischen Union, insbesondere aber auch im Angesicht der erheblichen Tilgungslasten, die sich aus der NGEU-Kreditaufnahme der EU in Höhe von 750 Mrd. Euro ergeben, könnten die Mitgliedstaaten geneigt sein, der Einführung neuer, EU-steuerbasierter Finanzierungsquellen der Union zuzustimmen. Dies wirft kompetenzrechtliche Fragen auf.

II. Kompetenzrechtliche Lage

1. Begriff der EU-Steuer

Als EU-Steuern sind Steuern zu begreifen, die durch die EU geregelt werden oder deren Erträge dem EU-Haushalt zufließen, sei es unmittelbar oder vermittelt durch das Eigenmittelsystem. Ob eine Steuer durch die EU oder durch die Mitgliedstaaten verwaltet wird, soll im Rahmen dieser Analyse dagegen nicht interessieren. Denn entscheidend kommt es auf Ausgestaltung und Ertragszufluss an.

2. Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung

Nach dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV) verfügt die EU über die Kompetenzen, die ihr zur Ausübung von den Mitgliedstaaten übertragen wurden. Dies gilt auch für das Steuerwesen.

⁵ Beschluss (EU, Euratom) 2020/2053 des Rates vom 14. Dezember 2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABL. 2020 L 424/1.

3. Abschließender Charakter des Eigenmittelsystems

Die einzige Vertragsvorschrift, die sich unmittelbar auf die Finanzierung der Union bezieht, ist Art. 311 AEUV. Nach dieser Vorschrift speist sich der Unionshaushalt „unbeschadet der sonstigen Einnahmen vollständig aus Eigenmitteln“ (Art. 311 Abs. 2 AEUV). „Sonstige Einnahmen“ sind allein ergänzende Einnahmen, die anlässlich der Aufgabenerfüllung der Union – gleichsam beiläufig – anfallen, wie etwa Gebühren, Strafzahlungen und die Steuern der EU-Bediensteten. Die „sonstigen Einnahmen“ können deshalb von vornherein keine grundsätzliche Bedeutung für die Unionsfinanzierung haben; eigenständige Besteuerungskompetenzen lassen sich hierauf keinesfalls stützen. Auch die Regelungen der Art. 323 AEUV (Finanzmittel für Verpflichtungen gegenüber Dritten), Art. 325 AEUV (Betrugsbekämpfung) und Art. 352 AEUV (Vertragsabrundungskompetenz) erweitern die finanziellen Kompetenzen der Union nicht, sondern bewegen sich in ihrem Rahmen. Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, dass sich auch im Übrigen keine Kompetenzen der Union in den Verträgen finden, Steuern mit Fiskalzweck auszugestalten und zu erheben. Das Eigenmittelsystem gemäß Art. 311 AEUV hat abschließenden Charakter.

4. Begriff der Eigenmittel

Die Eigenmittel bilden somit das finanzielle Rückgrat der Union. Eigenmittel sind alle Mittel, die in dem vom Rat verabschiedeten und von den Mitgliedstaaten ratifizierten Eigenmittelbeschluss (Art. 311 Abs. 3 AEUV) als Eigenmittel ausgewiesen sind. Es gibt keinen *numerus clausus* zulässiger Eigenmittel. Nach Maßgabe des von 2021 bis 2027 geltenden Eigenmittelbeschlusses 2020 sind die Eigenmittel der Union auf 1,4 % der Summe der Bruttonationaleinkommen (BNE) der Mitgliedstaaten beschränkt (+ 0,6 % zur Deckung der NGEU-Schulden). Die jährlichen Abrufsätze dürfen 1,46 % des BNE nicht übersteigen. Die Abrufsätze berechnen sich aufgrund von vier verschiedenen Eigenmittelkategorien: 1. den traditionellen Eigenmitteln (Zoll und Agrarabgaben), 2. den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln, 3. den Eigenmitteln aus der neuen Plastikabgabe und 4. den formal lückenfüllenden, in der Sache aber zentralen (rund 70 % der Gesamtsumme) BNE-basierten Eigenmitteln.

Art. 311 Abs. 3 Satz 2 AEUV stellt klar, dass durch den Eigenmittelbeschluss „neue Kategorien von Eigenmitteln eingeführt oder bestehende Kategorien abgeschafft werden“ können. Diese Kompetenz, die sich auf die Zusammensetzung des Korbes der Eigenmittel bezieht, impliziert jedoch ihrerseits keine ausreichende Kompetenz zur Einführung von EU-Steuern,

mit denen der Steuerpflichtige sodann unmittelbar konfrontiert wäre. Dies folgt aus dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung als Vorbehalt einer hinreichend bestimmten Ermächtigung, zumal in Bereichen von grundsätzlicher Bedeutung.

Dies führt vor Augen, dass das Eigenmittelsystem in seinem Kern weiterhin ein Beitragssystem ist, wie es aus dem hergebrachten Völkerrecht bekannt ist und bis 1970 in Reinform auch in den Europäischen Gemeinschaften installiert war. Um die jährlich wiederkehrenden Verhandlungen über die Beitragshöhe zu vermeiden, wurde das reine Beitragssystem sodann durch das Eigenmittelsystem abgelöst,⁶ das für die Zeit von jeweils mehreren Jahren zu „automatischen“ Zahlungsverpflichtungen der Mitgliedstaaten gemäß den zuvor vereinbarten Abrufsätzen führt. Doch ist es unverändert dabei geblieben, dass die Mitgliedstaaten – aus ihren Haushalten – an die Union leisten, nicht dagegen die Bürger.

Hiermit geht wiederum einher, dass alle „steuerbasierten“ Eigenmittel, wie insbesondere die Mehrwertsteuer-Eigenmittel und künftig möglicherweise auch andere „steuerbasierte“ Eigenmittel, keineswegs zwingend aus entsprechenden Steuererträgen zu erbringen sind. Vielmehr dienen die Eigenmittel-Steuerbemessungsgrundlagen lediglich als Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der jeweiligen Eigenmittelhöhe. Ob und inwieweit die einzelne Eigenmittelzahlung tatsächlich aus dem betreffenden Steuerertrag geleistet wird, bleibt dem Mitgliedstaat überlassen. Im Fall der Mehrwertsteuer-Eigenmittel gilt sogar, dass sich ihre Höhe gar nicht nach der tatsächlichen Mehrwertsteuer-Bemessungsgrundlage im Mitgliedstaat bestimmt (die von optionalen Steuerbefreiungen geprägt sein kann), sondern nach einer unionsweit einheitlich und nur für die Berechnung der Eigenmittel zugrunde zu legenden Bemessungsgrundlage. Auch die neuen Plastikabgabe-Eigenmittel werden nicht etwa gemäß den mitgliedstaatlichen Einnahmen aus einer Plastikabgabe bzw. der Bemessungsgrundlage dieser Abgabe erhoben, sondern nach der Menge des im Mitgliedstaat angefallenen Plastikmülls. Die ersten Erfahrungen zeigen, dass die Mitgliedstaaten die Plastikabgabe-Eigenmittel zu einem guten Teil aus dem allgemeinen Haushalt leisten, ohne die Abgabe überhaupt bei den Bürgern zu erheben. EU-steuerbasierte Eigenmittel führen also, um es auf den Punkt zu bringen, zu einer Form „fiktiver Besteuerung“.

⁶ Beschluss 70/243/EGKS, EWG, Euratom vom 21.4.1970 über die Ersetzung der Finanzbeträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaften, ABl. 1970 L 94/19.

5. Kompetenzen zur Einführung neuer, steuerbasierter Eigenmittelbemessungsgrundlagen

Das Verhältnis der Steuern, auch harmonisierter Steuern, zum Eigenmittelsystem ist mithin ein indirektes: Die steuerlichen Bemessungsgrundlagen oder auch Steuern können als Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der Eigenmittelverpflichtungen dienen, ebenso wie das BNE oder die Menge angefallenen Mülls Berechnungsgrundlagen für Eigenmittelkategorien sein können.

Umso klarer tritt damit hervor, dass die Schaffung EU-weit einheitlicher, harmonisierter Steuerbemessungsgrundlagen oder Steuern der Mitgliedstaaten eigenständiger EU-vertraglicher Kompetenzen bedarf. Im Eigenmittelbeschluss mag dann, in einem zweiten Schritt, hieran angeknüpft werden.

Wenn im Fahrplan zur Schaffung neuer, EU-steuerbasierter Eigenmittel eine CO₂-Grenzausgleichsabgabe, eine Überarbeitung des Emissionshandelssystems oder auch eine Digitalsteuer avisiert werden, richtet sich der Blick folglich auf die Frage, ob das Unionsrecht Kompetenzgrundlagen enthält, die entsprechende, vereinheitlichte Steuerregelungen erlauben.

Das Spektrum der hierfür in Betracht kommenden Kompetenzgrundlagen ist überschaubar. Art. 192 Abs. 2 UAbs. 1 lit. a AEUV ermöglicht die Einführung von Umweltabgaben, Art. 194 Abs. 3 AEUV die Einführung energiebezogener Abgaben. In beiden Fällen muss das Lenkungsanliegen, also die Sachpolitik im Vordergrund stehen. Nur wenn die Abgabe dem Lenkungsziel dient, darf sie EU-einheitlich ausgestaltet werden und nur dann mag sie zugleich Bemessungsgrundlage für eine Eigenmittelkategorie sein.

Entsprechendes gilt für die binnenmarktbezogenen Kompetenzen der Art. 113, Art. 115 und Art. 116 AEUV. Die Steuerharmonisierung muss danach jeweils für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts erforderlich bzw. zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt notwendig sein. Nur dann, wenn die Harmonisierung primär dieses Sachziel verfolgt, ist sie erlaubt. In einem zweiten Schritt kann sodann im Eigenmittelbeschluss an die vereinheitlichte Steuer zur Berechnung von Eigenmitteln angeknüpft werden.

Im Ganzen zeigt sich, dass das EU-Recht keine Kompetenz der Union enthält, Steuern primär aus fiskalischen Gründen zu vereinheitlichen, also mit dem Ziel, Eigenmittelbemessungsgrundlagen zu schaffen. Stets muss eine Sachpolitik im Mittelpunkt stehen, muss die Harmonisierung um eines Sachziels willen gerechtfertigt sein. Die Nutzbarkeit der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Rahmen des Eigenmittelsystems hat gleichsam ein

Nebenertrag der Vereinheitlichung zu bleiben. Es darf nicht dazu kommen, dass eine Steuer in erster Linie deshalb harmonisiert wird, um eine Eigenmittelkategorie zu schaffen.

6. Keine Verstetigung des Eigenmittelbeschlusses

Gefahr droht der finanzverfassungsrechtlichen Kompetenzordnung im Verhältnis zwischen Union und Mitgliedstaaten schließlich auch dann, wenn – wie es die Europäische Kommission gefordert hat –⁷ die Geltungsdauer des einzelnen Eigenmittelbeschlusses deutlich verlängert oder gar dessen Geltung verstetigt wird. Während das Interesse der Kommission an langfristiger Planbarkeit nachvollziehbar ist, muss aber zugleich gesehen werden, dass nur durch die periodisch wiederkehrende Erneuerung der Entscheidung über die Eigenmittel deren demokratische Legitimation gesichert wird. Art. 311 Abs. 3 AEUV erlaubt deshalb nur zeitlich begrenzt gültige Eigenmittelbeschlüsse. Die Orientierung an der Geltungsdauer des Mehrjährigen Finanzrahmens ist naheliegend und sachgerecht.

III. Entwicklungsperspektiven

1. Veränderte Berechnung der Eigenmittel

Weiterentwicklungen der EU-Finanzierung sind in vielerlei Hinsicht denkbar. Im Rahmen des bestehenden Eigenmittelsystems könnte direkter an die in den Mitgliedstaaten angefallenen Steuererträge zur Berechnung der mitgliedstaatlichen Zahlungspflichten angeknüpft werden. Hierdurch könnte, ohne Kompetenzen verschieben zu müssen, eine etwas direktere Beziehung zwischen Steuerzahler und EU-Haushalt erreicht werden. Dies gilt im gegenwärtigen System primär für die Mehrwertsteuer-Eigenmittel. Auch wenn es durch die unterschiedlichen Ausgestaltungen von Steuerbefreiungen und anderen Wahlmöglichkeiten in den Mitgliedstaaten zu gewissen Verzerrungen der Bemessungsgrundlage kommen würde, wäre der Gewinn einer solchen Berechnungsmodifikation der klarere Zusammen-

⁷ Europäische Kommission, Vorschlag für einen Beschluss des Rates über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union vom 29.6.2011, KOM (2011) 510 endg., S. 9 f.

hang zwischen Last und Zufluss. So könnte auf jeder Rechnung und Quittung wahrheitsgemäß ausgewiesen werden, welcher Prozentanteil der getragenen Umsatzsteuer, zumal des Endverbrauchers, an den EU-Haushalt fließt.

2. Übergang zum Mehrheitsprinzip im Bereich bestehender Steuerkompetenzen?

Anfang 2019 entwickelte die Europäische Kommission Überlegungen für effizienteres und demokratischeres Entscheiden im Bereich der EU-Steuerpolitik.⁸ Im Mittelpunkt steht dabei der teilweise Übergang zu Mehrheitsentscheidungen, insbesondere mittels Brücken- oder Passerelleklauseln (Art. 192 Abs. 2 UAbs. 2 AEUV für den Bereich des Art. 192 AEUV, Art. 48 Abs. 4 EUV im Übrigen). Während ein solcher Übergang primär Bedeutung für die Gestaltung des Binnenmarkts und anderer Sachpolitiken hätten, würde er sich – über die steuerbasierten Eigenmittelbemessungsgrundlagen – auch auf die EU-Finanzierung auswirken. Die Nutzung der Brückenklauseln unterliegt strengen Anforderungen, namentlich der Einstimmigkeit. Die diesbezügliche Diskussion steht für sich. Im vorliegenden Zusammenhang bleibt entscheidend, dass auch dann, wenn mit Mehrheit über eine Steuerharmonisierung entschieden wird, primär ein Sachziel verfolgt werden muss. Die Auswirkung auf das Eigenmittelsystem muss auch insoweit sekundär bleiben.

3. Verstärkte Zusammenarbeit

Auch die verstärkte Zusammenarbeit (Art. 20 EUV, Art. 326 ff. AEUV) kann ein Weg sein, um Steuerpolitik in der EU dynamischer zu gestalten. Dieser Weg kann gleichwohl nicht substantiell dazu beitragen, das Eigenmittelsystem weiterzuentwickeln. Der einfache Grund ist der, dass das Eigenmittelsystem Mitgliedstaaten umfasst, die nicht an der verstärkten Zusammenarbeit mitwirken. So lassen sich steuerbasierte Eigenmittelbemessungsgrundlagen von vornherein nicht im Wege verstärkter Zusammenarbeit verändern.

⁸ Europäische Kommission, Mitteilung an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat vom 15.1.2019, Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, KOM (2019) 8 endg.

4. Vertragsänderung?

Schließlich kommen Vertragsänderungen zur Weiterentwicklung einer steuerlichen EU-Finanzierung in Betracht. Denkbar wäre zum einen, eine EU-Kompetenz zur Steuerharmonisierung mit primär fiskalischem Ziel im Rahmen des Eigenmittelsystems zu schaffen. Die Steuer würde dann harmonisiert werden, um eine Eigenmittelbemessungsgrundlage daraus abzuleiten. Die sonstigen Anforderungen des Eigenmittelsystems blieben erhalten, insbesondere die Anforderung des periodisch wiederkehrenden Eigenmittelbeschlusses.

Sehr viel weiter geht die Überlegung, eine Kompetenz zur Ausgestaltung und Erhebung einer genuinen EU-Steuer jenseits des Eigenmittelsystems zu schaffen. Hier stellten sich aber sogleich zahlreiche ernstliche Folgefragen. So müsste eine derartige Steuer von materiellen Maßstäben zur Sicherung freiheits- und gleichheitsgerechter Besteuerung angeleitet sein. Weiterhin wäre zu klären, in welchem Verhältnis eine solche, unabhängige EU-Steuer zum Eigenmittelsystem stünde. Schließlich und insbesondere wären die verfassungsrechtlichen Anforderungen in allen Mitgliedstaaten zu beachten. Im Fall Deutschlands hieße dies, die Grenzen aus Art. 23 Abs. 1, Art. 79 Abs. 3 GG zu wahren. Nach der Lissabon-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts schließt dies aus, „wesentliche“ Einnahmeentscheidungen auf die EU zu übertragen.⁹

Viel spricht danach dafür, vor allem das Eigenmittelsystem klug und behutsam weiterzuentwickeln, um einerseits die EU für ihre Zukunftsaufgaben zu rüsten, andererseits aber die demokratischen und rechtsstaatlichen Rahmenbedingungen rechtmäßiger Steuererhebung zu erfüllen.

⁹ BVerfG, Urt. vom 30.6.2009, 2 BvE 2, 5/08, 2 BvR 1010, 1022, 1259/08, 182/09, BVerfGE 123, 267 (361).