

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf? –

Dr. Maria Marquardsen

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

*Marquardsen*, ifst-Schrift 534 (2020)

ISBN: 978-3-89737-196-5

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.der-betrieb-shop.de/ifst](http://www.der-betrieb-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachmedien.de](mailto:kundenservice@fachmedien.de)

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe  
von 20 % eingeräumt.

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf? –

Dr. Maria Marquardsen

Juniorprofessorin für Öffentliches Recht und Steuerrecht,  
Ruhr-Universität Bochum

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift 534:

## **Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf? –**

Anfang des Jahres 2019 hat die Kommission einen Vorschlag zur Reform des Gesetzgebungsverfahrens in Steuersachen veröffentlicht. Hintergrund dessen war die Beobachtung, dass die unionale Steuergesetzgebung ausgesprochen schwerfällig ist und die Harmonisierung deshalb hinter dem aus Sicht der Kommission eigentlich Erforderlichen deutlich zurückbleibt. Als wesentlicher Grund für die gesetzgeberischen Schwierigkeiten wurde das durch das besondere Gesetzgebungsverfahren bedingte Einstimmigkeitserfordernis ausgemacht. Infolgedessen sieht der Ansatz der Kommission im Wesentlichen einen sukzessiven Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren für Vorhaben in Steuersachen vor. Durch den damit einhergehenden Wegfall des Einstimmigkeitserfordernisses würden die Aussichten, eine Initiative zum Erfolg zu führen, voraussichtlich beträchtlich steigen.

Bisher konnte sich diese Idee insbesondere aufgrund des prompten Widerstandes einiger Staaten nicht durchsetzen. Das Thema steht aber weiterhin auf der Agenda der Kommission, sodass auf absehbare Zeit mit einem noch konkreteren Vorstoß der Union gerechnet werden kann.

Das gibt Anlass, diesen Ansatz und alternative Reformüberlegungen hinsichtlich ihrer zu erwartenden Auswirkungen auf die zukünftige europäische Gesetzgebung sowie die Vereinbarkeit der jeweiligen Änderungen mit den Vorgaben des deutschen Verfassungsrechts zu untersuchen. Durch die kritische Auseinandersetzung mit den Annahmen der Kommission und die differenzierte Betrachtung vielversprechender anderer Reformvarianten kann diese ifst-Schrift einen wertvollen Beitrag zur noch andauernden Diskussion um den zukünftig einzuschlagenden Weg in der europäischen Steuergesetzgebung liefern.

Institut Finanzen und Steuern  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im März 2020

# Inhaltsverzeichnis

<b>I.</b>	<b>Einführung</b> .....	1
<b>II.</b>	<b>Status quo der europäischen Gesetzgebung in Steuersachen</b> .....	4
1.	Zuständigkeiten der EU .....	4
a.	Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung .....	4
aa.	Ausdrückliche Kompetenz des Art. 113 AEUV für indirekte Steuern .....	5
bb.	Art. 115 AEUV als Auffangkompetenz für direkte Steuern.....	5
aaa.	Voraussetzungen und Reichweite des Art. 115 AEUV als Kompetenznorm.....	5
bbb.	Art. 115 AEUV als Kompetenznorm für Steuersachen	8
cc.	Art. 116 AEUV .....	9
dd.	Art. 192 Abs. 2 AEUV .....	11
b.	Gesetzgebungsverfahren bei Art. 113 und Art. 115 AEUV.....	11
c.	Alternative: Verstärkte Zusammenarbeit gem. Art. 326–334 AEUV .....	12
2.	Stand der Steuergesetzgebung der EU .....	13
a.	Indirekte Steuern .....	13
b.	Direkte Steuern.....	15
3.	Auswirkungen des Einstimmigkeitserfordernisses.....	16
<b>III.</b>	<b>Anpassungsmöglichkeiten</b> .....	20
1.	Änderungsvorschlag der Kommission .....	20
a.	Übergang vom Einstimmigkeitsprinzip zur qualifizierten Mehrheit .....	20
b.	Verfahrensrechtlicher Änderungshebel Art. 48 Abs. 7 EUV.....	21
c.	Auswirkungen für die Rolle Deutschlands im Gesetzgebungs- verfahren .....	23
d.	Potenzielle Auswirkungen auf die Steuerrechtsgesetzgebung der EU .....	27
aa.	Effektivität der Beschlussfassung.....	27
bb.	Weitere Auswirkungen .....	29
cc.	(Keine) Kompetenzerweiterung .....	31
dd.	Zwischenergebnis .....	33

2. Alternative Änderungsmöglichkeiten . . . . .	34
a. Verstärkte Zusammenarbeit . . . . .	34
b. Nur teilweise Aufgabe des Einstimmigkeitsprinzips . . . . .	36
aa. Begrenzt auf indirekte Steuern . . . . .	36
bb. Begrenzt auf Teile des Kommissionsvorschlags . . . . .	39
cc. Begrenzt auf Teilbereiche des Steuertatbestandes . . . . .	40
dd. Begrenzt auf umweltpolitische Zielsetzungen . . . . .	42
c. Vereinfachte Austrittsmöglichkeit aus Richtlinien . . . . .	44
d. Mehrheitsprinzip nur für Aufhebung und Änderung . . . . .	45
e. Beschlüsse mit Verfallsdatum . . . . .	47
3. Zwischenergebnis zu Anpassungsmöglichkeiten . . . . .	49
<b>IV. Verfassungsrechtliche Dimension . . . . .</b>	<b>51</b>
1. Reichweite und Grenzen der Integrationsoffenheit des Grundgesetzes . . . . .	51
2. Überschreitung der Grenzen durch Anpassungsvorschläge? . . . . .	53
a. Budgetrecht des Bundestages . . . . .	53
aa. Inhalt und Bedeutung des Budgetrechts des Bundestages . .	53
bb. Einfluss der Anpassungsvorschläge auf das Budgetrecht . . .	54
aaa. Kommissionsvorschlag . . . . .	54
bbb. Partieller Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsver- fahren . . . . .	56
ccc. Aufhebung/Änderung mit qualifizierter Mehrheit . . . .	57
ddd. Sunset-Klauseln . . . . .	58
b. Überschreitung des Steuererfindungsrechts . . . . .	58
aa. Inhalt und Bedeutung des Steuererfindungsverbots . . . . .	58
bb. Einfluss der Anpassungsmöglichkeiten auf das Steuererfin- dungsverbot . . . . .	59
aaa. Kommissionsvorschlag . . . . .	59
bbb. Partieller Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsver- fahren . . . . .	60
ccc. Aufhebung/Änderung mit qualifizierter Mehrheit . . . .	61
ddd. Sunset-Klauseln . . . . .	61
3. Zwischenergebnis zur verfassungsrechtlichen Dimension . . . . .	61
<b>V. Resümee . . . . .</b>	<b>62</b>

## I. Einführung

Anfang des Jahres 2019 hat die Europäische Kommission einen Vorschlag zu einem schrittweisen Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren in der europäischen Gesetzgebung zu Steuersachen veröffentlicht. Begründet wird der Vorstoß mit den aus Sicht der Kommission erheblichen Hemmnissen in der Gesetzgebung, die das Vorankommen der Union und ihrer Mitgliedstaaten signifikant erschweren würden. Der Übergang zur Entscheidung mit qualifizierter Mehrheit auch bei Steuerinitiativen verspreche hier Besserung und führe überdies zu einer Stärkung der demokratischen Beschlussfassung.<sup>1</sup> Angestrebt wird eine sukzessive Anpassung, die Schritt für Schritt die vom Steuerrecht beeinflussten Politikbereiche erfassen soll: Zuerst soll das die Verwaltungszusammenarbeit, dann den Bereich der Lenkungssteuern, anschließend die Verbrauchsteuern und erst zuletzt die verbleibenden Steuern, also insbesondere direkte Steuern, betreffen.

Presseberichten zufolge ist diese Initiative in den Mitgliedstaaten auf ein geteiltes Echo gestoßen. Wenig verwundern dürfte, dass vor allem die als europäische Steueroasen geltenden Staaten kaum Sympathien für die angestrebte Änderung haben.<sup>2</sup> Die deutsche Bundespolitik scheint einem Änderungsvorhaben gegenüber jedenfalls in Teilen grundsätzlich eher positiv gestimmt, wenn auch Bedenken hinsichtlich der inhaltlichen Reichweite der Änderung bestehen.<sup>3</sup> Olaf Scholz hat als amtierender Finanzminister dazu aufgefordert, sich im Sinne eines handlungsfähigen Europas nicht reflexartig jeder Diskussion darüber zu verschließen, in Teilen des Steuerbereichs zu

---

<sup>1</sup> Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, COM(2019) 8 final vom 15.1.2019.

<sup>2</sup> Z.B. <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/eu-kommission-will-die-einstimmigkeit-in-der-steuerpolitik-abschaffen-15988609.html>, Artikel vom 15.1.2019, zuletzt abgerufen am 16.9.2019. Dieser Eindruck betätigt sich anhand der seitens der Kommission veröffentlichten Stellungnahmen verschiedenster Akteure aller Mitgliedstaaten (u.a. Vertreter von NGOs, Wirtschaftsunternehmen und Wissenschaftsorganisationen) unter [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/initiatives/ares-2018-6590013\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/initiatives/ares-2018-6590013_en), zuletzt abgerufen am 4.2.2020.

<sup>3</sup> Aussagen mehrerer deutscher Politiker zusammengetragen durch die FAZ, <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/eu-kommission-will-die-einstimmigkeit-in-der-steuerpolitik-abschaffen-15988609.html>, Artikel vom 15.1.2019, zuletzt abgerufen am 16.9.2019.

Mehrheitsentscheidungen überzugehen.<sup>4</sup> Übereinstimmend hiermit hat sich auch der Finanzausschuss des Bundesrates positioniert und den Vorstoß der Kommission begrüßt.<sup>5</sup> Demgegenüber hat sich aber der Ausschuss für Fragen der Europäischen Union aufgrund möglicher Souveränitätseinbußen kritisch geäußert.<sup>6</sup>

Eine abschließende Beschlussfassung der Union über diesen Themenbereich ist noch nicht abzusehen. Jedenfalls hat die Kommission damit aber eine öffentliche Diskussion angestoßen, die eine Rechtsänderung auf längere Sicht durchaus wahrscheinlich erscheinen lässt. Dass sich der aktuelle Ansatz durchsetzt, ist angesichts der notwendigen Einstimmigkeit zur Änderung mit Blick auf den prompten Widerstand einiger Mitgliedstaaten nicht anzunehmen. Das Thema wird aber auf dem Tableau bleiben und weiterentwickelte Vorschläge sind zu erwarten. Dem Vernehmen nach zieht die Kommission zurzeit in Erwägung, eine Änderung im Hinblick auf umweltpolitische Steuervorhaben in naher Zukunft weiter zu forcieren.

Zudem wurde aus den Reihen der Kommission kürzlich angeregt, Vorhaben zur Angleichung des Steuerrechts auf Art. 116 AEUV zu stützen,<sup>7</sup> was eine Anpassung der Verträge erübrigen würde. Hier ist jedoch noch zu klären, wie weit die dort niedergelegte Kompetenz reichen kann, sodass sich der letztjährige Ausgangsvorschlag kaum erledigt haben dürfte.

Insofern lohnt sich auch in diesem Stadium der Diskussion eine eingehende Untersuchung der Annahmen und Schlussfolgerungen der Kommission. Der Ausgangspunkt der Kommission ist kritisch zu betrachten: Ist es tatsächlich zutreffend, dass das Einstimmigkeitsgebot ein notwendiges Fortschreiten der europäischen Integration behindert? Soweit dem zuzustimmen ist, stellt sich die Frage, ob der vorgeschlagene Weg der Königsweg ist. Das ist einerseits aus der Perspektive der Effektivität hinsichtlich der Änderung ausgemachter Missstände zu untersuchen, andererseits aber auch dahingehend, ob eine

---

<sup>4</sup> Rede von Olaf Scholz anlässlich des „Future Forum Europe“ am 15.1.2019, abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de), zuletzt abgerufen am 23.7.2019.

<sup>5</sup> BR-Drs. 31/1/19, 2 ff.

<sup>6</sup> BR-Drs. 31/1/19, 1 f. Ebenso ablehnend bspw. der Bayerische Landtag, siehe Beschluss des Bayerischen Landtags vom 25.3.2019, Drs. 18/2261, 1 f.

<sup>7</sup> [https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/cfes\\_tax\\_top\\_5\\_key\\_tax\\_news\\_of\\_the\\_week\\_24\\_february\\_2020.pdf](https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/cfes_tax_top_5_key_tax_news_of_the_week_24_february_2020.pdf), zuletzt abgerufen am 2.3.2020.

Anpassung aus deutscher Sicht überhaupt mit verfassungsrechtlichen Vorgaben vereinbar wäre.

## **II. Status quo der europäischen Gesetzgebung in Steuersachen**

Wenn man über eine Reform der europäischen Beschlussfassung in Steuersachen nachdenken möchte, sollte man sich erst einmal den Status quo, der verändert werden soll, vergegenwärtigen. Beachtet werden muss, in welchem Maße die EU überhaupt auf das innerstaatliche Steuerrecht Einfluss nehmen kann (Kompetenz), wie das Gesetzgebungsverfahren bisher ausgestaltet ist und welche Erwägungen (historisch) zur derzeitigen Situation geführt haben. Nur mit einem klaren Bewusstsein hierum kann untersucht werden, welche Auswirkungen das Einstimmigkeitserfordernis tatsächlich auf den Gesetzgebungsprozess hat und wie sich der Vorschlag der Kommission auf die zukünftige Entwicklung des europäischen Steuerrechts auswirken wird.

### **1. Zuständigkeiten der EU**

Eine Gesetzgebung der EU in Steuersachen kann nur in den Bereichen bestehen und in Zukunft weiterverfolgt werden, in denen überhaupt eine Zuständigkeit der Union besteht.

#### **a. Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung**

Auch nach Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon hat die EU keine sog. Kompetenz-Kompetenz, d.h. sie kann sich nicht eigenständig Gesetzgebungskompetenzen verschaffen, sondern ist darauf angewiesen, dass ihr diese von den Mitgliedstaaten übertragen werden. Seinen unionsrechtlichen Ausdruck findet dies im in Art. 5 Abs. 2 EUV niedergelegten Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung, demgemäß die Union nur in den ihr in den Verträgen ausdrücklich zugewiesenen Bereichen gesetzgeberisch tätig werden darf.

Unterschieden werden können hierbei die ausschließliche Zuständigkeit gem. Art. 3 AEUV, die mit den Mitgliedstaaten geteilte Zuständigkeit nach Art. 4 AEUV, die parallele Zuständigkeit zur mitgliedstaatlichen Kompetenz sowie eine Koordinierungskompetenz in den von Art. 5 AEUV genannten Bereichen.

An einer umfassenden Kompetenzübertragung für den Bereich der Steuern fehlt es. Die Möglichkeiten der Union, hier tätig zu werden, sind je nach betroffenem Teilbereich des Steuerrechts unterschiedlich ausgeformt.

#### aa. Ausdrückliche Kompetenz des Art. 113 AEUV für indirekte Steuern

Art. 113 AEUV vermittelt der EU für den Bereich der indirekten Steuern einen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag, bzgl. dessen die EU hinsichtlich der Wahl der Handlungsform (Art. 288 AEUV) frei ist. Es handelt sich um eine mit den Mitgliedstaaten geteilte Zuständigkeit, d.h. den Mitgliedstaaten verbleibt grundsätzlich die eigene Gesetzgebungskompetenz auch in diesem Bereich. Soweit die Union aber von ihrer Kompetenz Gebrauch gemacht hat, entfaltet diese Maßnahme Sperrwirkung, sodass die Einzelstaaten daran gehindert sind, eigene abweichende Regelungen zu erlassen.

Neben den generell im Rahmen der geteilten Zuständigkeit eingreifenden Grenzen der unionalen Rechtsetzung durch das Subsidiaritäts- und das Verhältnismäßigkeitsprinzip sieht Art. 113 AEUV als zusätzlichen Vorbehalt eine Binnenmarktzielsetzung vor. Insofern ist zwar grundsätzlich eine Vollharmonisierung der indirekten Steuern denkbar, allerdings nur, soweit diese für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen erforderlich ist.

Unter anderem wegen dieser hohen inhaltlichen Hürden ist die Harmonisierung der indirekten Steuern noch nicht sehr weitreichend. Erschwerend hinzu tritt das verfahrensrechtliche Einstimmigkeitserfordernis im Rat.

#### bb. Art. 115 AEUV als Auffangkompetenz für direkte Steuern

An einer solchen expliziten Ermächtigung fehlt es für die direkten Steuern. Will die Union hier dennoch tätig werden, bleibt nur der Weg über die Auffangkompetenz des Art. 115 AEUV, die ebenfalls eine geteilte Zuständigkeit der EU begründet.

#### aaa. Voraussetzungen und Reichweite des Art. 115 AEUV als Kompetenznorm

Art. 115 AEUV ermächtigt die EU zum Erlass von Richtlinien zur Angleichung von Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die sich unmittelbar auf die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes auswirken.

Das Kriterium der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten ist sehr weit zu verstehen, so sind nicht nur von Hoheitsträgern erlassene Rechtssätze, sondern auch Gewohnheitsrecht, Richterrecht, Verwaltungsan-

weisungen o.ä. erfasst. Der Wortlaut fordert zwar solche Vorschriften „der Mitgliedstaaten“ und impliziert insofern, dass es sich um die Angleichung bestehender Vorschriften handeln muss. Es ist aber keineswegs erforderlich, dass entsprechende (uneinheitliche) Regelungen in allen Mitgliedstaaten existieren müssen. Vielmehr wird nach verbreiteter Ansicht auch eine gänzlich präventive Rechtsangleichung für zulässig erachtet, also ein Tätigwerden in Bereichen, für die bis dahin in keinem Mitgliedstaat Regelungen bestehen.<sup>8</sup> In Bezug auf Art. 114 AEUV wurde dies bereits vom EuGH unter der Voraussetzung bestätigt, dass eine heterogene Rechtsentwicklung in den Mitgliedstaaten wahrscheinlich ist und diese mit der angestrebten Maßnahme verhindert werden soll.<sup>9</sup> Aufgrund der materiellen Gleichartigkeit der beiden Normen kann das auch auf Art. 115 AEUV übertragen werden.<sup>10</sup> Erst das Inkrafttreten binnenmarktschädlicher Regelungen abwarten zu müssen, wäre mit dem Ziel der Errichtung und Erhaltung eines funktionierenden Binnenmarktes kaum zu vereinbaren. Überdies wäre es völlig unökonomisch, den Mitgliedstaaten aufzubürden, Regelungen erlassen zu müssen, die kurze Zeit später von der EU mittels einer angleichenden Richtlinie „überregelt“ werden.

Nach wie vor weitgehend unklar ist aber das Verständnis des Kriteriums einer „unmittelbaren Auswirkung“ auf den Binnenmarkt. Der Wortlaut spricht auf den ersten Blick für einen notwendigen Kausalzusammenhang zwischen den mitgliedstaatlichen Vorschriften und den Hemmnissen für den Binnenmarkt. Letztlich bringt diese Feststellung die Auslegung jedoch kaum voran, denn möchte man die Kausalität im Sinne einer unmittelbaren Kausalität verstehen, bei der die mitgliedstaatlichen Vorschriften monokausal wirken, bliebe kaum ein Anwendungsbereich für die Norm. Meist entstehen die Auswirkungen infolge des Zusammenwirkens mehrerer Aspekte.<sup>11</sup> Die gängige *Conditio-sine-qua-non*-Formel ist hingegen zu weit. Sie hätte kaum ein-

---

<sup>8</sup> *Tietje*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 115 AEUV Rn. 14.

<sup>9</sup> EuGH C-376/98, *Deutschland/Parlament und Rat*, Slg. 2000, I-8419, ECLI:EU:C:2000:544, Rn. 86; C-377/98, *Niederlande/Parlament und Rat*, Slg. 2001, I-7079, ECLI:EU:C:2001:523, Rn. 15; C-491/01, *British American Tobacco*, Slg. 2002, I-11453, ECLI:EU:C:2002:741, Rn. 61.

<sup>10</sup> *Tietje*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 115 AEUV Rn. 14; *Classen*, in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 115 AEUV Rn. 14.

<sup>11</sup> *Tietje*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 115 AEUV Rn. 20.

grenzende Wirkung, die das Merkmal aber jedenfalls herbeiführen soll.<sup>12</sup> Insoweit besteht noch eine gewisse Einigkeit. Hinsichtlich der weiteren Konkretisierung besteht jedoch Unsicherheit. Zum Teil wird eine gewisse Spürbarkeit der Binnenmarktbeeinträchtigung gefordert,<sup>13</sup> andere stellen darauf ab, dass die Verwirklichung der Grundfreiheiten behindert wird oder die Vorschriften zu Wettbewerbsverzerrungen führen müssen.<sup>14</sup> Der EuGH hatte bisher keine Gelegenheit, sich hierzu zu äußern.

Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal ist überdies die Erforderlichkeit der Maßnahme zu prüfen. Gemeint ist hiermit jedoch nicht die Erforderlichkeit im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung. Letztere betrifft nicht mehr das „Ob“ einer Unionskompetenz, sondern lediglich das „Wie“ der Ausübung. An dieser Stelle steht aber noch in Frage, ob der EU überhaupt eine Handlungskompetenz zukommt oder ob die Zielerreichung auch ohne einen Eingriff in den Kompetenzbereich der Mitgliedstaaten möglich ist. Es handelt sich insofern um ein Kriterium zur Sicherstellung des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung. Auf diese Weise kann tatbestandlich berücksichtigt werden, dass der Union eben keine unbegrenzte Kompetenz zur Regelung des Binnenmarktes zukommt.<sup>15</sup>

Als Schranken der Kompetenzausübung sind zudem – wie immer bei der geteilten Zuständigkeit – Verhältnismäßigkeits- und Subsidiaritätsgrundsatz zu beachten.

Beschlossen werden kann eine Richtlinie hiernach nur mit Einstimmigkeit.

---

<sup>12</sup> Ebd.

<sup>13</sup> *Schröder*, in Streinz, EUV/AEUV, Art. 115 AEUV Rn. 8; *Herrnfeld*, in Schwarze, EU-Kommentar, Art. 115 AEUV Rn. 5; *Classen*, in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 115 AEUV Rn. 13.

<sup>14</sup> *Tietje*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 115 AEUV Rn. 23 f.

<sup>15</sup> *Tietje*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 115 AEUV Rn. 25 ff.; *Meickmann/Reinert*, SWI 2015, 459 (464, Fn. 30). Entsprechend zu Art. 100a EGV (heute: Art. 114 AEUV) EuGH C-376/98, Deutschland/Parlament und Rat, Slg. 2000, I-8419, ECLI:EU:C:2000:544; Rn. 83 ff.

### bbb. Art. 115 AEUV als Kompetenznorm für Steuersachen

Nachdem inzwischen nahezu alle anderen Tätigkeitsbereiche der Union von spezielleren Kompetenznormen erfasst werden, ist das Steuerrecht der Hauptanwendungsbereich des Art. 115 AEUV geworden.

Der Großteil der Politikbereiche, für die kein expliziter Harmonisierungsauftrag besteht, richtet sich in der Gesetzgebung nach den Vorgaben des Art. 114 AEUV, der eine deutlich erleichterte Beschlussfassung im Wege des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens ermöglicht. Insbesondere bedarf es hier keiner Einstimmigkeit, sondern eine qualifizierte Mehrheit ist ausreichend. Art. 114 Abs. 2 AEUV sieht jedoch für einige als besonders sensibel eingestufte Themen – Freizügigkeit, Steuerrecht und Arbeitnehmerrecht – eine Bereichsausnahme vor. Da sich zu Freizügigkeit<sup>16</sup> und Arbeitnehmerrechten<sup>17</sup> mittlerweile ebenfalls weitgehend anderweitige Regelungsermächtigungen finden, wirkt sich die Bereichsausnahme hier weniger merklich aus.

Für die direkten Steuern gibt es nach wie vor keine explizite Ermächtigung. Es verbleibt insofern nur der Rückgriff auf Art. 115 AEUV, der aber nur dann zulässig ist, wenn die Harmonisierung des Steuerrechts überhaupt von den Verträgen ermöglicht wird. Teilweise wird das Bestehen der generellen Möglichkeit – die weitgehend unbestritten angenommen wird – mit dem Umkehrschluss aus Art. 114 Abs. 2 AEUV untermauert: Wenn die Verträge nicht auch eine Anpassung des Steuerrechts decken würden, bedürfte es einer expliziten Bereichsausnahme nicht.<sup>18</sup> Es ergibt sich aber ebenso aus dem Gesamtgefüge der Verträge, dass eine Harmonisierung auch in diesem Bereich nicht generell ausgeschlossen ist. Oberstes Ziel der Verträge ist die Entwicklung eines funktionierenden Binnenmarktes; um diesen gewährleisten zu können, vermitteln die Verträge alle nötigen Kompetenzen. Wenn dieses Ziel erreicht werden soll, dann muss es möglich sein, alle Bereiche, die zu Handelshemmnissen führen, regeln zu können. Genau das bringt letztlich die Auffangermächtigung des Art. 115 AEUV zum Ausdruck. Soweit sich also die direkten Steuern als solches Hemmnis entpuppen, liegt die Beseitigung durch Harmonisierung gerade auf der Linie der Verträge. Auch wenn

---

<sup>16</sup> Vgl. Art. 21 und 67 ff. AEUV.

<sup>17</sup> Art. 153 AEUV, wobei die Reichweite und das Verhältnis zu Art. 114 und 115 AEUV noch nicht abschließend geklärt sind, siehe z.B. *Tietje*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 114 AEUV Rn. 93, 122. Faktisch findet Art. 115 AEUV hier aber keine Anwendung mehr.

<sup>18</sup> *Wernsmann*, in Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, § 30 Rn. 63.

Steuern nur mittelbar preisbildende Faktoren sind,<sup>19</sup> können sie den freien Binnenmarkt durchaus behindern.<sup>20</sup> Insbesondere in den letzten Jahren hat sich eindrucksvoll gezeigt, dass niedrige Steuersätze als Standortfaktoren eine durchschlagende Wirkung entfalten und so den Wettbewerb maßgeblich beeinflussen können. Das Binnenmarktkonzept beschränkt sich eben nicht auf den Austausch von Wirtschaftsgütern, sondern erfasst ebenso die freie Bewegung von Personen und Kapital.<sup>21</sup> Das Steuerrecht hat hier erheblichen Einfluss. Aus teleologischer Sicht gibt es insofern keinen Zweifel an der generellen Möglichkeit der Harmonisierung.

Das darf aber nicht missverstanden werden. Auch wenn die Harmonisierungsmöglichkeit zur Durchsetzung des Binnenmarktes besteht, so liegt darin dennoch kein Harmonisierungsauftrag für die direkten Steuern. Die geschilderten strengen Voraussetzungen des Art. 115 AEUV dürfen also nicht aufgeweicht werden, weil es für das Steuerrecht sonst keine Möglichkeit der Rechtsetzung gibt. In der Praxis gewinnt man dennoch manchmal den Eindruck, die materiellen Voraussetzungen seien leicht ohne Weiteres erfüllt und lediglich die hohen verfahrensrechtlichen Anforderungen stünden einer weiteren Harmonisierung des Steuerrechts entgegen. Dem ist entgegenzutreten: Es muss dabei bleiben, dass die grundsätzliche Kompetenz der Mitgliedstaaten erhalten wird und die Union eben nur in den engen Grenzen der Erforderlichkeit tätig wird.<sup>22</sup> Bei einer Vereinfachung des Rechtsetzungsverfahrens dürfte dieser Aspekt deutlicher in den Fokus rücken.

cc. Art. 116 AEUV

Will man das Einstimmigkeitserfordernis der Art. 113 und 115 AEUV umgehen, wäre Art. 116 AEUV ein gangbarer Weg. Dieser ermöglicht es, zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren Richtlinien zu erlassen. Das bedeutet unter anderem eine Entscheidung mit qualifizierter Mehrheit.

---

<sup>19</sup> *Seiler*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 113 AEUV Rn. 51.

<sup>20</sup> Ebenso *Debatin*, DB 1973, 683.

<sup>21</sup> Ebenso *Classen*, in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, Art. 115 AEUV Rn. 17.

<sup>22</sup> Vgl. *Khan*, in Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 115 AEUV Rn. 4.

In der Praxis wurde diese Möglichkeit noch nicht genutzt, nun eine Anwendung aber aus den Reihen der Kommission für die Zukunft angeregt.<sup>23</sup> Erklären lässt sich die bisherige Zurückhaltung einerseits mit den vorher durchzuführenden Verfahrensschritten,<sup>24</sup> die das Verfahren verkomplizieren, sowie mit der Unsicherheit bzgl. des Begriffsverständnisses der „Wettbewerbsverzerrung“.<sup>25</sup> Unabhängig davon, wo die exakten Grenzen einer Wettbewerbsverzerrung liegen, ist aufgrund des Telos der Norm, ein Instrument zur schnellen Reaktion bei schwerwiegenden Funktionsstörungen des Binnenmarktes zu schaffen, jedenfalls eine gewisse Intensität der Störung zu fordern. Aus dem systematischen Zusammenhang mit Art. 115 AEUV ergibt sich, dass diese deutlich über dem Maß der Anforderungen des Art. 115 AEUV liegen muss, andernfalls wäre letzterer seines Anwendungsbereichs im Grunde vollkommen beraubt.

Zum Teil wird unter Verweis auf die Entstehungsgeschichte der Norm und die ansonsten eintretende Umgehung des Einstimmigkeitserfordernisses aber auch angenommen, dass Art. 116 AEUV auf Steuersachen keine Anwendung finden könne.<sup>26</sup> Das schätzt aber zumindest die Europäische Kommission anders ein.<sup>27</sup>

Unabhängig davon, ob ein Vorgehen nach Art. 116 AEUV dementsprechend grundsätzlich überhaupt möglich ist, liegen die tatbestandlichen Anforderungen hier so hoch, dass sie nur selten erfüllt sein dürften. Dementsprechend ist die jüngste Erwägung der Kommission, auf diesem Wege das Einstimmigkeitserfordernis zu umgehen, wohl auch höchstens als vorübergehende

---

<sup>23</sup> [https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/cfes\\_tax\\_top\\_5\\_key\\_tax\\_news\\_of\\_the\\_week\\_24\\_february\\_2020.pdf](https://www.nob.net/sites/default/files/content/article/uploads/cfes_tax_top_5_key_tax_news_of_the_week_24_february_2020.pdf), zuletzt abgerufen am 2.3.2020.

<sup>24</sup> Vor einem gesetzgeberischen Tätigwerden muss in Beratungen mit dem betroffenen Mitgliedstaat eingetreten werden.

<sup>25</sup> *Korte*, in Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 116 AEUV Rn. 20.

<sup>26</sup> Z.B. *Tietje*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 116 Rn. 3; *Gröpl*, in Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Kapitel J Rn. 61.

<sup>27</sup> Siehe Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, COM(2019) 8 final vom 15.1.2019, S. 11. Ebenso z.B. *Korte*, in Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 116 AEUV Rn. 22; *Brauneck*, EuZW 2018, 624 (629).

Lösung einzuordnen, die das Ziel einer umfassenden Änderung kaum ablösen wird.

dd. Art. 192 Abs. 2 AEUV

Als Sondervorschrift für den Bereich des Umweltschutzes vermittelt Art. 192 Abs. 2 AEUV eine Kompetenz zum Erlass von Vorschriften überwiegend steuerlicher Art, die zur Erreichung der in Art. 191 AEUV genannten Ziele dienen. Diese spezielle Kompetenzvorschrift kann aber nur Anwendung finden, wenn der umweltschützende Aspekt der steuerrechtlichen Regelung im Fokus der Maßnahme steht und nicht lediglich Nebenziel eines bspw. primär durch das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes getriebenen Gesetzesvorhabens ist.<sup>28</sup> Gemeint sind mit Art. 192 Abs. 2 AEUV insofern solche Vorhaben, die lenkende Wirkung zum Umweltschutz haben sollen.

Auch diese Zuständigkeit fordert für einen Beschluss die einstimmige Entscheidung des Rates und erleichtert insofern für die thematisch erfassten Fälle die Gesetzgebung nicht.

## **b. Gesetzgebungsverfahren bei Art. 113 und Art. 115 AEUV**

Primäre Kompetenzgrundlagen für Gesetzgebungsakte in Steuersachen sind demnach die Art. 113 und 115 AEUV. Beide – wie auch Art. 192 Abs. 2 AEUV als Sondervorschrift – sehen hierbei die Durchführung des sog. besonderen Gesetzgebungsverfahrens vor (Art. 289 Abs. 2 AEUV). In diesem Verfahren entscheidet der Rat auf Initiative der Kommission und nach Anhörung des Parlaments sowie des Wirtschafts- und Sozialausschusses. Der Beschluss kann dabei vom Rat nur einstimmig gefasst werden, wobei Einstimmigkeit nicht unbedingt erfordert, dass alle 28 Mitgliedstaaten zustimmen. Sollte ein Mitgliedstaat in einer Sitzung nicht vertreten sein und dementsprechend keine Stimme abgeben, gilt dies nicht als (ablehnend wirkende) Enthaltung.<sup>29</sup>

---

<sup>28</sup> Aus diesem Grund wurde die Richtlinie 2003/96/EG des Rates v. 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom statt auf die Spezialermächtigung auf Art. 93 EGV (heutiger Art. 113 AEUV) gestützt.

<sup>29</sup> VoteWatch Europe, Agreeing to Disagree – The voting records of EU Member States in the Council since 2009, S. 6.

Damit unterscheidet es sich in mehreren Hinsichten vom sog. ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nach Art. 294 AEUV: Während das Parlament beim besonderen Gesetzgebungsverfahren lediglich beratende Funktion hat, kommt ihm im ordentlichen Verfahren eine eigene Entscheidungsmacht zu, die gleichrangig mit der des Rates ist. Einstimmigkeit wird in keinem der beteiligten Organe gefordert. Das Parlament entscheidet mit einfacher, der Rat mit qualifizierter Mehrheit. Letzteres bedeutet gem. Art. 16 Abs. 4 EUV, dass die erforderliche Mehrheit nur vorliegt, wenn 55 % der Mitgliedstaaten zustimmen, die mindestens 65 % der EU-Bevölkerung repräsentieren. Für eine Sperrminorität bedarf es jedoch mindestens vier Mitglieder des Rates, die ablehnend entscheiden. D.h. obwohl bspw. Deutschland, Frankreich und Italien zusammen mehr als 35 % der Gesamtbevölkerung repräsentieren, können sie eine positive Entscheidung nicht blockieren. Stimmen nur drei Staaten mit „Nein“, wird also ggf. vom 65%-Erfordernis abgewichen. Zu beachten ist (im Unterschied zum Einstimmigkeitsprinzip), dass nicht abgegebene Stimmen hier faktisch als ablehnende Stimmen gelten, weil eben positiv die doppelte Mehrheitsgrenze erreicht werden muss.<sup>30</sup>

### **c. Alternative: Verstärkte Zusammenarbeit gem. Art. 326–334 AEUV**

Als Alternative zu einheitlichen Gesetzgebungsakten kann die verstärkte Zusammenarbeit nach Art. 20 EUV und Art. 326 ff. AEUV herangezogen werden. Die Anforderungen hieran sind ebenfalls recht streng. Neben weiteren Voraussetzungen ist erforderlich, dass der Rat zuvor feststellt, dass die angestrebten Ziele nicht in einer angemessenen Zeit mit den regulären Mitteln der EU verwirklicht werden können, die verstärkte Zusammenarbeit soll ultima ratio sein.<sup>31</sup>

Vor diesem Hintergrund bietet sich die verstärkte Zusammenarbeit vor allem an, wenn über ein angestrebtes Richtlinienvorhaben auch nach längeren Beratungen keine Einigkeit erzielt werden kann.<sup>32</sup> Vorausgesetzt wird aber, dass sich mindestens neun Mitgliedstaaten verpflichten. Zudem muss es den

---

<sup>30</sup> VoteWatch Europe, Agreeing to Disagree – The voting records of EU Member States in the Council since 2009, S. 6.

<sup>31</sup> Ausführlicher hierzu und zu den weiteren Voraussetzungen *Ruffert*, in *Callies/Ruffert*, EUV/AEUV, Art. 20 EUV Rn. 14 ff.

<sup>32</sup> Vgl. *Blanke*, in *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Art. 20 EUV Rn. 45.

anderen Mitgliedstaaten ermöglicht werden, sich auch später noch der Einigung anzuschließen.

Wenn es zu einer verstärkten Zusammenarbeit kommt, wirkt die Vereinbarung für die beteiligten Staaten wie das reguläre Sekundärrecht der Union. Lediglich bei Kollisionen mit allgemeingültigem Sekundärrecht tritt die verstärkte Zusammenarbeit zurück.

Naturgemäße Voraussetzung einer verstärkten Zusammenarbeit ist die bestehende Kompetenz der EU für den Sachverhalt. Für den Bereich des Steuerrechts bedeutet das letztlich, dass die Voraussetzungen des Art. 113 bzw. Art. 115 AEUV erfüllt sein müssen. Die verstärkte Zusammenarbeit kann also nur über den fehlenden Konsens aller Mitgliedstaaten hinweghelfen, nicht aber bspw. über das Erforderlichkeitskriterium.

Beschritten wurde dieser Weg im Steuerrecht zum ersten und bisher einzigen Mal von elf Mitgliedstaaten zur Schaffung einer Finanztransaktionssteuer,<sup>33</sup> nachdem der vorhergegangene Richtlinienvorschlag<sup>34</sup> an der fehlenden Einstimmigkeit im Rat gescheitert war. Bisher wurde aber auch diese Richtlinie zur verstärkten Zusammenarbeit noch nicht verabschiedet.

## **2. Stand der Steuergesetzgebung der EU**

### **a. Indirekte Steuern**

Trotz des ausdrücklichen Harmonisierungsauftrages für den Bereich der indirekten Steuern ist das geltende System noch deutlich von einer Vollharmonisierung entfernt. Insbesondere bei der Umsatzsteuer sind aber bereits große Schritte der Angleichung gemacht worden.

Mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie<sup>35</sup> aus dem Jahr 2006 wurde ein umfassendes einheitliches Regelwerk geschaffen, das die Inhalte der voran-

---

<sup>33</sup> Vorschlag der Kommission vom 14.2.2013 für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71 final.

<sup>34</sup> Vorschlag vom 28.9.2011 für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG, KOM (2011) 594 final.

<sup>35</sup> Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. Nr. L 347 v. 11.12.2006, 1.

gegangenen Umsatzsteuerrichtlinien<sup>36</sup> in sich vereint. In den Folgejahren wurde sie immer wieder hinsichtlich einzelner Aspekte reformiert,<sup>37</sup> der Regelungskern blieb jedoch unangetastet. Vereinheitlicht sind hierdurch u.a. die Bemessungsgrundlage, der Vorsteuerabzug sowie der Steuertatbestand. Es fehlt aber weiterhin an einem einheitlichen Steuersatz und auch die ursprünglich angestrebte europaweite Anwendung des Ursprungslandprinzips<sup>38</sup> konnte nach wie vor nicht durchgesetzt werden.

Hinsichtlich der weiteren Verbrauchsteuern ist die Rechtsangleichung nur punktuell erfolgt. In den Mitgliedstaaten der EU existiert eine Vielzahl unterschiedlicher Verbrauchsteuern. Eine Harmonisierung ist aber durch die sog. Systemrichtlinie<sup>39</sup> und die dazugehörigen Struktur-<sup>40</sup> und Steuersatzrichtli-

---

<sup>36</sup> Beispielhaft zu nennen sind: Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates v. 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl. Nr. L 71 v. 14.4.1967, 1301; Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates v. 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, ABl. Nr. L 71 v. 14.4.1967, 1303; Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates v. 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. Nr. L 145 v. 13.6.1977, 1.

<sup>37</sup> Z.B. mit der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung; Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22. Dezember 2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem; Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften.

<sup>38</sup> Siehe *Waldhoff*, in Callies/Ruffert, EUV/AEUV, Art. 113 Rn. 13b ff. m.w.N.

<sup>39</sup> Richtlinie 2008/118/EG des Rates v. 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG, ABl. Nr. L 9. v. 14.1.2009, 12.

<sup>40</sup> Richtlinie 2011/64/EU des Rates v. 21.6.2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, ABl. Nr. L 176 v. 5.7.2011, 24; Richtlinie 2003/96/EG des Rates v. 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. Nr. L 283 v. 31.10.2003, 51; Richtlinie 92/83/EWG des Rates v. 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke, ABl. Nr. L 316 v. 31.10.1992, 21.

nien<sup>41</sup> nur bzgl. der Steuern auf Energie, Tabak und Alkohol erfolgt. Es ist den Staaten unter in der Richtlinie näher bezeichneten Voraussetzungen jedoch weiterhin erlaubt, Verbrauchsteuern auch auf andere Waren und auf Dienstleistungen zu erheben. Zudem ist auch im harmonisierten Bereich hinsichtlich der Steuersätze nur eine Mindestbesteuerung festgelegt, insofern kann es auch diesbezüglich weiterhin zu erheblichen Unterschieden kommen.

Die jüngste Bestrebung ist die Einführung einer Finanztransaktionssteuer. Nachdem sich für den Vorschlag der Kommission<sup>42</sup> im Rat nicht der notwendige Konsens finden ließ, hat man hier nun mit elf Mitgliedstaaten den Weg der verstärkten Zusammenarbeit eingeschlagen.<sup>43</sup>

## **b. Direkte Steuern**

Bezüglich der direkten Steuern ergibt sich ein noch deutlich weniger konsistentes Bild. Über die Jahrzehnte wurden zwar einige (richtungsweisende) Richtlinien erlassen, diese regeln aber jeweils nur einen kleinen (aber dennoch jeweils sehr wichtigen) Teilaspekt. Hervorzuheben sind die Amtshilferichtlinie,<sup>44</sup> die Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>45</sup> und die Fusionsrichtli-

---

<sup>41</sup> Richtlinie 2011/64/EU des Rates v. 21.6.2011 über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, ABl. Nr. L 176 v. 5.7.2011, 24; Richtlinie 2003/96/EG des Rates v. 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. Nr. L 283 v. 31.10.2003, 51; Richtlinie 92/84/EWG des Rates v. 19.10.1992 über die Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf Alkohol und alkoholische Getränke, ABl. Nr. L 316 v. 31.10.1992, 29.

<sup>42</sup> Vorschlag der Kommission vom 14.2.2013 für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71 final.

<sup>43</sup> Vorschlag vom 28.9.2011 für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG, KOM (2011) 594 final.

<sup>44</sup> Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABl. 2011 Nr. L 64, 1.

<sup>45</sup> Aktuelle Fassung: Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 345 v. 29.12.2011, 8.

nie<sup>46</sup> aus dem Jahr 1990 sowie die Zinsrichtlinie<sup>47</sup> und die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie<sup>48</sup> aus dem Jahr 2003 und jüngst ATAD I<sup>49</sup> und II<sup>50</sup> zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken. Während diese nach teilweise jahrelangen Verhandlungen letztlich verabschiedet werden konnten, sind diverse weitere Initiativen der Kommission im Sande verlaufen oder seit Jahren in der Diskussion. Ein aktuelles anschauliches Beispiel für diese Prozesse ist die geplante Einführung einer Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), für die bereits 2011 der erste Richtlinienentwurf vorlag,<sup>51</sup> der aber bis heute nicht durchgesetzt werden konnte.

### **3. Auswirkungen des Einstimmigkeitserfordernisses**

Insbesondere die Angleichung der direkten Steuern ist bisher – trotz vieler Bestrebungen der Kommission, dies zu ändern – nur Stückwerk.

Aus Sicht der Europäischen Kommission hemmt das Einstimmigkeitsprinzip bei der Gesetzgebung in Steuersachen die notwendige weitere europäische Integration erheblich. Einerseits könnten originär steuerliche Themen (wie

---

<sup>46</sup> Aktuelle Fassung: Richtlinie 2009/133/EG des Rates v. 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. Nr. L 310 v. 25.11.2009, 34.

<sup>47</sup> Richtlinie 2003/48/EG des Rates v. 3.6.2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. Nr. L 157 v. 26.6.2003, 38.

<sup>48</sup> Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. Nr. L 157 v. 26.6.2003, 49.

<sup>49</sup> Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ABl. L 193 vom 19.7.2016, 1.

<sup>50</sup> Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern, ABl. L 144 vom 7.6.2017, 1.

<sup>51</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) v. 16.3.2011, KOM (2011) 121/4.

die GKKB) nicht durchgesetzt werden, sodass es zu einer Zersplitterung der Systeme komme, die die Attraktivität des Binnenmarktes für internationale Investitionen deutlich verringere.<sup>52</sup> Zudem würden die Bürger ein effektives Tätigwerden der Union im Steuerrecht erwarten, die Bekämpfung von Steuermisbrauch sei ein Schwerpunktbereich, in dem EU-Maßnahmen aus Bürgersicht erforderlich seien.<sup>53</sup> Gleichzeitig werde andererseits in anderen Bereichen (z.B. dem Klimaschutz) politischer Fortschritt verhindert: Vielfach sei die zentralisierte Einführung von Lenkungssteuern der effektivste Weg, um wichtige politische Ziele zu erreichen, die aber am fehlenden Konsens scheitern. Überdies seien der EU bzw. ihren Mitgliedstaaten durch das Zögern bei der Verwirklichung steuerlicher Bestrebungen wie der Einführung einer Finanztransaktionssteuer Einnahmen in erheblicher Höhe verloren gegangen.<sup>54</sup>

Ein Abrücken vom Einstimmigkeitserfordernis verspreche diesbezüglich für die Zukunft eine deutliche Verbesserung, da viele Vorhaben sich mit einer qualifizierten Mehrheit hätten verwirklichen lassen.

Der Konsens sei in mehrerlei Hinsicht ein Hemmschuh:<sup>55</sup> Vielfach würden vielversprechende Entwürfe daran scheitern, dass sich im ersten Schritt keine Einigkeit abzeichne und daran anschließend nicht ernsthaft nach Lösungen für die Kritikpunkte gesucht würde. Grund hierfür sei die Annahme, es könne letztlich ohnehin keine Variante gefunden werden, der alle Mitgliedstaaten zustimmen würden, und bereits ein Veto würde alle Bemühungen zunichtemachen. Insofern wäre es vergebene Liebesmüh. Und selbst wenn man aktiv nach einem geeigneten Kompromiss suche, so liefe es letztlich oftmals nur auf den kleinsten gemeinsamen Nenner hinaus, der dann

---

<sup>52</sup> Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, COM(2019) 8 final vom 15.1.2019, S. 4.

<sup>53</sup> Ebd.

<sup>54</sup> Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, COM(2019) 8 final vom 15.1.2019, S. 5.

<sup>55</sup> Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, COM(2019) 8 final vom 15.1.2019; S. 9 f.

jedoch einen so geringen Regelungseffekt habe, dass er mangels Geeignetheit verworfen würde. Des Weiteren seien viele Mitgliedstaaten bei der Zustimmung zu Steuergesetzgebungsakten zurückhaltend, weil sie sich durch diese zu stark gebunden sehen. Das ergebe sich aber nicht primär aus deren Inhalt, sondern vielmehr daraus, dass eine spätere Änderung nur sehr schwer möglich scheint, da es auch für diese Änderungen der Einstimmigkeit bedarf.

Und auch in Fällen, in denen es letztlich zu einem Beschluss kommt, sei das Einstimmigkeitsprinzip eher schädlich als förderlich, denn von einigen Staaten würde ihr drohendes Veto für Gesetzesinitiativen im Steuerbereich als Druckmittel zur Durchsetzung anderweitiger Interessen missbraucht. Da bereits ein einziges Veto die Initiativen zum Scheitern bringt, ist dieses Vorgehen bei der momentanen Lage durchaus vielversprechend.

Dass man es trotz dieser Widrigkeiten in den vergangenen Jahren geschafft habe, verhältnismäßig zügig ATAD I und II zu beschließen, widerspreche diesem Befund nicht. In diesem Bereich habe es so großen öffentlichen Druck gegeben, dass sich alle Staaten gezwungen sahen, nennenswerte Ergebnisse zu liefern. Ohne den starken äußeren Einfluss wäre das kaum zu erreichen gewesen. Wenn die EU effektive Politik betreiben wolle, könne man aber nicht für alle wichtigen Themen auf einen öffentlichen Aufschrei warten, der dann eine Einigung erleichtert.<sup>56</sup>

Zwar ist insbesondere die letztgenannte Argumentationslinie der Kommission nachvollziehbar, in einzelnen Aspekten sind die Ausführungen der Kommission dennoch kritisch zu sehen. So kann bspw. der anfangs<sup>57</sup> angeführte Rückbezug auf eine vermeintliche Erwartungshaltung der Öffentlichkeit kaum als Argument für eine Änderung taugen. Schließlich wird die öffentliche Meinung maßgeblich davon beeinflusst, was medial in den Fokus gerückt wird, und hier waren die Steuervermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen in den vergangenen Jahren durchaus schlagzeilenbestimmend. Insofern ist der Wille des Volkes in demokratischen Strukturen zwar natürlich maßgeblich, es ist aber eben auch Aufgabe demokratisch gewählter Regierungen, diesen in die richtigen Bahnen zu lenken und Kompetenzver-

---

<sup>56</sup> Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, COM(2019) 8 final vom 15.1.2019, S. 6 f.

<sup>57</sup> Siehe Fn. 49.

teilungen zu beachten. Nur weil in einer öffentlichen Debatte ein unionales Tätigwerden gefordert wird, heißt das eben noch nicht, dass die Union überhaupt Maßnahmen ergreifen kann – das gilt ganz besonders bzgl. der direkten Steuern, bei denen eben kein expliziter Harmonisierungsauftrag besteht.

Die grundsätzlichen Beobachtungen und Annahmen der Kommission zu den Auswirkungen des Einstimmigkeitserfordernisses sind aber nicht von der Hand zu weisen. Einstimmigkeit ist schwer zu erreichen und das Erfordernis kann von allen Staaten leicht zum Druckmittel gemacht werden. Gleichzeitig ist ohne Weiteres nachvollziehbar, dass die geringe Erfolgswahrscheinlichkeit die konstruktive Arbeit an einer Lösung ebenso hemmt wie die hohen Hürden einer späteren Anpassung.

### III. Anpassungsmöglichkeiten

Auf dieser Erkenntnisgrundlage muss über eine sinnvolle Anpassung der Gesetzgebung in Steuersachen nachgedacht werden. Ein so zu findendes neues Entscheidungsmodell für die europäische Rechtsetzung in Steuersachen muss aus entscheidungstheoretischer Sicht vor allem zwei Voraussetzungen erfüllen, um dauerhafte Akzeptanz zu erfahren: Es muss effizient sein, also die Vorteile aller Entscheider bestmöglich maximieren, und die auf Basis des neuen Modells gefundenen Entscheidungen müssen stabil sein.<sup>58</sup> Übertragen auf die Beschlussfassung der EU bedeutet das, dass es nicht nur darum geht, eine Initiative der Kommission besser durchsetzen zu können, um so kurzfristig die europäische Integration voranzubringen, sondern auch, dass gewährleistet werden muss, dass bei der Entscheidungsfindung die Interessen aller Mitgliedstaaten und der Union als Ganzes beachtet und in einen bestmöglichen Ausgleich gebracht werden.

#### 1. Änderungsvorschlag der Kommission

Vorrangig zu betrachten ist der konkrete Änderungsvorschlag der Europäischen Kommission. Diese geht davon aus, das Kernproblem der Gesetzgebung in Steuersachen sei das Einstimmigkeitserfordernis. Auf dieser Annahme aufbauend schlägt sie einen Übergang vom besonderen zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren vor, der mit der Einführung der qualifizierten Mehrheit für Gesetzgebungsakte in Steuersachen einhergeht.

##### a. Übergang vom Einstimmigkeitsprinzip zur qualifizierten Mehrheit

Diese Änderung soll aber nicht ad hoc, sondern in einem mehrschrittigen Verfahren vorgenommen werden.

In einem **ersten Schritt** soll der Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nur für solche Maßnahmen erfolgen, die die Bekämpfung von Steuerbetrug, -hinterziehung und -vermeidung betreffen, also im Wesentlichen Vereinbarungen zur Verwaltungszusammenarbeit und zur Amtshilfe. Nicht erfasst werden hingegen materiell-rechtliche Fragen. Ebenfalls erleichtert werden soll in diesem Zuge der Abschluss internationaler Abkommen der EU mit Drittländern bzgl. Steuersachen.

---

<sup>58</sup> Ausführlich dazu *Guttman*, European Journal of Political Economy Vol. 14 (1998), 189 ff.

Der **zweite Anpassungsschritt** betrifft solche Vorhaben, bei denen steuerliche Maßnahmen eingesetzt werden, um andere politische Ziele zu erreichen, bspw. in Umweltangelegenheiten oder der Verkehrspolitik, kurz gesagt also alle Arten von Lenkungssteuern.

Als **dritter Teil** des Änderungsaktes ist die Überleitung der Beschlussfassung für die Mehrwertsteuer und die sonstigen Verbrauchsteuern zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren vorgesehen. Geändert werden soll in diesem Schritt somit letztlich das Mehrheitserfordernis für den gesamten Bereich des Art. 113 AEUV.

**Zuletzt** wird dann der Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren auch für alle anderen Initiativen im Steuerbereich angestrebt, als aktuelle Beispiele genannt werden die Realisierung der GKKB sowie die Einführung einer Digitalsteuer in der EU.

Durch diesen weitgehenden Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren verspricht sich die Kommission größere Erfolgsaussichten für aus ihrer Sicht unumgängliche Vorhaben im Steuerbereich und zudem eine erhebliche Beschleunigung der Beschlussfassung. Hinzu käme der Bedeutungszuwachs des Europäischen Parlaments in diesen Verfahren. Durch dessen Stimmrecht in der Beschlussfassung würden die Ansichten der Unionsbürger besser berücksichtigt, da es das einzig demokratisch direkt gewählte Organ der Union ist. Die bisherige passive Rolle des Parlaments in der Steuergesetzgebung sei den demokratischen Zielen der EU nicht hinreichend gerecht geworden.

Gegen diese Änderung spreche auch nicht, dass es sich beim Steuerrecht um einen für die Mitgliedstaaten besonders sensiblen Politikbereich handele, denn in anderen ebenso sensiblen Bereichen wie z.B. der polizeilichen Zusammenarbeit habe man ähnliche Bedenken gehabt, letztlich aber erkannt, dass die Vorteile der effektiven Beschlussfassung deutlich überwiegen. Es sei dadurch auch kein Kompetenzverlust der Mitgliedstaaten zu befürchten, denn die Reichweite der EU-Zuständigkeiten werde inhaltlich nicht berührt.

## **b. Verfahrensrechtlicher Änderungshebel Art. 48 Abs. 7 EUV**

Die angestrebte Änderung wäre über die Anwendung der Brückenklausel (auch: Passerelle-Klausel genannt) des Art. 48 Abs. 7 S. 2 EUV möglich. Dieser eröffnet die Möglichkeit, mit einem einstimmigen dahingehenden Beschluss des Rates vom besonderen zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren

fahren überzugehen. Neben dem Konsens im Rat bedarf es außerdem einer Zustimmung des Europäischen Parlaments mit der Mehrheit seiner Mitglieder sowie einer Übermittlung an die nationalen Parlamente. Nur wenn letztere nicht binnen einer Frist von sechs Monaten ihre Ablehnung der Änderungsinitiative erklären, kann der Beschluss im Rat überhaupt gefasst werden – den mitgliedstaatlichen Parlamenten kommt so ein Vetorecht zu. Es greift also ein gegenüber sonstigen Vertragsänderungen (europarechtlich) vereinfachtes Verfahren ein, indem Konvent und Regierungskonferenz nicht beteiligt werden müssen.

Es handelt sich hierbei um die allgemeine Brückenklausel des EUV, die auf fast alle Fälle des besonderen Gesetzgebungsverfahrens<sup>59</sup> anwendbar ist. Die Verträge beinhalten zudem einige spezielle Brückenklauseln,<sup>60</sup> die der allgemeinen hinsichtlich der von ihnen erfassten Bereiche vorgehen. Eine der speziellen Brückenklauseln ist Art. 192 Abs. 2 AEUV, der für den Umweltbereich die Änderung noch weitergehend erleichtert. Hier müssen Parlament, Sozialausschuss und Ausschuss der Regionen lediglich angehört werden, die letztliche Entscheidung liegt aber ausschließlich beim Rat, der auf Vorschlag der Kommission tätig wird. Hiervon erfasst werden aber nur solche steuerrechtlichen Regelungen, deren Schwerpunkt der Umweltschutz ist. Für diesen Teilbereich des zweiten Änderungsschrittes wäre insofern auf diese spezielle Norm zurückzugreifen, während die anderen Anpassungen nach Art. 48 Abs. 7 AEUV erfolgen müssen.

Aus deutscher innerstaatlicher Sicht kann der deutsche Vertreter im Rat einer Änderung unter Anwendung des Art. 48 Abs. 7 AEUV gem. § 4 Abs. 1 IntVG erst zustimmen, wenn hierzu ein Gesetz nach Art. 23 Abs. 1 GG erlassen wurde. Diese einfachgesetzliche Anforderung ist Folge der vom BVerfG in seinem Lissabon-Urteil gemachten Vorgaben zur Vereinbarkeit des Vertrags von Lissabon mit der deutschen Verfassung.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Eine Ausnahme hiervon bilden die in Art. 353 AEUV genannten Bereiche.

<sup>60</sup> Art. 31 Abs. 3 EUV; Art. 81 Abs. 3 S. 2, Art. 153 Abs. 2 S. 4, Art. 192 Abs. 2 S. 2, Art. 312 Abs. 2 S. 2, Art. 333 Abs. 1 und 2 AEUV.

<sup>61</sup> BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 318, 413.

### **c. Auswirkungen für die Rolle Deutschlands im Gesetzgebungsverfahren**

Ein schrittweiser Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren in Steuersachen bedeutet neben der gesteigerten Verantwortung des Parlaments vor allem das Entscheiden mit qualifizierter Mehrheit anstelle der bisher erforderlichen Einstimmigkeit. Das hat unweigerlich Einfluss auf die Bedeutung der einzelnen Mitgliedstaaten für die Gesetzgebung. Wegen der Ausgestaltung der qualifizierten Mehrheit, für die neben der Stimmzahl auch der Anteil der repräsentierten Bevölkerung relevant ist, sind die Auswirkungen der Änderung für jeden Staat unterschiedlich.

Deutschland ist der bevölkerungsreichste Mitgliedstaat der EU, sodass sich pauschal sagen lässt, dass der Einfluss der Bundesrepublik auf die Gesetzgebung mit qualifizierter Mehrheit deutlich größer ist als der der kleinen Staaten. Dennoch sinkt der Einfluss im Vergleich zum bisherigen Einstimmigkeitserfordernis natürlich, da kein absolutes Vetorecht mehr besteht – eine Beschlussfassung ist theoretisch auch ohne deutsche Zustimmung möglich.

Will man die Bedeutung Deutschlands für die Beschlussfassung genau betrachten, sind aufgrund der bevorstehenden Veränderungen der Zusammensetzung der Union zwei Szenarien zu betrachten: Zum einen die Verhältnisse in der derzeitigen EU der 28, zum anderen die Veränderungen, die beim Austritt Großbritanniens eintreten.

In der EU der 28 entfällt in 2019 bei einer Einwohnerzahl von rund 83 Mio. ein Bevölkerungsanteil von gut 16 % auf Deutschland.<sup>62</sup> Nach dem Brexit sinkt die Gesamteinwohnerzahl der EU von knapp 513,5 Mio. auf 446,8 Mio.<sup>63</sup> Für die Bundesrepublik bedeutet das hinsichtlich des prozentualen Anteils eine Steigerung auf etwas mehr als 18 %.<sup>64</sup> Deutschland allein erfüllt den erforderlichen Einwohnerquotienten von 65 % also bereits zu mehr als einem Viertel. Allerdings hat eine Zustimmung von Frankreich und Italien (sowie derzeit auch noch des Vereinigten Königreichs) ähnlich starke Auswirkungen, sodass bei deren Beteiligung die qualifizierte Mehrheit auch ohne

---

<sup>62</sup> Eurostat Pressemitteilung vom 10.7.2019, 114/2019, abrufbar unter [www.ec.europa.eu/eurostat](http://www.ec.europa.eu/eurostat).

<sup>63</sup> Vgl. Zahlen Eurostat Pressemitteilung vom 10.7.2019, 114/2019, abrufbar unter [www.ec.europa.eu/eurostat](http://www.ec.europa.eu/eurostat).

<sup>64</sup> *Kirsch*, Brexit and the Distribution of Power in the Council of the EU, CEPS Policy 9 Contribution, 2016, S. 3.

Deutschland erreicht werden kann. Aus der ablehnenden Perspektive betrachtet erreicht Deutschland nach dem Brexit allein schon 50 % der Sperrminorität von 35 %. Bei einem (ablehnenden) Zusammenwirken von Deutschland, Frankreich und Italien wäre deshalb eigentlich bereits die Sperrminorität von 35 % der Einwohner erreicht. Wegen des Erfordernisses von mindestens vier ablehnenden Staaten genügt das allein dennoch nicht aus. So oder so ist Deutschland aber erkennbar ein wichtiger Partner für die Entscheidungsfindung.

Die tatsächliche Entscheidungsmacht der einzelnen Staaten lässt sich mathematikökonomisch anhand eines Machtindex messen. Zur Bestimmung der Abstimmungsmacht eines Staates haben sich vor allem zwei Machtindizes durchgesetzt: Der Shapley-Shubik-Index und der Banzhaf-Index. Bei ersterem wird die Macht nach der Anzahl der Anordnungen aller Mitgliedstaaten, bei denen die erforderliche doppelte Mehrheit genau durch dieses Mitglied erreicht wird, ermittelt. Es wird danach gefragt, welcher Akteur noch hinzukommen muss, um die erforderlichen Kriterien zu erfüllen, es kommt insofern auf die Reihenfolge des Hinzutretens der Beteiligten an.<sup>65</sup> Bei der Ermittlung des Banzhaf-Index werden hingegen die erfolgreichen Koalitionen gezählt, in denen das einzelne Land entscheidend zum Erfolg beiträgt, die Reihenfolge der Stimmabgabe ist irrelevant.<sup>66</sup>

Nach Anwendung des Banzhaf-Index ergibt sich für Deutschland ein Machtindex von 10,2 % vor dem Brexit und 11,9 % danach.<sup>67</sup> Das heißt, bei Betrachtung der für das Erreichen einer qualifizierten Mehrheit möglichen Varianten ist Deutschland an 10,2 % bzw. 11,9 % entscheidend beteiligt. Bei Anwendung des Shapley-Shubik-Index ergibt sich jeweils ein etwas höherer Wert: vor dem Brexit von rund 14,3 % und danach von etwa 17,3 %.<sup>68</sup> Das klingt auf den ersten Blick nach nicht besonders viel Macht, bedenkend, dass es insgesamt um die Bedeutung von 28 bzw. 27 Akteuren geht, ist der Wert jedoch wiederum als sehr hoch einzustufen. Diese Wertung bestätigt auch ein Blick auf die möglichen Sperrminoritäten: Bei Betrachtung aller denkba-

---

<sup>65</sup> *Borkowski*, IAMO Discussion Paper No. 54, 2003, S. 21 m.w.N.

<sup>66</sup> *Borkowski*, IAMO Discussion Paper No. 54, 2003, S. 23; *Kirsch*, Brexit and the Distribution of Power in the Council of the EU, CEPS Policy 9 Contribution, 2016, S. 2.

<sup>67</sup> *Kirsch*, Brexit and the Distribution of Power in the Council of the EU, CEPS Policy 9 Contribution, 2016, S. 3.

<sup>68</sup> *Kóczy*, Óbuda University, 12 Keleti Faculty of Business and Management, Discussion Paper 2016/11, S. 13 f.

ren Konstellationen ergibt sich, dass eine Beteiligung Deutschlands vor dem Brexit in 72 % und nach dem Brexit sogar in 86 % aller effektiv sperrend wirkenden Varianten erforderlich ist.<sup>69</sup>

Es ist aber zu beachten, dass es sich hierbei nur um die singuläre Betrachtung eines Staates handelt. Der Berechnung liegt die Annahme zugrunde, alle denkbaren Abstimmungskonstellationen wären gleichermaßen wahrscheinlich. Das entspricht aber nicht der politischen Wirklichkeit. Vielmehr spielen diverse Faktoren für das Abstimmungsverhalten eines Staates eine Rolle. Es bestehen Allianzen zwischen einzelnen Staaten und es werden strategische Absprachen im Hinblick auf zukünftige Entscheidungen getroffen. Das bildet die mathematische Einzelbetrachtung der Mitgliedstaaten nicht ab, sodass die Aussagekraft der Macht-Indizes in dieser Form hinsichtlich der Prognose zukünftiger Beschlüsse ohne deutsche Zustimmung gering ist. Hilfreicher sind die Indizes, wenn der Abstimmungsmodus grundsätzlich verändert bzw. die Stimmverteilung und -gewichtung neu geregelt werden soll.<sup>70</sup> Beim Übergang von der Einstimmigkeit zum Mehrheitsentscheid ist ersteres zwar der Fall, allerdings versagt das System hier trotzdem: Dass es zu Machteinbußen gegenüber der Vetomöglichkeit kommt, ist auch ohne Berechnung eines Index klar. Wie groß diese tatsächlich sind, beantwortet sich aber wiederum aufgrund der diversen unberücksichtigten Faktoren nicht.

Wenn man klare Abstimmungsalianzen bestimmen könnte, wäre es natürlich möglich, den Macht-Index für diese Koalitionen zu ermitteln, der dann eine deutlich größere Aussagekraft im Hinblick auf die hier relevante Frage hätte. Dieser Versuch scheitert jedoch an der Ausgangsprämisse: Es ist (mittlerweile) nicht mehr möglich, allgemeingültige Aussagen über typische Abstimmungsgruppen zu treffen.<sup>71</sup> Die geographische Zugehörigkeit galt lange als verlässlicher Faktor, das kann aber inzwischen nicht mehr klar beobachtet werden.<sup>72</sup>

---

<sup>69</sup> *McCarthy*, Institute of International and European Affairs, EU Decision-making after Brexit: QMV and the balance of power, January 2019, S. 2.

<sup>70</sup> *Borkowski*, IAMO Discussion Paper No. 54, 2003, S. 20 ff.

<sup>71</sup> Vgl. VoteWatch Europe, Agreeing to Disagree – The voting records of EU Member States in the Council since 2009, S. 11, 16, *Hosli*, *JCMS* 34 (1996), 257 ff.

<sup>72</sup> So schon 1996: *Hosli*, *JCMS* 34 (1996), 257 ff.

Ebenfalls unberücksichtigt bei den berechneten Machtindizes bleibt das Zusammenspiel mit der Abstimmung im Parlament.<sup>73</sup> Beim Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren verändert sich auch dessen Rolle von der bloßen Anhörung hin zum zweiten Entscheidungsorgan. Den Ratsvertretern ist das bewusst und auch das kann das Entscheidungsverhalten durchaus beeinflussen. Die Zusammensetzung des Parlaments und dessen Handlungsweise weichen deutlich von der des Rates ab. Zwar stellt Deutschland im Parlament die meisten Abgeordneten (derzeit 96), allerdings sind diese nicht (nur) Vertreter nationalstaatlicher Interessen, sondern auch Parteien bzw. Fraktionen angehörig, in deren Sinne sie handeln. Die Mehrheitsverhältnisse hier entsprechen nicht unbedingt denen in den nationalen Parlamenten. Es ist insofern möglich, dass das Abstimmungsverhalten im Parlament auch genutzt wird, um die innerstaatliche Regierung, die den Vertreter im Rat stellt, innenpolitisch zu boykottieren. Das wiederum wird ggf. bereits bei der Abstimmung im Rat einkalkuliert.

In der Summe ergibt sich eine Gemengelage, die es nahezu unmöglich macht, die tatsächliche Macht Deutschlands bei Beschlussfassungen im Steuerbereich vorherzusagen.

Festgestellt wurde in der jüngeren Vergangenheit allerdings, dass bei einer Gesamtbetrachtung der Beschlussfassungen mit qualifizierter Mehrheit Deutschland zu den drei Staaten gehört, die am häufigsten überstimmt wurden.<sup>74</sup> Dieser Befund relativiert sich jedoch bei näherer Betrachtung der Zahlen: Zwischen 2009 und 2012 gab es nur bei 35 % der Beschlüsse im Rat, die mit qualifizierter Mehrheit entschieden wurden, überhaupt Gegenstimmen bzw. Enthaltungen. In ca. 16 % dieser Fälle gehörte Deutschland zu den Überstimmten.<sup>75</sup> Das bedeutet, auf die Gesamtzahl der Entscheidungen gesehen, dass nur in 5,6 % der Fälle gegen den deutschen Widerspruch ein Beschluss gefasst wurde. Damit lässt sich natürlich keine genaue Vorhersage für die Entwicklung in Steuersachen treffen, es ist aber zumindest ein Indiz für die zu erwartende Entwicklung.

---

<sup>73</sup> *Borkowski*, IAMO Discussion Paper No. 54, 2003, S. 28; *Garrett/Tsebelis*, *Journal of Theoretical Politics* Vol. 11, No. 3, 291 ff.

<sup>74</sup> *Seidel*, *EuZW* 2000, 65; *VoteWatch Europe*, *Agreeing to Disagree – The voting records of EU Member States in the Council since 2009*, S. 12.

<sup>75</sup> *VoteWatch Europe*, *Agreeing to Disagree – The voting records of EU Member States in the Council since 2009*, S. 12.

#### **d. Potenzielle Auswirkungen auf die Steuerrechtsgesetzgebung der EU**

Unabhängig von der Entwicklung der Rolle Deutschlands in der steuerlichen Gesetzgebung stellt sich die Frage, inwieweit die Thesen der Kommission bzgl. einer Änderung des Entscheidungsmodus überhaupt zutreffen und welche Entwicklungen das europäische Steuerrecht bei einer entsprechenden Änderung voraussichtlich nehmen wird.

##### aa. Effektivität der Beschlussfassung

Hauptansinnen der Kommission ist es, die Gesetzgebung in Steuersachen effektiver werden zu lassen, also insbesondere Initiativen besser und schneller zum Erfolg zu führen.

Das soll gerade durch das ordentliche Gesetzgebungsverfahren gewährleistet werden, weil hierdurch die Notwendigkeit entfällt, alle Mitgliedstaaten von dem Vorhaben zu überzeugen, einzelne Bedenkensträger können überstimmt werden.

Dass dies durch den Einsatz der qualifizierten Mehrheit als Abstimmungs-methode erreicht wird, könnte man aber bezweifeln, wenn man bedenkt, dass der Rat in der Vergangenheit trotz der Anwendbarkeit der qualifizierten Mehrheit den Großteil seiner Entscheidungen im Konsens getroffen hat.<sup>76</sup> Auf den ersten Blick suggeriert dieser Befund, dass diese Beschlüsse auch beim Einstimmigkeitserfordernis durchgesetzt worden wären. Dabei wird aber verkannt, wie die Entscheidungsfindung im Rat bei Anwendbarkeit der qualifizierten Mehrheit abläuft. Nur sehr selten kommt es zu einer Abstimmung im eigentlichen Sinne. In den meisten Fällen sondiert der amtierende Ratspräsident im Vorhinein zur entscheidenden Sitzung in Gesprächen mit den Mitgliedstaaten die Lage und macht sich so ein Bild von den Mehrheitsverhältnissen. Wenn sich bereits in diesem Schritt abzeichnet, dass es eine Sperrminorität geben wird, wird der Vorschlag oftmals vorübergehend nicht zur Entscheidung gestellt. Entscheidet sich der Präsident nach diesen Gesprächen, den Vorschlag in einer Sitzung zur Entscheidung zu stellen, geschieht dies vielfach in der Form, dass nicht formal abgestimmt wird, sondern der Präsident lediglich fragt, ob es Gegenstimmen gebe. Der Unterschied zur

---

<sup>76</sup> Von 1994 bis 2013 gab es nur bei 20 % der Entscheidungen überhaupt Gegenstimmen oder Enthaltungen, *Novak*, JCMS 51 (2013), 1091 (1092) m.w.N. Nach Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon waren es in den Jahren 2009–2012 65 % der Rats-Beschlüsse, *VoteWatch Europe*, *Agreeing to Disagree – The voting records of EU Member States in the Council since 2009*, S. 8.

Abfrage von Zustimmung, Ablehnung und Enthaltung scheint erst einmal nicht groß zu sein, hat doch auch auf diesem Wege jeder die Möglichkeit, seine Bedenken zu äußern. Tatsächlich ergibt sich aber psychologisch ein völlig anderer Effekt. Bei dieser Frageweise des Präsidenten ist es möglich zu schweigen und so zu akzeptieren, ohne sich klar positionieren zu müssen. Gleichzeitig suggeriert die Frageweise das Bestehen der Einigkeit. Wer ablehnen möchte, muss sich aktiv zu Wort melden und geht das Risiko ein, als einziger Staat dieser Ansicht zu sein. Am Ergebnis würde eine solche einzelne Ablehnung nichts ändern, die Außenwirkung wäre aber u.U. sehr nachteilhaft für den jeweiligen Vertreter: Es wird offenbar, dass er anderer Meinung war, als es der Beschlussfassung entspricht. Da der Beschluss dennoch gefasst wurde, konnte er offensichtlich mit seinem Standpunkt nicht überzeugen. Ein Zeichen möglicher politischer Schwäche, das u.U. im eigenen Heimatland sehr kritisch aufgenommen werden könnte. Gleichzeitig fällt man aus dem Rahmen und erschwert dem die Ratspräsidentschaft innehabenden Land eine erfolgreiche Amtsausübung. Im Wissen, turnusmäßig auch irgendwann Inhaber der Präsidentschaft zu sein, ist es ggf. besser, vorsichtig zu sein, um nicht im Gegenzug in eine ähnliche Situation gebracht zu werden.<sup>77</sup>

Bei Anwendung des Einstimmigkeitserfordernisses ist dies anders. Eine so offene Frage kann nicht gestellt werden, vielmehr ist es erforderlich, die ausdrückliche Zustimmung der bei der Sitzung anwesenden Vertreter der Mitgliedstaaten einzuholen. Hier ist nun also jeder gezwungen, sich zu positionieren, ein unauffälliges Schweigen ist nicht möglich. Hinzu kommt die Gewissheit, dass die eigene Gegenstimme auch immer den gewünschten Effekt hat – der Beschluss kann nicht gefasst werden.

Aufgrund dieser psychologischen Effekte der Entscheidungsfindung lässt sich trotz vermeintlichem Konsens im Rat festhalten, dass eine Initiative bei qualifizierter Mehrheit größere Aussichten auf (schnelleren) Erfolg im Rat hat.<sup>78</sup> Dennoch ist zu bedenken, dass auch bei dieser Entscheidungsform gewisse Vorverhandlungen unabdingbar sind und eine gewisse Zeit ins Land gehen kann, bis es letztlich zu einem erfolgreichen Beschluss kommt.<sup>79</sup> Es müssen immerhin so viele Staaten im Vorhinein ins Boot geholt werden, dass

---

<sup>77</sup> Ausführlich zu diesem Vorgehen *Novak*, JCMS 51 (2013), 1091 ff.

<sup>78</sup> Dies wurde auch bereits durch empirische Studien belegt, siehe *Novak*, JCMS 51 (2013), 1091 (1093); *Schulz/König*, American Journal of Political Science, Vol. 44 (2000), Nr. 4, 653 ff.

<sup>79</sup> Vgl. *Seiler*, EuZW 2000, 65.

sich allen der Eindruck aufdrängt, es bestehe die erforderliche doppelte Mehrheit.

#### bb. Weitere Auswirkungen

Durch den Wegfall des absoluten Vetorechts wird den einzelnen Staaten auch die Macht genommen, ihre eigene Stimme als Druckmittel einzusetzen. Zwar haben einzelne (besonders bevölkerungsreiche Staaten) nach wie vor einen großen Einfluss auf die Beschlussfassung, aus den Ergebnissen des Benzhaf-Index ergibt sich aber auch deutlich, dass eben selbst Deutschland als größter Staat nun nach dem Brexit nur für knapp 12 % aller denkbaren Konstellationen erforderlich ist und insofern durchaus überstimmt werden kann. Das spiegelt sich auch in der Statistik der Beschlussfassungen des Rates wider.

Zweifelhaft scheint hingegen die These, das ordentliche Gesetzgebungsverfahren gewährleiste eine demokratischere Beschlussfassung, da so das Parlament als Entscheidungsträger ebenfalls mit den Vorschlägen befasst werde. Zutreffend ist, dass das Parlament von den Unionsbürgern gewählt wird und damit eine gewisse demokratische Legitimation einhergeht. Dennoch besteht nach wie vor ein beachtliches Demokratiedefizit aufgrund der Zusammensetzung des Parlaments.<sup>80</sup> Bei der Anzahl der auf die einzelnen Mitgliedstaaten entfallenden Abgeordneten wird zwar die Einwohnerzahl der Staaten berücksichtigt, allerdings erfolgt die Verteilung dennoch nicht proportional. (Gute) Gründe hierfür gibt es viele. Trotzdem ist das Resultat, dass die einzelnen Stimmen der Unionsbürger nicht gleich viel wert sind, sondern die Stimme eines Luxemburgers ein Vielfaches gewichtiger ist als die eines Deutschen. Schon deshalb kann man nicht annehmen, das Parlament bilde besser als der Rat den Willen der Unionsbürger ab. Der Rat hingegen setzt sich aus Regierungsvertretern der Mitgliedstaaten zusammen, die wiederum in ihrem Heimatland demokratisch legitimiert sind, sodass der Rat an sich durchaus als demokratisches Organ anzusehen ist.

Das allein disqualifiziert den Vorschlag der Kommission jedoch nicht. Schwerer wirken die nicht objektiv messbaren Auswirkungen auf die Gesamtakzeptanz der Union. Selbst wenn man annimmt, dass sich die nationalstaatlichen Kompetenzen durch die Änderung nicht verringern (dazu später), ist es doch so, dass die einzelstaatlichen Belange weniger Berücksichtigung finden werden. Das geht mit dem Effektivitätszuwachs einher und ist

---

<sup>80</sup> Z.B. BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 280.

im Grunde auch erklärtes Ziel der Kommission. Denn diese selbst weist darauf hin, ein Defizit des derzeitigen Systems sei, dass man sich letztlich immer nur auf den kleinsten gemeinsamen Nenner einigen würde. Umgekehrt bedeutet das: Bei Mehrheitsentscheidungen können Beschlüsse gefasst werden, bei denen Bedenken einzelner Staaten keine Auswirkungen auf den Inhalt haben. Dennoch sind auch diese Staaten verpflichtet, den Beschluss in nationales Recht umzusetzen bzw. ihn innerstaatlich anzuwenden. Es besteht die Gefahr, dass sich einzelne Staaten auf diese Weise übergangen fühlen und sich dadurch die innerstaatliche Akzeptanz der Union verschlechtert.<sup>81</sup> Aufgrund der hohen Souveränitätsrelevanz des Steuerrechts ist dieser Effekt bei steuerlichen Maßnahmen nicht unwahrscheinlich. Für einzelne Mitgliedstaaten ist das Steuerrecht ein wesentlicher Standortfaktor, der insofern innenpolitisch eine enorme Relevanz hat. Wenn die Union hier ohne Zustimmung des einzelnen Staates regulierend eingreift, kann das für innenpolitischen Unmut sorgen und so letztlich EU-Skeptikern in die Karten spielen. Gerade bei der derzeitig teilweise fragilen Situation ist das ein nicht zu unterschätzendes Risiko, die Änderung kann so auf lange Sicht integrationshemmend statt -fördernd wirken.<sup>82</sup>

Auch deshalb ist es wenig überzeugend, mit dem vermeintlichen Willen der Bürger zu argumentieren. Insbesondere infolge der intensiven medialen Berichterstattung der letzten Jahre kann es wenig verwundern, dass die Bürger derzeit ein koordiniertes Einschreiten hiergegen wünschen. Das impliziert jedoch nicht, dass ein umfassendes steuerrechtliches Regelungsgefüge der Union gewünscht ist. Das gewünschte Vorgehen gegen Steuerverkürzungen ist mit ATAD erreicht worden. Hinsichtlich der Anpassung anderer Regelungen oder gar der Einführung neuer Steuerarten ist über die Wünsche der Bürger nichts bekannt. Im Übrigen ist zu bezweifeln, dass der durchschnittliche Unionsbürger einen hinreichenden Überblick über das Kompetenzgefüge der Union hat, um sich eine gefestigte Meinung über die von der Union vorzunehmenden Maßnahmen bilden zu können.

Vor diesem Hintergrund zeigt sich auch, dass der Hinweis der Kommission, in anderen politisch sensiblen Bereichen sei der Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren letztlich auch möglich gewesen, nicht ohne Weiter-

---

<sup>81</sup> Vgl. *Dourado*, Intertax 2019, 341 (344).

<sup>82</sup> Vgl. *Everling*, in FS Götz, 125 (127), der darauf hinweist, dass Mehrheitsentscheidungen nur dann funktionieren können, wenn die unterlegende Minderheit bereit ist, sich dem Mehrheitswillen zu unterwerfen.

res trägt.<sup>83</sup> Das Steuerrecht unterscheidet sich von diesen anderen Bereichen durch seine elementare Funktion für die Souveränität eines Staates. Die Steuern dienen als Einnahmen der Staatsfinanzierung und sind damit unabdingbar für nahezu jede politische Maßnahme. Weitgehende Einflussnahme auf das Steuerrecht bedeutet damit eine mittelbare Einflussnahme auf das gesamte politische Geschehen.

#### cc. (Keine) Kompetenzerweiterung

Überdies sind die Ausführungen der Kommission zur Kompetenzerweiterung durch die Änderung kritisch zu sehen. Formal zutreffend weist die Kommission darauf hin, dass die Veränderung des Gesetzgebungsverfahrens keinen Einfluss auf die Reichweite der Unionskompetenz hat. Ziel der Anpassung ist aber unbestritten die bessere Durchsetzung von unionalen Gesetzgebungsakten zu Steuersachen, also solchen Maßnahmen, die das innerstaatliche Steuerrecht der Mitgliedstaaten beeinflussen. Wie obenstehend erläutert, kommt der Union im Bereich des Steuerrechts nur eine sehr eingeschränkte Zuständigkeit zu. Für die indirekten Steuern besteht ein Harmonisierungsauftrag unter dem Vorbehalt der Binnenmarktrelevanz. Für die direkten Steuern fehlt es an einem ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag, Maßnahmen können nur unter den strengen Voraussetzungen des Art. 115 AEUV erlassen werden, der zur Verwirklichung des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung tatbestandlich eine Erforderlichkeit voraussetzt. Gerade im Bereich der direkten Steuern strebt die Kommission scheinbar dennoch eine sehr weitreichende Angleichung des Steuerrechts an. Diesen Anschein erwecken jedenfalls die Ausführungen zum Änderungsvorschlag und er bestätigt sich auch anhand der vergangenen (erfolglosen) Initiativen. Die Kommission versteht die Ermächtigung durch Art. 115 AEUV insofern sehr weit. Diese Normauslegung ist in der Tat unabhängig von der Änderung der verfahrensrechtlichen Aspekte. Eine faktische Auswirkung auf die Reichweite der Gesetzgebung ist trotzdem zu erwarten (und eben auch angestrebt): Bestrebungen, die bisher an der nicht erreichten Einstimmigkeit gescheitert sind, könnten nun ggf. durchgesetzt werden und müssen infolgedessen von allen Staaten innerstaatlich implementiert werden. Die Kommission will so eine größere Anzahl steuerlicher Initiativen zum Erfolg führen. Das geht unweigerlich mit weitreichenderen Einflussnahmen auf die nationale Steuerrechtsgesetzgebung einher. Selbst wenn all diese Maßnahmen von Art. 115 AEUV gedeckt sind, wirkt sich die geteilte Zuständigkeit von Union und

---

<sup>83</sup> Ebenso kritisch: *Dourado*, Intertax 2019, 341 (342).

Mitgliedstaaten in einer Beschneidung der Kompetenzen der Mitgliedstaaten in diesen Bereichen aus.<sup>84</sup>

Dass die Kommission im Bereich der Steuern die Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV sehr weit versteht, zeigt sich auch an der konkreten Ausgestaltung der vorgeschlagenen wie auch der verabschiedeten Richtlinien. Charakteristikum von Richtlinien (gegenüber Verordnungen) ist, dass sie keine direkte innerstaatliche Anwendung finden, sondern es einer Umsetzung in nationales Recht bedarf. Art. 288 Abs. 3 AEUV bestimmt diesbezüglich, dass Richtlinien hinsichtlich ihres Ziels verbindlich sind, jedoch den Mitgliedstaaten die Wahl der Form und Mittel überlassen. Das impliziert, dass den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung ein gewisser Spielraum verbleiben muss. In der Literatur wird jedoch weithin angenommen, dass dieser Spielraum auch sehr gering sein kann, es also grundsätzlich auch zulässig ist, dass den Staaten inhaltlich keine eigene Entscheidungsfreiheit mehr verbleibt.<sup>85</sup> Die Rechtsnatur als Richtlinie wird davon nicht berührt.<sup>86</sup> Mit der Richtlinienkonzeption unvereinbar ist es lediglich festzulegen, welche mehrerer gleichwertiger Handlungsformen national zu wählen ist, oder in die innerstaatliche Kompetenzordnung regelnd einzugreifen.<sup>87</sup>

Im Rahmen der steuerrechtlichen Richtlinien ist zu beobachten, dass sie vielfach sehr konkret gefasst sind und insofern vielfach nahezu kein Umsetzungsspielraum verbleibt.<sup>88</sup> Nach den dargestellten Grundsätzen ist das nicht unbedingt bedenklich. Allerdings ist bei Richtlinien nach Art. 115 AEUV zu beachten, dass die Richtlinie die einzig zulässige Handlungsform ist. Diese Begrenzung ist Ausdruck der mit der Auffangnorm lediglich ermöglichten Rechtsangleichung in Abgrenzung zur Rechtsersetzung. Das Recht der Mitgliedstaaten soll in diesen Bereichen gerade nicht vollständig durch unionale Regelungen ersetzt werden, die dann in allen Staaten gleichlautend wären.

---

<sup>84</sup> Ebenso *Dourado*, *Intertax* 2019, 341 (342).

<sup>85</sup> *Nettesheim*, in Grabitx/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, Art. 288 AEUV Rn. 113; *Tietje*, in Grabitx/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, Art. 115 Rn. 31; *Schröder*, in Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 288 AEUV Rn. 74.

<sup>86</sup> *Nettesheim*, in Grabitx/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, Art. 288 AEUV Rn. 113.

<sup>87</sup> *Nettesheim*, in Grabitx/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, Art. 288 AEUV Rn. 113.

<sup>88</sup> *Schröder*, in Streinz, *EUV/AEUV*, Art. 115 AEUV Rn. 15; *Schaumburg*, in *Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht*, Rn 11.40.

Vielmehr soll den Mitgliedstaaten die Möglichkeit verbleiben, bei der Umsetzung nationale Besonderheiten zu berücksichtigen.<sup>89</sup> Vor diesem Hintergrund sind Richtlinien ohne nennenswerten Umsetzungsspielraum für die direkten Steuern nur zulässig, wenn diese einengende Regelungsweise zur Zielerreichung erforderlich ist.<sup>90</sup> Ein Aspekt, der in der Prüfung der Verhältnismäßigkeit der Regelung (Art. 5 Abs. 4 EUV) Niederschlag finden muss. Diese Ausgestaltung ist eben nur möglich, wenn die Funktionsfähigkeit des Binnenmarktes wirklich – wie von der EU offenbar bei direkten Steuern angenommen – nach einer detailliert identischen Regelung in allen Mitgliedstaaten verlangt.<sup>91</sup> M.E. ist dies nicht immer so eindeutig. Wenn es tatsächlich im Steuerrecht nahezu immer der Fall wäre, dass es vollständig identischer Regeln bedarf, wäre es konsequent gewesen, im Zuge des Vertrags von Lissabon die Handlungsform der Verordnung als Regelungsweg zu eröffnen. Dass dies nicht geschehen ist, muss als Zeichen gewertet werden, dass die Mitgliedstaaten als Herren der Verträge auch in jüngerer Vergangenheit noch annahmen, im Regelfall sei eine individuelle Angleichung ausreichend.

Unabhängig von der tatsächlichen Erforderlichkeit der konkreten Regelungsweise (die sich ggf. gerichtlich überprüfen ließe) gibt es keinen Hinweis darauf, dass die Vorschläge der Kommission in Zukunft anders ausgestaltet sein werden. Wenn also durch die Änderung zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren mehr Vorschläge durchgesetzt werden können, kommt es auch hierdurch zu einer faktischen Kompetenzerweiterung der Union und damit einhergehend zu einer Beschränkung der Mitgliedstaaten.

#### dd. Zwischenergebnis

Der Vorschlag der Kommission würde die Beschlussfassung auf kurze Sicht mit großer Wahrscheinlichkeit beschleunigen und so vermeintlich zum angestrebten Ziel führen. Langfristig gesehen besteht aber die begründete Besorgnis, dass die von der Kommission angestrebten weitreichenden Angleichungen im Steuerrecht zu weniger Akzeptanz in den Mitgliedstaaten führen. Das lässt letztlich eine weitere Hemmung der Integration befürchten.

---

<sup>89</sup> *Tietje*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 115 Rn. 31; *Schröder*, in Streinz, EUV/AEU, Art. 115 AEUV Rn. 15.

<sup>90</sup> Vgl. *Tietje*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 115 Rn. 31.

<sup>91</sup> Vgl. *Schröder*, in Streinz, EUV/AEU, Art. 115 AEUV Rn. 15; *Schaumburg*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, Rn 11.40.

Zudem hat sich an den ersten Reaktionen der Mitgliedstaaten auf den Vorschlag bereits deutlich abgezeichnet, dass sich die nach Art. 48 Abs. 7 EUV erforderliche Einstimmigkeit zum Beschluss der Änderung für die derzeitige Fassung des Vorschlags kaum erreichen lassen wird.

## **2. Alternative Änderungsmöglichkeiten**

Aus diesem Grund ist nach alternativen Möglichkeiten zu suchen, die den Anforderungen an ein gutes Entscheidungsmodell besser gerecht werden.

### **a. Verstärkte Zusammenarbeit**

Ein relativ leicht zu verwirklichender Ansatzpunkt wäre die Intensivierung der verstärkten Zusammenarbeit in Steuersachen. Bisher wurde dieser Weg nur für die Finanztransaktionssteuer beschritten und auch hier noch nicht zu Ende gegangen, da die Richtlinie bisher nicht verabschiedet wurde.

Die verstärkte Zusammenarbeit würde es den integrationswilligen Staaten ermöglichen, in einem kleineren Kreis zu einer zügigen Rechtsangleichung bzgl. bestimmter Steuerthemen zu kommen und so unter sich Handelshemmnisse abzubauen. (Vorübergehendes) Ergebnis wäre, dass es in den betroffenen Bereichen zu unterschiedlichen Geschwindigkeiten der Integration kommt und damit eine Zersplitterung der europäischen Rechtslage zu befürchten ist. Da eine Zusammenarbeit von jeweils „nur“ mindestens neun Staaten gefordert wird, muss also immer nur ein Drittel der Mitgliedstaaten beteiligt werden. Bei jeder Initiative können das unterschiedliche Staaten sein. Tatsächlich kann es dadurch zu einer recht unübersichtlichen Rechtslage kommen. Allerdings ist zu bedenken, dass die Alternative ein komplett unkoordiniertes Herangehen jedes der 28 (bzw. 27) Mitgliedstaaten nach gänzlich eigenem Gusto ist. Eine verstärkte Zusammenarbeit würde zumindest eine gemeinsame Linie mehrerer Staaten herbeiführen. Die Aufnahme der Möglichkeit der verstärkten Zusammenarbeit zeigt gerade, dass dies von den Vätern der Verträge nicht als integrationshemmend, sondern -fördernd beurteilt wurde.<sup>92</sup>

Positiv wirkt sich zudem aus, dass die verstärkte Zusammenarbeit immer so ausgestaltet sein muss, dass sie allen anderen Mitgliedstaaten zur späteren Beteiligung offensteht. Insofern ist es denkbar, dass einige Staaten im Wege

---

<sup>92</sup> Vgl. *Lampert*, EuZW 2013, 493 (496).

der verstärkten Zusammenarbeit Pionierarbeit leisten und beweisen, dass sich die Anpassung des Rechts bewährt, sodass die übrigen Staaten nach einigen Jahren nachziehen. Insofern kann dieses Konzept grundsätzlich zu einer schnelleren Umsetzung von Initiativen führen, ohne dass die Gefahr besteht, dass sich einzelne Staaten übergangen fühlen. Indem zweifelnde Staaten erst einmal die Entwicklung beobachten können, ist auch der von der Kommission beobachteten Befürchtung abgeholfen, man gehe eine dauerhafte Verpflichtung ein, die sich wegen des Einstimmigkeitserfordernisses kaum wieder ändern lasse.

Insofern wäre die verstärkte Zusammenarbeit grundsätzlich ein guter Anfang, um die Integration zügig, aber auch verträglich voranzubringen. Problematisch sind jedoch die engen Voraussetzungen des Art. 20 Abs. 2 AEUV. Das Ultima-ratio-Erfordernis bedeutet im Grunde, dass es eines vorangegangenen und gescheiterten gesamteuropäischen Richtlinienvorhabens bedarf.<sup>93</sup> Einerseits ist diese Voraussetzung sehr sinnvoll, da auf diese Weise sichergestellt wird, dass die gesamteuropäische Lösung primär verfolgt wird. Andererseits verzögert sie das Verfahren und wirkt somit dem Ziel der Kommission entgegen, die Gesetzgebung zu beschleunigen.

Dem könnte grundsätzlich durch eine Vertragsänderung abgeholfen werden, indem man bspw. in Art. 20 Abs. 2 EUV eine Bereichsausnahme für das Steuerrecht schafft. Während in fast allen anderen Politikbereichen eine Entscheidung mit qualifizierter Mehrheit möglich ist und es sich hier somit als deutlich leichter erweist, zu Kompromissen und dann letztlich vollumfänglich geltenden Beschlüssen zu kommen, ist das im Steuerrecht gerade nicht der Fall. Diese Situation würde es rechtfertigen, hier das Ultima-ratio-Prinzip aufzuweichen. Gemeint ist keine vollständige Aufgabe des Kriteriums, aber eine Erleichterung, die bspw. vorsieht, dass sich in einer ersten Beratung abzeichnet, dass keine Einigung zu erzielen ist. Hiergegen einwenden kann man natürlich, dass die Staaten in diesem Fall möglicherweise nicht mehr ausreichend engagiert nach allgemein akzeptierten Lösungen suchen. Diese Gefahr ist m.E. jedoch eher gering: Es ist weiterhin eine Mindestanzahl von neun Staaten nötig, die sich einigen müssen und die ein Interesse haben dürften, möglichst viele Staaten vom Vorschlag zu überzeugen, damit er letztlich die angestrebte Effektivität erreicht. Wenn einzelne Staaten eigentlich nur als Kleingruppe eine gemeinsame Regelung treffen wollen, dann würden sie kaum den komplizierten Weg der verstärkten Zusammenar-

---

<sup>93</sup> Vgl. *Pechstein*, in Streinz, EUV/AEUV, Art. 20 EUV Rn. 13; *Lampert*, EuZW 2013, 493 (496).

beit gehen, sondern schlicht ein multinationales Abkommen miteinander schließen. Der EU bedarf es hierfür nicht.

Strebt man eine solche Vertragsänderung an, unterfällt diese jedoch nicht dem vereinfachten Änderungsverfahren nach Art. 48 Abs. 6, 7 EUV, sondern muss im Wege des ordentlichen Änderungsverfahrens erfolgen, das erheblich umständlicher ist. Eine kurzfristige Anpassung ist mithin nicht zu erwarten.

## **b. Nur teilweise Aufgabe des Einstimmigkeitsprinzips**

Anstelle eines Übergangs zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren für den gesamten Bereich des Steuerrechts könnte eine nur partielle Änderung stehen. Je nach konkreter Ausgestaltung könnte so einigen der Kritikpunkte bzgl. des Kommissionsvorschlages begegnet werden.

### **aa. Begrenzt auf indirekte Steuern**

Aufgrund der aufgezeigten kompetenziellen Unterschiede würde eine Differenzierung zwischen indirekten und direkten Steuern naheliegen.

Eine eindeutige Harmonisierungszuständigkeit der Union besteht demnach nur für die indirekten Steuern. Während die materiellen Zuständigkeitsvoraussetzungen des Art. 113 AEUV vor dem Hintergrund des expliziten Harmonisierungsauftrages verhältnismäßig leicht zu erfüllen sind, gestaltet sich dies für die Gesetzgebung im Bereich der direkten Steuern deutlich komplizierter. Da kein Harmonisierungsauftrag besteht, sind die tatbestandlichen Voraussetzungen zur Annahme einer Kompetenz erheblich strenger. Es besteht also ein qualitativer Unterschied hinsichtlich des erforderlichen Begründungsaufwandes für eine unionale Initiative in Steuersachen.

Diese Vertragslage könnte als Indiz im Hinblick auf die Integrationsbereitschaft der Mitgliedstaaten zu werten sein. Das würde bedeuten, dass der Großteil der Mitgliedstaaten einer fortschreitenden Integration im Bereich der direkten Steuern tendenziell offen gegenübersteht und mit qualifizierter Mehrheit beschlossene Rechtsakte insofern auf eine höhere Akzeptanz stoßen würden als im Bereich der direkten Steuern. Hierauf kann geschlossen werden, weil alle derzeitigen Mitgliedstaaten<sup>94</sup> der EU den Vertrag von Lis-

---

<sup>94</sup> Mit Ausnahme von Kroatien, das erst danach der EU beigetreten ist, durch den Beitritt aber die Regelungslage so angenommen hat.

sabon verabschiedet haben, in dem an der Differenzierung zwischen den Steuerarten und dem ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag für die indirekten Steuern festgehalten wurde.

Diese Annahme unterstellt jedoch, dass es sich bei der derzeitigen Lage um eine bewusste Entscheidung der Mitgliedstaaten handelt. Dem ist jedoch nicht ohne Weiteres zuzustimmen. Diese kompetenzielle Ausgestaltung besteht bereits seit Beginn der europäischen Zusammenarbeit und ist damit im Grunde auf die damalige Entscheidung der sechs Gründungsstaaten der EWG zurückzuführen. Insofern kann man durchaus in Frage stellen, ob diese Regelungsweise auch heute noch so gewählt würde – insbesondere auch, ob der Harmonisierungsauftrag für die indirekten Steuern in den Vertrag aufgenommen würde.

Die Gründe für die Entscheidung der Gründungsstaaten, der Vereinheitlichung der indirekten Steuern Vorrang einzuräumen, lassen sich nicht ganz klar nachvollziehen. Naheliegend erscheint es jedoch, dass aufgrund der damaligen wirtschaftlichen Situation die Anpassung der Steuern, die den Waren unmittelbar anhaften und auf den Verbraucher abgewälzt werden, dringlicher erschien. In den 1950er Jahren war die Mobilität der Bürger und damit der Dienstleister, Unternehmer und Arbeitnehmer noch deutlich weniger ausgeprägt.<sup>95</sup> Der grenzüberschreitende Wirtschaftsverkehr bezog sich vor allem auf Waren. Und so war die Abschaffung von Handelshemmnissen, die sich unmittelbar auf den Warenverkehr beziehen, damals für das Funktionalisieren eines Binnenmarktes wichtiger, da sich diese Steuern unmittelbar preisbildend auswirken.<sup>96</sup> Zudem waren und sind die Steuergrenzen bei indirekten Steuern deutlich leichter fassbar und die Unterschiede der Steuerbelastung können einfacher beziffert werden.<sup>97</sup> Die Einigung der sechs Gründungsstaaten war in diesem Bereich so relativ leicht zu erreichen.

Erst in den Folgejahren entwickelte sich eine insgesamt mobilere Wirtschaft, sodass auch die anderen Grundfreiheiten an Bedeutung gewannen und mit ihnen die Auswirkungen der unterschiedlichen Steuersysteme bei den direkten Steuern. Es ist zu verzeichnen, dass die Mitgliedstaaten so auch die direk-

---

<sup>95</sup> *Lampert*, EuZW 2013, 493 (495); *Fehling*, in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl. 2015, Rn 10.1 f.

<sup>96</sup> *Seiler*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 113 Rn. 51 f.

<sup>97</sup> *Stumpf*, in Schwarze, EU-Kommentar, Art. 113 AEUV Rn. 2; *Khan*, in Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 113 AEUV Rn. 2.

ten Steuern recht frühzeitig als Binnenmarkthindernis ausgemacht haben. Zu einer Aufnahme eines Harmonisierungsauftrages kam es dennoch nie.

Eine Erklärung hierfür wäre, dass bei den Mitgliedstaaten kein ausreichender Wille zur Harmonisierung der direkten Steuern bestand, weil das hohe Aufkommen der direkten Steuern sie zu einem der wichtigsten Faktoren des staatlich souveränen Handelns macht.<sup>98</sup> Gesellschaftspolitische Entscheidungen hängen zu einem nicht unerheblichen Teil einerseits vom zur Verfügung stehenden Kapital des Staates ab (das aus Steuern generiert wird). Andererseits wird die Ausgestaltung der direkten Steuern selbst immer wieder als Hebel für sozialpolitische Bestrebungen eingesetzt. Diese hohe Souveränitätsrelevanz ist sicherlich ein Faktor, der es für fast alle Mitgliedstaaten erschwert, der EU einen Harmonisierungsauftrag zu erteilen. Allerdings gilt der Aspekt der Staatsfinanzierung auch für die indirekten Steuern. Allein das Aufkommen der Umsatzsteuer macht in Deutschland mehr als ein Viertel des gesamten jährlichen Steueraufkommens aus.<sup>99</sup> Ähnliches gilt für das Erreichen sonstiger politischer Ziele durch den Einsatz von Steuern: Zwar werden bei den indirekten Steuern keine Steuererleichterungen bei bestimmten sozialen Indikatoren gewährt, indirekte Steuern werden aber vielfach zu Lenkungszwecken erhoben und damit politische Ziele verwirklicht.<sup>100</sup> Trotz dieser gleichwertigen Relevanz für das innenpolitische Geschehen ist ein Harmonisierungsauftrag erteilt worden.

Zu dem Zeitpunkt, als die Bedeutung der direkten Steuern für den Binnenmarkt in den Fokus der EU rückte, war die Norderweiterung bereits erfolgt, sodass nun Einigungen nicht mehr nur unter sechs Staaten, sondern unter neun gefunden werden mussten. Hierzu gehörte auch das von Beginn an europakritischer eingestellte Großbritannien. Es liegt auf der Hand, dass es damit und mit den nachfolgenden Erweiterungen schwerer wurde, entsprechend weitreichende Beschlüsse zu fassen. Es ist insofern durchaus denkbar, dass es in der Vereinigung der sechs Gründungsstaaten auch zu einem Harmonisierungsauftrag für direkte Steuern gekommen wäre, hätte man die Binnenmarktauswirkungen bereits zu Beginn der Zusammenarbeit klar erkannt.

---

<sup>98</sup> *Seiler*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 113 Rn. 51 f.

<sup>99</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Datenportal/Daten/frei-nutzbare-produkte/Bilder/Infografiken/Steuerspirale.html> (zuletzt abgerufen am 23.8.2019).

<sup>100</sup> Jüngste Überlegung ist die Einführung einer CO<sup>2</sup>-Steuer.

Es bleibt festzuhalten, dass es heute weder innenpolitisch noch in Bezug auf den Binnenmarkt einen nennenswerten Bedeutungsunterschied zwischen direkten und indirekten Steuern gibt.<sup>101</sup> Die abweichende Regelungsweise in den Verträgen scheint vielmehr historisch bedingt. Mangels tatsächlichen qualitativen Unterschieds bietet es sich deshalb nicht an, eine angestrebte Änderung auf indirekte Steuern zu beschränken.

#### bb. Begrenzt auf Teile des Kommissionsvorschlags

Eine andere Option wäre es, sich an den vierstufigen Plan der Kommission zu halten und nur für einige der Stufen eine Anpassung vorzunehmen. Da damit eine weniger weitreichende Entscheidung getroffen wäre, sind die Erfolgsaussichten hierbei deutlich besser.

Vorgeschlagen wurde bereits eine Beschränkung auf die ersten drei Schritte, also die Harmonisierung verwaltungstechnischer Aspekte sowie faktisch mit Schritt zwei und drei des gesamten Bereichs der indirekten Steuern.<sup>102</sup> Erreicht wäre damit letztlich das hier bereits im vorherigen Punkt Ange-dachte. Der Bereich der direkten Steuern bliebe weitgehend ausgespart. M.E. ist bereits zweifelhaft, ob sich diesbezüglich die nötige Einstimmigkeit unter den Mitgliedstaaten herstellen lässt, denn wie erläutert besteht auch für die indirekten Steuern eine erhebliche Souveränitätsrelevanz. Anzuerkennen ist aber, dass hinsichtlich von der EU verfolgter lenkungspolitischer Ziele insgesamt eine größere Einigkeit herrscht. Allerdings erfasst der dritte Schritt auch alle anderen Verbrauchsteuern, die nicht lenkungspolitisch getrieben sind. Hier zeigt sich am Ringen um die Finanztransaktionssteuer deutlich, wie heterogen das Meinungsbild unter den Mitgliedstaaten ist. Im Wissen um solcherlei Vorhaben der EU wird es vielen Staaten schwerfallen, sich auf eine Einigung einzulassen.

Unabhängig davon handelt es sich hierbei nicht um die Lösung, die die Vorteile für alle Seiten maximiert, mithin nicht um die effektive Lösung, die die

---

<sup>101</sup> *Stumpf*, in Schwarze, EU-Kommentar, Art. 113 AEUV Rn. 2; *Classen*, in von der Groeben/Schwarze/Hatje, Art. 115 AEUV Rn. 17; *Lampert*, EuZW 2013, 493 ff. Anders hingegen: *Wernsmann*, in Schulze/Zuleeg/Kadelbach, § 30 Rn. 61; *Seiler*, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 113 Rn. 51 f.

<sup>102</sup> *Dourado*, Intertax 2019, 341 (344). Demgegenüber positiv auch Deutscher Steuerberaterverband e.V., DStV Pressemitteilung vom 22.1.2019, BB 2019, 214 f.

EU sucht. Die Kommission hat hinreichend deutlich gemacht, dass auch die Hemmung im Bereich der direkten Steuern die weitere Integration stört. Wenn dieser Bereich unverändert bleibt, ist dem nicht abgeholfen. Gleichzeitig hätten die eher kritischen Staaten aber ein Argument, weiteren Änderungen erst einmal nicht zuzustimmen, schließlich sind sie der Kommission ja auf diese Weise schon erheblich entgegengekommen. Auch wegen der qualitativen Gleichwertigkeit der Binnenmarktbeschränkungen durch indirekte und direkte Steuern wäre eine Lösung zu präferieren, die dem gesamten Themenbereich abhilft und dabei für die Staaten verträglich ist.

cc. Begrenzt auf Teilbereiche des Steuertatbestandes

Möglich wäre das unter Umständen bei einer Beschränkung auf Teile des Steuertatbestandes, bspw., indem man die Harmonisierung der Steuersätze von der Änderung ausnimmt.

Ein Großteil der gegen einen Übergang zur qualifizierten Mehrheit vorgebrachten Bedenken bezieht sich auf die Bedeutung der Steuern für die Souveränität der einzelnen Mitgliedstaaten. Hervorgehoben wird dabei, wie wichtig das Steueraufkommen für weitere politische Entscheidungen ist. Deshalb dürfe die Macht, auf die Höhe des Steueraufkommens Einfluss zu nehmen, nicht aus der Hand gegeben werden.<sup>103</sup> Diesen Bedenken würde mit dem angesprochenen Vorschlag zumindest teilweise begegnet. Solange den Einzelstaaten die volle Entscheidungsmacht über die Höhe des Steuersatzes verbleibt, bedeutet das auch, dass sie maßgeblichen Einfluss auf das eigene Steueraufkommen behalten. Gleichzeitig verbleibt dadurch für Staaten wie Irland, für die der niedrige Körperschaftsteuersatz ein wesentlicher Standortfaktor ist, die Möglichkeit, trotz geographisch ungünstiger Lage die Wettbewerbsfähigkeit des Landes über den Faktor Steuern zu erhalten. Diese Herangehensweise könnte insofern auf eine breitere Akzeptanz der Mitgliedstaaten stoßen. Vergessen werden darf aber nicht, dass nicht nur der Steuersatz politisches Mittel ist. Insbesondere sozialpolitische Ziele sollen vielfach durch die Ausgestaltung des Steuertatbestandes direkter Steuern umgesetzt werden, man denke nur an das breite Feld der Sonderausgaben im Einkommensteuerrecht. Hier müssen die Staaten damit rechnen, Eigenständigkeit einzubüßen. Da mit der qualifizierten Mehrheit aber weiterhin eine recht hohe Hürde gegeben wäre, ist dennoch davon auszugehen, dass die

---

<sup>103</sup> Vgl. z.B. *Khan*, in Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, Art. 115 AEUV Rn. 2; *Schön*, Intertax 2019, 340.

Mitgliedstaaten diese Einflussnahme hinnehmen könnten, auch, weil so mit dem Steuersatz weiterhin ein wichtiger Entscheidungsaspekt in ihrer Hand liegt.

Fraglich ist jedoch, ob auf diese Weise eine aus Sicht der Union ausreichende Harmonisierung erreicht werden kann. Betrachtet man die von der Kommission vorgeschlagenen Änderungsschritte, stellt man fest, dass diese Herangehensweise die ausgegebenen Ziele weitgehender erreichen würde als die beiden vorher untersuchten Varianten. Der erste Schritt könnte vollständig umgesetzt werden und so Maßnahmen zur Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit ergriffen werden. Hierbei handelt es sich ohnehin um Maßnahmen, bei denen innerhalb der Mitgliedstaaten wenig Uneinigkeit besteht und die kaum Souveränitätsrelevanz haben.

Der zweite Schritt hingegen würde nicht in all seinen Ausprägungen verwirklicht. Zwar könnten steuerliche Maßnahmen zur Förderung politischer Ziele dem Grunde nach mit qualifizierter Mehrheit beschlossen werden, der Steuersatz der jeweiligen Lenkungssteuer könnte jedoch weiterhin nur mit Einstimmigkeit festgelegt werden. Für die Lenkungswirkung kommt es im ersten Schritt natürlich vor allem auf die Existenz und tatbestandliche Ausgestaltung einer Steuer an, damit das angestrebte Ziel aber erreicht wird, muss die Höhe auch so bemessen sein, dass tatsächlich ein Verhaltensanreiz gesetzt wird. Bei völlig freier Entscheidung der Mitgliedstaaten wäre es bspw. bei einer unional angestrebten Abschreckungswirkung nicht zielführend, wenn nur sehr niedrige Steuersätze angesetzt würden. Man wird allerdings grundsätzlich davon ausgehen können, dass die Staaten den Steuersatz zumindest so bemessen, dass die entstehenden Verwaltungskosten die Steuereinnahmen nicht übersteigen, sodass ein gewisser Mindeststeuersatz gewährleistet ist. Zudem bleibt es möglich, mit Einstimmigkeit einen (Mindest-)Steuersatz festzulegen. Selbst wenn das nicht von Anfang an erfolgt, steigt die Wahrscheinlichkeit einer Einigung deutlich, wenn die Steuer bereits existiert und sich in der Praxis bewährt hat.

Die mit dem dritten Schritt, der Anpassung der Beschlussfassung bei Mehrwertsteuern und sonstigen Verbrauchsteuern, angestrebten Ziele sind weitgehend unabhängig von den Steuersätzen und lassen sich insofern auch auf diese Weise erreichen. Die Kommission führt vor allem die Schwerfälligkeit und Betrugsanfälligkeit des insgesamt veralteten Mehrwertsteuersystems ins Feld sowie die Notwendigkeit der schnellen Reaktion auf neuartige Entwicklungen am Alkohol- und Tabakmarkt. Die damit einhergehenden Änderungen lassen sich ohne Berührung des Steuersatzes vornehmen, sodass der

beschränkte Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nicht schädlich wäre.

Anders als bei den beiden vorherigen Vorschlägen würde auf diese Weise auch der vierte Schritt teilweise gemacht. Es könnten grundsätzlich auch Richtlinien zu direkten Steuern mit qualifizierter Mehrheit beschlossen werden. Nicht hierunter fallen würde aber bspw. die GKKB, diese bedürfte weiterhin der Einstimmigkeit. Ein Vorschlag zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft hingegen könnte dem Grunde nach mit qualifizierter Mehrheit und damit deutlich leichter durchgesetzt werden.

Aufgrund der weiterhin abweichenden Steuersätze bliebe aber in allen Bereichen ein Steuerwettbewerb bestehen. Es scheint, die Kommission würde diesen Wettbewerb durch Harmonisierung lieber reglementieren. Inwieweit das aber zum Funktionieren des Binnenmarktes tatsächlich erforderlich ist und damit von den Kompetenzgrundlagen erfasst wird, kann jedoch kritisch gesehen werden.<sup>104</sup>

Insgesamt ist diese Alternative durchaus tragfähig, denn sie beschränkt sich auf einen Bereich, in dem die Souveränitätseinbußen für die Mitgliedstaaten überschaubar sind, gleichzeitig können die Ziele der Kommission in weiten Teilen erreicht werden.

#### dd. Begrenzt auf umweltpolitische Zielsetzungen

Ebenfalls denkbar wäre es, die Anpassung auf einen Teilbereich des zweiten Änderungsschrittes zu beschränken. Hier verweist die Kommission insbesondere auf die dringend notwendige Umsetzung lenkungspolitischer Maßnahmen, die dem Umweltschutz dienen sollen. Dem Vernehmen nach wird gerade dieser Aspekt des Vorschlags derzeit von der EU verstärkt verfolgt, sodass ein Herauslösen aus dem Gesamtplan nicht unwahrscheinlich ist. Wie bereits erläutert besteht für diesen Bereich, solange er tatsächlich durch umweltpolitische Ziele getrieben ist, mit Art. 192 Abs. 2 AEUV eine spezielle Brückenklausel zum Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren. Dieser erfordert zwar ebenfalls Einstimmigkeit im Rat, sieht aber dane-

---

<sup>104</sup> Siehe dazu z.B. *Gröpl*, in Dauses/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, Kapitel J Rn. 1 ff.; *Hey*, in Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht – Münchener Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Heft 27, 295 ff.

ben niedrigere verfahrenstechnische Hürden vor.<sup>105</sup> Insofern wäre es denkbar, nur für diesen Teilbereich eine Änderung anzustreben.

Schon wegen der begrenzten Reichweite der Änderung erscheinen die Erfolgsaussichten eines solchen Bestrebens deutlich größer als die vorgeschlagene umfassende Anpassung. Hinzu kommt, dass es sich bei umweltpolitischen Zielen um einen Bereich handelt, in dem der kompetitive Gesichtspunkt im Verhältnis zu anderen steuerrechtlichen Regelungen deutlich zurücktritt. Gerade vor dem Hintergrund der immer lauter werdenden Klimadebatte sehen sich inzwischen nahezu alle Staaten gezwungen, legislativ tätig zu werden. Dementsprechend ist von einer grundsätzlichen Bereitschaft der Mitgliedstaaten auszugehen, hier Grundlagen für effektivere Regelungen zu schaffen. Die Interessen der Beteiligten richten sich im Wesentlichen in dieselbe Richtung und driften, anders als vielfach bei den direkten Steuern, nicht auseinander. Es dürfte somit ein allseitiges Anliegen sein, Entscheidungen über umweltpolitische Lenkungssteuern dem Machtspiel um die Zustimmung zu steuerrechtlichen Gesetzgebungsvorhaben zu entziehen, indem diesbezüglich vom Einstimmigkeitserfordernis abgewichen wird. Denn dass man bislang in solcherlei Vorhaben keine Einigkeit erzielen konnte, dürfte in vielen Fällen nicht unmittelbar auf die einzelne Sachfrage zurückzuführen sein, sondern zumindest auch auf allgemeinpolitische Erwägungen, in denen man das eigene Veto als taktisches (Druck-)Mittel einsetzte.<sup>106</sup>

Grundsätzlich dürfte die Einstimmigkeit für einen Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nur für diesen Teilaspekt deshalb erreichbar sein. Andererseits ist zu bedenken, dass auch umweltpolitisch getriebene Lenkungssteuern erhebliche wirtschaftliche Implikationen mit sich bringen können, die die jeweiligen Volkswirtschaften aufgrund ihrer unterschiedlichen Ausrichtungen unterschiedlich stark treffen werden. Die für die kleineren Staaten drohende Gefahr, hier in Zukunft von den Großen überstimmt zu werden, könnte letztlich auch diese Anpassung zum Scheitern bringen. Aufgrund der allgemeinen Relevanz der Thematik sollte es aber einen – gut vorbereiteten – Versuch wert sein.

---

<sup>105</sup> Parlament, Sozialausschuss und Ausschuss der Regionen müssen lediglich angehört werden.

<sup>106</sup> Siehe die Erwägungen der Kommission zu den Änderungsvorschlägen: Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik, COM(2019) 8 final vom 15.1.2019; S. 9 f.

### c. Vereinfachte Austrittsmöglichkeit aus Richtlinien

Alternativ, ggf. aber auch kumulativ zu den bereits diskutierten Varianten ist die Etablierung von Austrittsklauseln (Opt-out-Klauseln) in den Richtlinien in Steuersachen denkbar.

Mit der Vereinbarung von Ausnahmeregelungen hat die EU bereits mehrfach Erfahrung gemacht.<sup>107</sup> Allerdings handelte es sich dabei nie um eine völlige Austrittsmöglichkeit aus einer Richtlinie oder einem Vertrag, sondern entweder um eine Nichtteilnahme eines Staates von Beginn an<sup>108</sup> oder um die Möglichkeit, einzelne Regelungen einer Richtlinie unter bestimmten Voraussetzungen nicht anzuwenden.<sup>109</sup> Wenn die Regelungsweise auch nicht identisch ist, so zeigt es doch, dass es der Integration nicht unmittelbar entgegensteht, Ausnahmemöglichkeiten vorzusehen.

Das Primärrecht dürfte der Aufnahme von Opt-out-Klauseln in Richtlinien nicht entgegenstehen. Der Wortlaut des Art. 288 Abs. 3 AEUV impliziert bereits, dass eine Richtlinie nicht unbedingt für alle Mitgliedstaaten gelten muss.<sup>110</sup> Das muss sich nicht darauf beschränken, dass von Beginn an einige Mitgliedstaaten nicht an den Regelungen teilnehmen. Die verstärkte Zusammenarbeit, bei der ein späteres Hinzutreten weiterer Staaten (wie an Art. 331 AEUV deutlich wird) gerade gewünscht ist, zeigt, dass ein Wandel der an einer Richtlinie beteiligten Staaten der EU nicht fremd ist.<sup>111</sup> Der wesentliche Unterschied zwischen späterem Hinzutreten und späterem Austritt kann darin gesehen werden, dass Ersteres schon auf den ersten Blick integrationsfördernd wirkt, Letzteres hingegen nicht unmittelbar. Tatsächlich kann aber auch die Möglichkeit des späteren Austritts die Integration faktisch fördern. In dem Wissen, aus der Vereinbarung austreten zu können, wird es vielen Staaten leichter fallen, sich insbesondere in steuerlichen Bereichen, in denen innerstaatlich noch keine Erfahrungen bestehen, auf eine Harmonisierung

---

<sup>107</sup> Schön, Intertax 2018, 339 (341).

<sup>108</sup> So für einzelne Staaten bei der Währungsunion und der Überführung des Schengenabkommens ins EU-Recht.

<sup>109</sup> Art. 22 der Richtlinie 2003/88/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 4. November 2003 über bestimmte Aspekte der Arbeitszeitgestaltung.

<sup>110</sup> „[...] ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird, [...] verbindlich [...]“.

<sup>111</sup> Schön, Intertax 2018, 339 (341).

einzulassen.<sup>112</sup> Das erleichtert die Beschlussfassung im Rat erheblich und ermöglicht so ein zügigeres Voranschreiten der Integration.

Anders als (zumindest momentan) bei der verstärkten Zusammenarbeit gibt es hier jedoch kein *Ultima-ratio*-Erfordernis. Damit die *Opt-out*-Klausel den gewünschten Effekt hat, darf es für die einzelnen Staaten nicht zu kompliziert sein, sich von der Richtlinie zu lösen. Andererseits sind bei einer zu einfachen Lösungsmöglichkeit auch integrationshemmende negative Folgen abzuwägen. Wenn alle Staaten wissen, dass sie sich im Zweifel schnell wieder von der Richtlinie lösen können (ggf. auch noch vor der innerstaatlichen Implementierung), besteht die Gefahr, dass einem Entwurf vorschnell zugestimmt wird, statt länger über einzelne Kritikpunkte zu debattieren und so möglicherweise doch zu längerfristig tragfähigen Lösungen zu kommen. Solange Einstimmigkeit bei der ursprünglichen Beschlussfassung gefordert ist und somit erst einmal alle Staaten ins Boot geholt werden müssen, fördert die Austrittsmöglichkeit einen Kuhhandel unter den Staaten, indem ein Staat pro forma zustimmt, um dann später doch noch auszutreten. Außerdem besteht bei einem mehrfachen Gebrauchmachen von der Austrittsmöglichkeit die Gefahr der Rechtszersplitterung innerhalb der EU. Wie oben bereits angeführt ist es sicherlich dennoch als Fortschritt zu werten, wenn zumindest einige Staaten zu einer Harmonisierung gekommen sind und dabei bleiben. Dann erscheint m.E. der Weg der verstärkten Zusammenarbeit aber letztlich als der bessere. Hier verständigen sich Mitgliedstaaten, die eine Harmonisierung in einem Bereich wirklich wollen, sodass es potenziell zu einer weitreichenderen Regelung in der Sache kommt, während man beim *Opt-out* immer noch einer Kompromisslösung für alle sucht, der es letztlich nicht mehr bedarf, wenn die Bedenken-träger ausgeschieden sind. So würde insgesamt nicht das optimale Ergebnis erzielt, vor allem fehlt es an der Stabilität der Beschlüsse.

#### **d. Mehrheitsprinzip nur für Aufhebung und Änderung**

Vielen dieser Nachteile könnte begegnet werden, wenn man anstelle des Austrittsrechts eines Einzelnen den gemeinsamen Widerruf bzw. eine Änderung der Richtlinie erleichtert. Das würde bedeuten, dass die ursprünglichen Beschlüsse weiterhin mit Einstimmigkeit gefasst würden, es aber ermöglicht

---

<sup>112</sup> Ebenso *Dourado*, Intertax 2019, 341 (344); *Schön*, Intertax 2018, 339 (341).

würde, die Aufhebung der Richtlinie mit qualifizierter Mehrheit zu beschließen.<sup>113</sup>

Hierdurch würde ein leichtfertiger Ausstieg einzelner Staaten aus einer Richtlinie verhindert, gleichzeitig ist eine spätere Anpassung der Richtlinie an neue Entwicklungen oder die Umsetzung neuer Erkenntnisse aus der Anwendungswirklichkeit der Regelungen deutlich vereinfacht. Es wäre damit dem Missstand abgeholfen, dass ein einzelner Staat den von der großen Mehrheit der anderen Beteiligten gewollten Fortschritt verhindern kann.<sup>114</sup> Damit wäre auch einer der einzelstaatlichen Ängste begegnet, die die Kommission als Hindernis für eine effektivere Steuergesetzgebung ausgemacht hat. Das Gefühl der faktischen Unabänderbarkeit einer mit Einstimmigkeit beschlossenen Richtlinie hindert die Staaten nicht mehr an der anfänglichen Zustimmung. Zwar stellt auch die qualifizierte Mehrheit eine hohe Hürde dar, die insbesondere für bevölkerungsärmere Staaten wegen ihres geringeren singulären Einflusses auch weiterhin einen gewissen Abschreckungseffekt haben könnte. Insofern dürfte es dennoch im Vorhinein zu einem Ringen um einen konsensfähigen Vorschlag kommen. Das hat aber den Vorteil, dass kein Staat übergangen wird und die oben geschilderten negativen Effekte des vollständigen Übergangs zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nicht eintreten. Dadurch dürfte den Entscheidungen zu mehr Stabilität verholfen werden. Gleichzeitig ist es gerade für die kleineren Staaten auch hilfreich zu wissen, dass die Regelungen eine gewisse Bestandsgarantie haben und nicht ohne Weiteres gegen ihren Willen wieder aufgehoben werden können. Denn um letztlich einen Änderungs- oder Aufhebungsbeschluss erreichen zu können, sind die Stimmen der kleinen Staaten von großer Bedeutung.

Durch diese Änderung würde auch die Souveränität der Mitgliedstaaten kaum angetastet, weshalb sie insgesamt auf Zustimmung stoßen dürfte. Der Beschluss einer steuerlichen Maßnahme erfolgt weiterhin einstimmig, sodass das Vetorecht eines jeden Staates erhalten bliebe und somit in diesem Moment die Souveränität nicht angetastet würde. Die Aufhebung eines Gesetzgebungsaktes hat keinerlei Einfluss auf innerstaatliche Entscheidungen, da es den Staaten unbenommen ist, bei den darauf beruhenden innerstaatlich implementierten Regelungen zu bleiben, solange diese nicht gegen Grundfreiheiten verstoßen. Der einzig kritische Bereich könnten nachträgliche inhaltliche Änderungen eines unionalen Rechtsaktes sein, die dann mit

---

<sup>113</sup> Vorgeschlagen von *Schön*, Intertax 2018, 339 (340).

<sup>114</sup> *Schön*, Intertax 2018, 339 (340).

qualifizierter Mehrheit, also auch gegen den Willen einzelner Staaten, vorgenommen werden könnten. Hier kommt es darauf an, wo genau die Grenze der Verfahrensänderung gezogen wird. Damit es für die Staaten kalkulierbar bleibt, dürfen nur solche Änderungen erfasst werden, die den Grundtenor des Rechtsaktes nicht verändern. Die vollumfängliche Reform einer Richtlinie, die einer Neufassung gleichkommt, kann davon nicht mehr gedeckt sein.

Diese Maßnahme dürfte auch vom Regelungsbereich des Art. 48 Abs. 7 EUV umfasst und damit das vereinfachte Vertragsänderungsverfahren anwendbar sein.<sup>115</sup> Die Änderung und Aufhebung eines Gesetzgebungsaktes teilt als *actus contrarius* automatisch das verfahrensrechtliche Schicksal des Ausgangsrechtsaktes. Insofern ist es konsequent, das auch auf die Änderung dieses Zustandes zu beziehen. Durch die Anordnung des besonderen Gesetzgebungsverfahrens für den Ausgangsbeschluss gilt dasselbe für dessen Aufhebung, sodass der Anwendungsbereich des Art. 48 Abs. 7 EUV, der auf das besondere Gesetzgebungsverfahren abstellt, eröffnet ist.

Es wäre grundsätzlich auch möglich, auf eine Vertragsänderung zu verzichten und stattdessen in die einzelnen Verordnungen/Richtlinien eine Regelung aufzunehmen, die für die Aufhebung und Änderung derselben eine qualifizierte Mehrheit ausreichen lässt. Nachteil dessen ist aber, dass dieses Verfahren dann mit jedem Vorschlag neu verhandelt werden müsste und jedes Mal wieder die Grenzen des Änderungsbegriffs neu abgesteckt werden müssten. Eine allgemeingültige Vertragsänderung sorgt hier für mehr Rechtssicherheit.

#### **e. Beschlüsse mit Verfallsdatum**

Eine noch geringere Berührung der staatlichen Souveränität wäre bei der Aufnahme von Verfallsklauseln (sog. *sunset clauses*) in die steuerlichen Rechtsakte gegeben.

Erfahrungen hat die EU mit solchen Klauseln bereits durch das EU-Schiedsübereinkommen.<sup>116</sup> Ausweislich dessen Art. 20 wurde es erst einmal für die Dauer von fünf Jahren geschlossen. Nur wenn bis sechs Monate vor Ablauf der Fünfjahresfrist kein Staat Einspruch erhebt, wird es jeweils um weitere

---

<sup>115</sup> *Schön*, Intertax 2018, 339 (341).

<sup>116</sup> Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen, ABl. L 225 vom 20.8.1990, S. 10.

fünf Jahre verlängert. In dieser Form gilt das Abkommen nun bereits seit fast 30 Jahren.

Denselben Weg könnte man bei steuerlichen Rechtsakten beschreiten. Es wäre aber ebenfalls möglich, die Klausel so auszugestalten, dass die Maßnahme tatsächlich automatisch nach einem vorgegebenen Zeitraum verfällt und nur bei einem aktiven Neubeschluss aufrechterhalten bleibt. Letzteres hätte den Vorteil, dass die Staaten gezwungen sind, sich mit dem Inhalt und den Wirkungen nach einer gewissen Zeit noch einmal auseinanderzusetzen, sodass es automatisch zu einer Reflexion und infolgedessen ggf. auch direkt zu einer Anpassung an veränderte Gegebenheiten kommt.<sup>117</sup> Damit würde vermieden, dass veraltete Regelungen in Kraft bleiben, was insbesondere im sich schnell wandelnden Steuerrecht sinnvoll erscheint. Um zu vermeiden, dass es trotz bestehendem Verlängerungswillen der Beteiligten wegen länger dauernder Verhandlungen zu Zwischenzeiten ohne Regelung kommt, sollte in die Regelung ein Passus Eingang finden, laut dem die alten Regelungen fortgelten, solange die Verhandlungen über einen Neubeschluss aktiv geführt werden.

Nachteil gegenüber der automatischen Verlängerung ist allerdings, dass wegen der notwendigen Neuverhandlungen immer ein Mehraufwand entsteht. Demgegenüber steht aber der Vorteil der Rechtssicherheit über einen bestimmten Zeitraum sowie, dass anders als bei Opt-out-Klauseln eine Rechtszersplitterung über die ersten Jahre nicht droht.

Das Wissen um die Endlichkeit beschlossener Regelungen dürfte vielen Staaten, gerade bzgl. neuartiger Regelungen, zu denen noch keine Erfahrungswerte hinsichtlich der Auswirkungen bestehen, wie bspw. bei der GKKB oder einer Digitalsteuer, einige Bedenken nehmen und so eher zu einer Zustimmung veranlassen.<sup>118</sup> Das gilt noch mehr als bei der Aufhebungsmöglichkeit mit qualifizierter Mehrheit, weil nach Ablauf der Zeit die Stimme eines jeden Staates einen Fortgang verhindern kann. Damit dieser Effekt eintritt, darf die Laufdauer nicht zu lang gewählt sein. Gleichzeitig ist aber zu bedenken, dass es einer gewissen Zeit bedarf, um die Auswirkungen fundiert beurteilen zu können. Der passende Zeitraum muss mithin in diesem Spannungsfeld für jedes Vorhaben einzeln ausgelotet werden.

---

<sup>117</sup> Vgl. auch *Schön*, Intertax 2018, 339 (341).

<sup>118</sup> Ebenso *Dourado*, Intertax 2019, 341 (344), *Schön*, Intertax 2018, 339 (341).

In beiden Varianten bedürfte es jedenfalls keiner Vertragsänderung, sondern schlicht der Vereinbarung in jedem einzelnen Vorhaben. Das ermöglicht einerseits, für jede Maßnahme eine passgenaue Regelung zu finden. Andererseits bedeutet es auch einen Mehraufwand, eben dies jedes Mal neu zu verhandeln, der einer möglichst schnellen Beschlussfassung entgegenstehen könnte.

Bei einer Gesamtbetrachtung zeigt sich deshalb, dass Sunset-Klauseln nicht das Allheilmittel sein können. Sie taugen nicht bei langfristig angelegten Projekten. Hilfreich sind sie aber bei besonders umstrittenen Vorschlägen, bei denen gerade die Unsicherheit über die konkreten Auswirkungen zu Zurückhaltung bei einzelnen Staaten führt. Für diese Bereiche könnten sie auch neben anderweitigen Vertragsänderungen in Zukunft Anwendung finden.

### **3. Zwischenergebnis zu Anpassungsmöglichkeiten**

Die Untersuchung der Änderungsmöglichkeiten ergibt, dass der Vorschlag der Kommission des vollkommenen Übergangs zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nicht überzeugen kann. Es ist zu befürchten, dass sich Staaten zu sehr übergangen fühlen und es langfristig eher zu einer integrationshemmenden Wirkung kommt. Sinnvoller erscheint deshalb – wenn überhaupt – eine nur teilweise Abkehr vom besonderen Gesetzgebungsverfahren. Diese sollte sich auf verfahrensrechtliche Aspekte und den Steuertatbestand beschränken, für Regelungen zum Steuersatz bliebe bei dieser Variante so das Einstimmigkeitsprinzip erhalten. Diese Lösung bringt die souveränen Interessen der Mitgliedstaaten und das Fortschreiten der europäischen Integration in einen guten Ausgleich. Ein umfassender Übergang zur qualifizierten Mehrheit für den gesamten Steuertatbestand ist lediglich für den engen Teilbereich der umweltpolitisch motivierten Lenkungssteuern erstrebenswert.

Leichter zu implementieren und sowohl ergänzend (bei einem partiellen Übergang zum Mehrheitsentscheid für die bei der Einstimmigkeit verbleibenden Bereiche) als auch für sich gesehen (bei genereller Beibehaltung der Einstimmigkeit für erstmalige Beschlüsse) ebenfalls überzeugend ist es, die spätere Aufhebung oder Änderung von Rechtsakten mit qualifizierter Mehrheit zu ermöglichen. Für besonders innovative Regelungen bietet es sich zudem an, in die einzelnen Beschlüsse eine Sunset-Klausel aufzunehmen. Beide letztgenannte Varianten verringern für die Mitgliedstaaten die Zustim-

mungsschwelle, weil die Möglichkeit einer Loslösung oder Anpassung so deutlich realistischer wird.

## IV. Verfassungsrechtliche Dimension

Aus europäischer Sicht stellen sich in Folge der bisherigen Untersuchung einige Änderungsmöglichkeiten alternativ oder kumulativ als sinnvoll dar. Allen ist aber gemein, dass es für ihre Einführung der Zustimmung aller Mitgliedstaaten bedarf, entweder in Form der Zustimmung zu einer Vertragsänderung gem. Art. 48 Abs. 7 AEUV oder als Teil eines Ratsbeschlusses (Sunset-Klausel). Aus deutscher Perspektive kann diese Zustimmung, unabhängig vom politischen Willen, nur erteilt werden, wenn sich die jeweilige Änderung mit der deutschen Verfassung vereinbaren lässt.

### 1. Reichweite und Grenzen der Integrationsoffenheit des Grundgesetzes

In Artikel 23 Abs. 1 GG wird die bereits aus der Präambel des Grundgesetzes hervorgehende Staatszielbestimmung der Mitwirkung an der Entwicklung der Europäischen Union konkretisiert.<sup>119</sup> Es wird der Bundesrepublik somit nicht nur verfassungsrechtlich ermöglicht, sich an der Weiterentwicklung der Union zu beteiligen, sondern sie wird vielmehr dazu verpflichtet, aktiv an der Verwirklichung eines vereinten Europas mitzuwirken.<sup>120</sup>

Gem. Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG wird der Bund hierzu auch unter Gesetzesvorbehalt ermächtigt, Hoheitsrechte an die EU zu übertragen. Hiervon wurde im Laufe der Zeit mehrfach und zuletzt im Rahmen des Vertrags von Lissabon Gebrauch gemacht. Aus dem Normwortlaut ergibt sich, dass die Übertragung immer den Zweck der Verwirklichung der europäischen Integration verfolgen muss.

Eingeschränkt wird diese weitreichende Ermächtigung durch Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG, infolgedessen Art. 79 Abs. 2 und 3 GG die Grenzen der Übertragung festsetzen. Die innerstaatliche gesetzliche Grundlage bedarf somit einer qualifizierten Mehrheit in Bundestag und Bundesrat. Zudem müssen die in Art. 1 und Art. 20 GG niedergelegten Grundsätze durch die Maßnahme unangetastet bleiben. Die sog. Ewigkeitsklausel entfaltet also auch diesbezüglich Wirkung.

---

<sup>119</sup> Ausführlich dazu z.B. *Scholz*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 23 Rn. 50 ff. und *Schorkopf*, in Bonner Kommentar, GG, Art. 23 Rn. 30 ff.

<sup>120</sup> BT-Drucks. 12/6000, S. 20.

Die Reichweite dieser Schranken wurde vom BVerfG maßgeblich im sog. Lissabon-Urteil<sup>121</sup> detailliert herausgearbeitet. Durch die Schranke des Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG wird über Art. 79 Abs. 3 i.V.m. Art. 20 GG die souveräne Staatlichkeit der Bundesrepublik Deutschland geschützt. Das bedeutet, dass die Übertragung von Hoheitsrechten an die EU nur so weit reichen darf, dass Deutschland als Mitgliedstaat die Fähigkeit zu selbstverantwortlicher politischer und sozialer Gestaltung der Lebensverhältnisse im Land erhalten bleibt.<sup>122</sup> Dementsprechend verbietet sich insbesondere die Verschaffung einer Kompetenz-Kompetenz der Union.<sup>123</sup> Aber auch weniger weitgehende Maßnahmen können geeignet sein, die Souveränität des Einzelstaates so weitgehend einzuschränken, dass die Schranken des Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG erreicht sind und damit die Verfassungsidentität der Bundesrepublik nicht mehr gewahrt. Diese Gefahr besteht vor allem, wenn in Bereichen, die besonders sensibel für die demokratische Selbstgestaltungsfähigkeit sind, Kompetenzen übertragen werden. Darunter fällt unter anderem der Bereich der fiskalischen Entscheidungen über die Einnahmen und Ausgaben der öffentlichen Hand.<sup>124</sup>

Solcherlei kritische Einschränkungen können jedoch nicht nur durch die unmittelbare Übertragung neuer Kompetenzen, sondern auch mittelbar durch die allmähliche Überwindung noch bestehender Einstimmigkeitserfordernisse entstehen. Für dahingehende Änderungen fordert das BVerfG, dass diese sachlich begrenzt erfolgen und widerruflich sein müssen.<sup>125</sup> Allerdings lässt es für die Widerruflichkeit letztlich die jederzeitige Austrittsmöglichkeit aus der EU ausreichen.<sup>126</sup> Hintergrund dieses Verständnisses ist, dass die Stellung nationaler Parlamente durch den dadurch bedingten Wegfall des Vetorechts erheblich geschwächt wird und damit einhergehend die Möglichkeit der staatlich souveränen Entscheidungen.<sup>127</sup>

---

<sup>121</sup> BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08.

<sup>122</sup> BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 226.

<sup>123</sup> BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 233.

<sup>124</sup> BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 252.

<sup>125</sup> BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 233.

<sup>126</sup> BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 299, 329.

<sup>127</sup> Vgl. BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 293.

Zum Schutz dieses wesentlichen Kerns der Verfassung behält sich das BVerfG vor, einzelne Maßnahmen der EU infolge einer Identitätskontrolle für in Deutschland unanwendbar zu erklären.<sup>128</sup>

## **2. Überschreitung der Grenzen durch Anpassungsvorschläge?**

Vor diesem Hintergrund sind die Anpassungsmöglichkeiten der europäischen Gesetzgebung in Steuersachen im Einzelnen zu betrachten. Die Untersuchung beschränkt sich dabei jedoch auf den Vorschlag der Kommission (als bisher einzigen Anstoß von offizieller Stelle) und diejenigen Maßnahmen, die infolge der bisherigen Analyse für tauglich befunden wurden.

Einschränkungen der verfassungsrechtlichen Gewährleistungen könnten insbesondere hinsichtlich des Budgetrechts des Bundestages sowie der Überschreitung des Steuererfindungsrechts entstehen.

### **a. Budgetrecht des Bundestages**

Beim Budgetrecht des Parlaments handelt es sich um einen für die deutsche Demokratie und Souveränität besonders sensiblen Bereich, sodass eine unisonseitige Einflussnahme hierauf kritisch betrachtet werden muss.

#### **aa. Inhalt und Bedeutung des Budgetrechts des Bundestages**

Das in Art. 110 GG verbürgte Budgetrecht ist eins der vornehmsten Rechte des Parlaments.<sup>129</sup> Indem der Bundestag mit der Entscheidung über den Haushaltsplan wirtschaftliche Grundsatzentscheidungen für zentrale Bereiche der Politik während des Planungszeitraums trifft,<sup>130</sup> ist das Budgetrecht einerseits parlamentarisches Kontrollinstrument gegenüber der Regierung<sup>131</sup> und bietet andererseits die Möglichkeit der gestaltenden Einflussnahmen auf

---

<sup>128</sup> BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 299, 339.

<sup>129</sup> BVerfG, Urteil vom 25.5.1977 – 2 BvE 1/74, BVerfGE 45, 1 (32); BVerfG, Urteil vom 14.1.1986 – 2 BvE 14/83, 2 BvE 4/84, BVerfGE 70, 324 (355); *Kube*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 110 Rn. 35.

<sup>130</sup> BVerfG, Urteil vom 25.5.1977 – 2 BvE 1/74, BVerfGE 45, 1 (31 f.).

<sup>131</sup> BVerfG, Urteil vom 14.1.1986 – 2 BvE 14/83, 2 BvE 4/84, BVerfGE 70, 324 (356).

Regierungsentscheidungen.<sup>132</sup> Durch das demokratisch gewählte Parlament wird so eine Politik nach dem Willen des Volkes gesichert.

Diese Zwecke kann das Budgetrecht jedoch nur erfüllen, wenn das Parlament seine Hoheit auch tatsächlich ausüben kann.<sup>133</sup> Äußere Einflüsse dürfen dementsprechend nicht so stark sein, dass dem Bundestag faktisch kein eigener Entscheidungsspielraum mehr verbleibt. Aus diesem Grund gilt das Budgetrecht auch als aus europäischer Sicht „integrationsfest“.<sup>134</sup> Dementsprechend hat das BVerfG in seinem Lissabon-Urteil festgestellt, dass das Demokratieprinzip in seinem substantiellen Gehalt verletzt wird, wenn das Budgetrecht übertragen wird, also die Art und Höhe der Abgaben der Bürger im Wesentlichen supranationalisiert würden. Zur Verhinderung dessen muss die Gesamtverantwortung mit ausreichend Entscheidungsspielraum über Einnahmen und Ausgaben letztlich noch beim Bundestag liegen.<sup>135</sup> Den dahingehend folgerichtigen Ausführungen in der Entscheidung zum ESM folgend ist es dem Bundestag somit auch untersagt, Verpflichtungen einzugehen bzw. Maßnahmen zuzustimmen, deren Auswirkungen nicht überschaubar und der weiteren Kontrolle und Einwirkung des Parlaments entzogen sind.<sup>136</sup>

#### bb. Einfluss der Anpassungsvorschläge auf das Budgetrecht

Nur wenn diese Grenzen eingehalten sind, wären die angedachten europarechtlichen Änderungen somit verfassungsrechtlich zulässig und damit für Deutschland überhaupt eine Option.

#### aaa. Kommissionsvorschlag

Bei vollständiger Umsetzung des Kommissionsvorschlags wäre es in Zukunft möglich, steuerpolitische Rechtsakte gegen den Willen bzw. ohne Zustimmung Deutschlands zu erlassen. Auf Grundlage der bereits erläuterten statistischen Daten, die belegen, dass Deutschland einer der Staaten ist, der am häufigsten überstimmt wird, ist dies zumindest gelegentlich auch für den Bereich der Steuern zu erwarten.

---

<sup>132</sup> *Kube*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 110 Rn. 35 m.w.N.

<sup>133</sup> *Kube*, in Maunz/Dürig, GG, Art. 110 Rn.38.

<sup>134</sup> *Gröpl*, in Bonner Kommentar, GG, Art. 110 Rn. 99.

<sup>135</sup> BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 256.

<sup>136</sup> BVerfG, Urteil vom 7.9.2011 – 2 BvR 987/10 u. a., Rn. 125 ff.

Aus den Ausführungen der Kommission zu ihrem Vorschlag und dem bisherigen Initiativverhalten lässt sich deutlich entnehmen, dass für die Zukunft angestrebt wird, auch (für die meisten Mitgliedstaaten) neuartige Steuern – wie die Digitalsteuer – einzuführen und zumindest in Teilbereichen Einfluss auf die Höhe der Steuersätze zu nehmen (GKKB). Wenn solche Maßnahmen ohne deutsche Zustimmung beschlossen werden sollten, so müssen sie doch in deutsches Recht umgesetzt werden und beeinflussen auf diese Weise die Höhe der inländischen Steuereinnahmen. Für diese Bereiche entscheidet somit letztlich die EU über einen Teilbereich der deutschen Einnahmen und somit über das zur Verfügung stehende Budget, sodass die Entscheidungsfreiheit des Bundestages zumindest berührt wird. Wenn auch die Entscheidung über Art der Nutzung der Mittel weiterhin beim Parlament verbleibt, so sind die Entscheidungsmöglichkeiten aber durch das vorhandene Budget determiniert.

Diese Auswirkung könnte sich dadurch relativieren, dass eine derartige Änderung nur unter Verwendung der Brückenklausel des Art. 48 Abs. 7 EUV möglich ist, für deren Anwendung die deutsche Zustimmung erforderlich ist. Infolge des innerstaatlichen Rechts (§ 4 Abs. 1 IntVG) ist zur Erteilung der Zustimmung ein Parlamentsgesetz nach Art. 23 Abs. 1 GG erforderlich, sodass der Bundestag selbst die Entscheidungsmacht über die Änderung und damit die Einflussnahme auf das Budgetrecht innehat. Allerdings kann diese Legitimation letztlich dennoch nicht genügen, weil auch der Bundestag selbst nicht befugt ist, sein Budgetrecht aus der Hand zu geben, sondern nur punktuell diesbezüglich Macht abgeben darf. Bei Anwendung der Brückenklausel für den gesamten Bereich des Steuerrechts kann jedoch nicht überblickt werden, welche Rechtsakte von der EU in Zukunft erlassen werden, und somit auch nicht, wie groß die Einflussnahme tatsächlich werden wird.<sup>137</sup> Zwar wird die Kompetenz der Union formal durch die verfahrensrechtliche Änderung nicht erweitert, faktisch ist aber dennoch zu erwarten, dass die Einflussnahme größer werden wird, denn genau das will die Kommission ja mit der Änderung erreichen. Die Schwelle der Binnenmarktrelevanz scheint zwar einen gewissen Schutz zu bieten, letztlich wird sich aber fast immer eine Beeinträchtigung des Binnenmarkts finden lassen, sodass kaum eine kompetenzielle Einschränkung besteht.<sup>138</sup>

---

<sup>137</sup> Vgl. BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 318.

<sup>138</sup> *Dourado*, Intertax 2019, 341 (342).

Ob es durch die Änderung somit zu einer weitgehenden Supranationalisierung kommt, lässt sich im Vorhinein kaum absehen. Gerade das macht es problematisch.

Es verbleiben aber zwei Anker, die letztlich dazu führen, dass sich die Änderung noch im Rahmen des Zulässigen bewegen dürfte:

Das BVerfG hat sich mit der Identitätskontrolle die Möglichkeit vorbehalten, Einzelmaßnahmen der Union auf ihre Auswirkungen auf die deutsche Verfassungsidentität, also die Vereinbarkeit mit den Grenzen des Art. 23 Abs. 1 GG zu überprüfen. Sollte es im Einzelfall zum Ergebnis einer Beeinträchtigung kommen, stellt es die Unanwendbarkeit des jeweiligen Rechtsaktes in Deutschland fest. Diese Kontrolle wirkt bei einem Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren als doppelter Boden für das Budgetrecht des Bundestages. Bei Zweifeln daran, ob dem Parlament ausreichend Spielraum verbleibt, kann das BVerfG angerufen und das Budgetrecht so gewahrt werden.

Zudem besteht als schärfstes Schwert immer die Option des Ausscheidens aus der EU. Mit dem Ausscheiden würde das Parlament wieder die volle Verfügungsmacht über das Budget erhalten. Solange diese Möglichkeit aber tatsächlich besteht, ist der Integrationsprozess nicht unumkehrbar und somit – nach den Vorgaben des BVerfG – in der Regel mit der Verfassung vereinbar.<sup>139</sup> Allerdings zeigt sich an den langwierigen Austrittsverhandlungen Großbritanniens, dass ein Austritt letztlich nicht einfach ist und gerade die finanziellen Belange dies erschweren. Angesichts dieser Erfahrungen stellt sich dieser Rechtfertigungsanker des BVerfG als immer weniger durchschlagend dar. Nichtsdestotrotz ist zu erwarten, dass das BVerfG unter anderem mit diesem Argument eine entsprechende Anpassung halten würde.

Mithin wäre die Grenze der Integration durch diese Änderung noch nicht erreicht, dennoch sollte bedacht werden, dass eine erhebliche Einflussnahme auf die innerstaatlichen Einnahmen ermöglicht wird und die deutsche Souveränität so deutlich berührt werden kann.

### bbb. Partieller Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren

Bei einem nur partiellen Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren, bei dem die Rechtsakte zur Höhe des Steuersatzes weiterhin einstimmig

---

<sup>139</sup> Vgl. BVerfG, Urteil vom 30.6.2009 – 2 BvE 2/08, Rn. 329.

beschlossen werden müssen, ist der Einfluss auf das Budgetrecht deutlich geringer als beim Kommissionsvorschlag. Zwar bleibt es dabei, dass – ohne deutsche Zustimmung – Einfluss auf das Steuerrecht als solches genommen werden kann und dieser im Vorhinein nicht zu überblicken ist. Die Höhe der Einnahmen wird aber wesentlich durch den Steuersatz bestimmt und diesbezüglich verbliebe das deutsche Vetorecht. Damit ist auch hier von einer Berührung des Budgetrechts auszugehen, allerdings überschreitet diese, aufgrund der schon zum Kommissionsvorschlag angestellten Erwägungen, nicht die Grenzen des verfassungsrechtlich Zulässigen.

Beschränkt sich der partielle Übergang auf den Bereich der umweltpolitischen Lenkungssteuern, ergibt sich hinsichtlich des Budgetrechts Ähnliches: Das Budgetrecht wird durch die mögliche Beschlussfassung gegen den deutschen Willen klar berührt, allerdings ist der betroffene Bereich deutlich überschaubarer als bei einer umfassenden Änderung über die allgemeine Brückenklausel. Alle klassischen Steuern, die ein besonders hohes Aufkommen verzeichnen, bleiben letztlich in der Hand des deutschen Gesetzgebers. Insofern ist hier von einer nur punktuellen Machtübertragung auszugehen, zu der der Bundestag im Hinblick auf die zuvor erläuterten Grenzen befugt ist.

### ccc. Aufhebung/Änderung mit qualifizierter Mehrheit

Wie bereits obenstehend erläutert, hat die Möglichkeit der Aufhebung eines Rechtsaktes mit qualifizierter Mehrheit keinerlei Souveränitätsrelevanz. Anders stellt sich das bzgl. der Änderung bestehender Regelungen dar. In diesen Fällen wurde die Maßnahme selbst einstimmig und somit unter Wahrung der staatlichen Souveränität beschlossen, eine spätere inhaltliche Änderung könnte jedoch ohne deutsche Zustimmung erfolgen. Solche Änderungen können durchaus budgetrelevant sein.

Es bietet sich infolge der bereits angestellten Erwägungen an, auch hier zwischen verfahrens- und tatbestandlichen Änderungen sowie Einflussnahme auf den Steuersatz zu differenzieren. Erstere haben ohnehin geringere Bedeutung für das vorhandene Budget (s.o.). Änderungen bzgl. des Steuersatzes können sich hingegen durchaus merklich auswirken. Hier dürfte maßgeblich sein, wie weit das Änderungsrecht mit qualifizierter Mehrheit reicht. Es sollte so ausgestaltet werden, dass nur solche Änderungen mit Mehrheitsentscheid möglich sind, die die Regelung nicht qualitativ verändern und somit einer Neuregelung gleichkämen. Für den Bereich des Steuersatzes bedeutet das, dass geringe Anpassungen möglich wären, grundlegende Reformen hingegen nur einstimmig gefasst werden könnten. Bei einer solchen Ausgestal-

tung sind die Auswirkungen auf das Budgetrecht marginal und somit im Rahmen des rechtlich Zulässigen.

#### ddd. Sunset-Klauseln

Sunset-Klauseln, die in jedem Rechtsakt einzeln vereinbart und somit einstimmig verabschiedet werden, wirken sich auf das Budgetrecht des Bundestages nicht aus. Zur Verabschiedung der steuerlichen Regelung bleibt die deutsche Zustimmung erforderlich und auch bei Neuverhandlungen nach Ablauf der Frist ist die deutsche Stimme weiterhin maßgeblich. Insofern bleibt die Souveränität voll gewahrt.

### **b. Überschreitung des Steuererfindungsrechts**

Ein allgemeines Steuererfindungsrecht des Bundes wird von der Verfassung nach gut begründeter Auffassung des BVerfG<sup>140</sup> nicht gewährt. Zu untersuchen ist insofern, ob die europarechtlichen Anpassungen zu einer Überschreitung des von der Verfassung gedeckten Steuererfindungsrechts führen und wie sich dies auf die Zulässigkeit der jeweiligen Änderung auswirken würde.

#### aa. Inhalt und Bedeutung des Steuererfindungsverbots

In der Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer hat das BVerfG ausführlich und überzeugend dargestellt, dass sich das Steuererfindungsrecht des Bundes auf die in Art. 106 GG genannten Steuertypen beschränkt.<sup>141</sup> Die Einführung einer neuartigen Steuer, die sich keinem dieser Typen zuordnen lässt, steht dem einfachen Gesetzgeber somit nicht zu.

Grund hierfür ist insbesondere, dass es Ziel der klar ausgestalteten Kompetenz- und Ertragszuweisung in der Finanzverfassung ist, unnötige Auseinandersetzungen zwischen Bund und Ländern zu vermeiden.<sup>142</sup> Wenn dem Bundesgesetzgeber ein uneingeschränktes Steuererfindungsrecht zukäme, wäre es ihm möglich, dieses austarierte System einseitig zugunsten des Bundesaufkommens zu verschieben. Möglich wäre dies z.B. durch Einführung neuer Bundessteuern, die mittelbar das Aufkommen gemeinsamer Steuern

---

<sup>140</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 69 ff.

<sup>141</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 69 ff.

<sup>142</sup> BT-Drs. V/2861, 11 f. Rn. 12.

mindern, indem die gezahlten Steuern dort als Betriebsausgaben geltend gemacht werden können.<sup>143</sup> Hinzu kommt eine individualschützende Funktion des abschließenden Kataloges von Art. 106 GG. Es soll für den Bürger sichergestellt werden, dass dieser nur im Rahmen der genannten Typen mit Steuern belastet werden kann.<sup>144</sup>

Der Katalog ist jedoch nicht unabänderbar. Vielmehr ist es dem verfassungsändernden Gesetzgeber grundsätzlich möglich, mit der nach Art. 79 Abs. 2 GG erforderlichen Mehrheit eine Ergänzung des Kataloges vorzunehmen.

#### bb. Einfluss der Anpassungsmöglichkeiten auf das Steuererfindungsverbot

Insofern es dem europäischen Gesetzgeber durch die einzelnen Anpassungen ermöglicht würde, die Einführung neuer Steuerarten anzuordnen, könnte dies mit den Grenzen des Steuererfindungsrechtes kollidieren und somit gegen verfassungsrechtliche Vorgaben verstoßen. Zu untersuchen ist insofern, ob solche Überschreitungen tatsächlich ermöglicht werden und wie sich dies innerstaatlich auswirkt.

#### aaa. Kommissionsvorschlag

Wie bereits erläutert ermöglicht es ein vollkommener Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren, dass ohne deutsche Zustimmung neue Gesetzgebungsakte in Steuersachen beschlossen werden, die dann innerstaatlich umgesetzt werden. Hierbei kann es sich auch um aus deutscher Sicht völlig neuartige Steuern handeln, die sich nicht unter den bestehenden Kanon des Art. 106 GG subsumieren lassen. Mit der angestrebten Einführung einer Digitalsteuer würde so eine Situation eintreten.<sup>145</sup>

Nach bisheriger Lage kann es dazu nur bei einer deutschen Zustimmung im Rat kommen. Damit läge es zumindest in deutscher Hand, ob man eine Überschreitung des innerstaatlichen Steuererfindungsrechts durch einen Unionsrechtsakt unterstützen möchte. Bei einer Änderung entfällt diese Möglichkeit.

---

<sup>143</sup> Siehe dazu BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 91.

<sup>144</sup> BVerfG, Beschluss vom 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, Rn. 93.

<sup>145</sup> Siehe zu den Zuordnungsschwierigkeiten z.B. *Valta*, IStR 2018, 765 ff. oder *Braunack*, EuZW 2018, 624 ff.

Dennoch dürfte die Verfassung der Änderung nicht entgegenstehen. Es ist bereits zu bezweifeln, ob die innerstaatlichen Grenzen des Steuererfindungsrechts einer deutschen Zustimmung zu einem Beschluss neuartiger Steuern überhaupt entgegenstehen.<sup>146</sup> Dem läge die Annahme zugrunde, es wäre erforderlich, vor der Zustimmung die Verfassung entsprechend zu ändern, also einen neuen Typus in Art. 106 GG aufzunehmen. Diese Auffassung wiederum dürfte den Ausführungen des BVerfG im Lissabon-Urteil widersprechen, denn hiernach ist eine solche vorhergehende gesetzliche Zustimmung nur in den dort genannten Fällen (Brückenklausel) notwendig. Für Situationen wie die vorliegende wurde mit der Zustimmung zu den Verträgen gleichzeitig akzeptiert, dass es auftreten kann, dass europarechtliche Entwicklungen Verfassungsänderungen erforderlich machen.<sup>147</sup> Wenn also demnach sogar eine aktive deutsche Zustimmung möglich wäre, so kann die Mehrheitsentscheidung hier kaum problematisch sein.

Selbst wenn man bzgl. der deutschen Zustimmungsmöglichkeit zu einem anderen Ergebnis kommt, dürfte die Grenze des innerstaatlichen Steuererfindungsrechts der Änderung nicht entgegenstehen. Zum einen ist es bei entsprechender Mehrheit ohne Weiteres möglich, den Katalog zu erweitern. Zum anderen besteht bei einer europarechtlich vorgegebenen Einführung neuer Steuern gerade nicht die Gefahr des Unterlaufens der Kompetenz- und Ertragsverteilung durch den Bund. Die Einführung wird von supranationaler Seite beschlossen und lediglich innerstaatlich umgesetzt. Sofern die Zuweisung der Ertragshoheit unter Zustimmung des Bundesrates erfolgt, ist auch die Wahrung der Länderinteressen sichergestellt.<sup>148</sup>

Dementsprechend würde dieser verfassungsrechtliche Aspekt einer Änderung nicht entgegenstehen.

### bbb. Partieller Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren

Bei einem nur partiellen Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren ergibt sich diesbezüglich kein Unterschied zum vollkommenen Übergang.

Die Beeinflussung des Steuererfindungsrechts ergibt sich gerade aus den Bereichen, bzgl. derer es auch hier zu einer Änderung kommen würde, der

---

<sup>146</sup> So *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 361 (370).

<sup>147</sup> *Valta*, IStR 2018, 765 (770).

<sup>148</sup> Vgl. *Valta*, IStR 2018, 765 (770).

Steuersatz hat hierfür keine besondere Relevanz. Dementsprechend bleibt festzuhalten, dass zwar eine supranationale Überschreitung ermöglicht wird, diese aber mit der Verfassung vereinbar sein dürfte.

Betrifft der partielle Übergang den Bereich der umweltpolitischen Lenkungssteuern, ist dieser Aspekt besonders relevant, denn diese Änderung ist gerade darauf angelegt, neue Steuern einzuführen. Vielfach werden diese jedoch den Verbrauch- oder Verkehrssteuern zuzuordnen sein, sodass sie von Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 und 3 GG bereits erfasst sind. Sollte es sich doch einmal um eine vollkommen neuartige Steuer handeln, gilt aber natürlich auch hier das bereits Gesagte. Ein Verfassungsverstoß ist insoweit nicht anzunehmen.

#### ccc. Aufhebung/Änderung mit qualifizierter Mehrheit

Auch an dieser Stelle kann die Aufhebung eines Rechtsaktes mit qualifizierter Mehrheit mangels Relevanz ausgeklammert werden. Hinsichtlich späterer Änderungen kommt es hingegen erneut maßgeblich darauf an, wie der Begriff der „Änderung“ eingegrenzt wird. Soweit solche Änderungen ausgenommen sind, die zu einer qualitativ anderen Steuer führen, können jedoch keine Probleme auftreten, da der Steuertyp somit bereits durch den einstimmig getroffenen ursprünglichen Beschluss determiniert ist.

#### ddd. Sunset-Klauseln

Durch eine Sunset-Klausel selbst kommt es nicht zur Neueinführung einer Steuer. Hier fehlt es somit gänzlich am Einfluss auf das Steuererfindungsrecht, sodass diesbezüglich (erneut) keine verfassungsrechtlichen Probleme bestehen.

### **3. Zwischenergebnis zur verfassungsrechtlichen Dimension**

Zusammenfassend kann mithin festgestellt werden, dass bezüglich keiner der in Frage kommenden Änderungen durchschlagende verfassungsrechtliche Bedenken bestehen. Aus verfassungsrechtlicher Sicht wäre Deutschland demnach nicht daran gehindert, einem der Anpassungsvorschläge zuzustimmen. Festzuhalten ist aber auch, dass unter den untersuchten Ansätzen der Vorschlag der Kommission die größten verfassungsrechtlichen Implikationen hervorruft und dieser sich somit auch aus dieser Perspektive nicht als die optimale Lösung darstellt.

## V. Resümee

Der Kommission ist grundsätzlich in der Annahme zuzustimmen, dass das derzeitige System der Gesetzgebung in Steuersachen das Fortschreiten der europäischen Integration hemmt und es insofern eines gewissen Umdenkens bedarf.

Der von der Kommission selbst unterbreitete Vorschlag eines schrittweisen, letztlich vollständigen Übergangs zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren vermag jedoch nicht zu überzeugen. Zwar würde dies eine schnellere Beschlussfassung begünstigen, allerdings könnte sich dieses Vorgehen langfristig eher integrationshemmend auswirken. Zudem bewegen sich diese Änderung bzw. deren Auswirkungen im Randbereich des zur Wahrung der Verfassungsidentität Zulässigen, da das Budgetrecht des Parlaments zumindest berührt wird. Letztlich ist zudem nicht davon auszugehen, dass die erforderliche Einstimmigkeit zur Anwendung der Brückenklausel des Art. 48 Abs. 7 EUV erreicht werden wird.

Hinsichtlich der zu erwartenden politischen Auswirkungen erscheint ein nur partieller Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren, der Maßnahmen, die sich auf den Steuersatz beziehen, ausspart, sinnvoller. Bei dieser Änderung ist wegen der geringeren Souveränitätsrelevanz zudem eher eine praktische Durchsetzbarkeit zu erwarten. Ebenso in Erwägung zu ziehen ist ein nur auf den Bereich der umweltpolitischen Lenkungssteuern beschränkter Übergang zum ordentlichen Gesetzgebungsverfahren. Diesbezüglich sind die Interessengegensätze der Mitgliedstaaten deutlich weniger ausgeprägt, sodass die notwendige Einstimmigkeit zur Änderung erreicht werden könnte. Nichtsdestotrotz ist auch in diesen beiden Varianten eine Berührung des Budgetrechts zu erwarten, die bei der Entscheidung über eine deutsche Zustimmung Berücksichtigung finden sollte.

Die m.E. zu präferierende Änderungsmöglichkeit ist die Ermöglichung der Aufhebung bzw. Änderung von steuerlichen Rechtsakten mit qualifizierter Mehrheit. Soweit es auf solche Änderungen beschränkt wird, die den Rechtsakt nicht qualitativ ändern, sind die Auswirkungen auf die einzelstaatliche Souveränität überschaubar. Gleichzeitig entfallen für die ursprüngliche Beschlussfassung die mitgliedstaatlichen Bedenken, wegen der auch hierfür erforderlichen Einstimmigkeit sei eine spätere Anpassung oder Aufhebung des Rechtsaktes kaum mehr möglich. Diese Lösung tariert die europäischen und einzelstaatlichen Interessen bestmöglich aus.

Sunset-Klauseln bieten sich zudem ergänzend für eher experimentelle Neuregelungen an, denen auf diese Weise eine Erprobungsphase zugesprochen wird. Das dürfte die allgemeine Zustimmung unter den Mitgliedstaaten erhöhen. Da es kaum zu Einschränkungen der staatlichen Souveränität kommt, dürfte sie überdies weitgehend widerstandslos durchsetzbar sein.



## **ifst-Schriften 2020 / 2019 / 2018**

### **2020**

- Nr. 533 *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz
- Nr. 534 *Marquardsen*, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf? –

### **2019**

- Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018
- Nr. 528 *Joisten/Spierts/Heijnen/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer
- Nr. 529 *Salder*, Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen
- Nr. 530 *Scheffler/Hey*, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz
- Nr. 531 *Strüber/von Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?
- Nr. 532 *Haase/Kuen/Nonnenmacher*, Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?

## 2018

- Nr. 522 v. *Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge
- Nr. 523 Kapitaleinkommensbesteuerung – Zukunft von Abgeltungsteuer und Unternehmensfinanzierung, Tagungsband zur außerordentlichen Kuratoriumssitzung am 27. November 2017
- Nr. 524 *Gsödl/Schmid*, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland
- Nr. 525 *Hermenns/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO
- Nr. 526 *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer