

# Europäisierung des Steuerrechts als Machtfrage

Univ.-Prof. Dr. Ulrich Hufeld<sup>1</sup>



Der Strukturwandel des Steuerrechts im Zeichen der europäischen Integration setzt sich unaufhaltsam fort. „Sich“? Wer treibt ihn voran, wer dreht das große Rad, wer justiert die kleineren Stellschrauben? Der vormals souveräne Steuergesetzgeber, bis in die 1990er Jahre sogar in Deutschland weithin unbehelligt von einem Steuerfassungsrecht, profiliert sich heute eher mit einem „Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011“ (Beschluss des Bundestages vom 28. 2. 2013). Die vormals machtvollen Vertreter der Finanzverwaltung bekämpfen unliebsame EuGH-Rechtsprechung immer häufiger halbamtlich in Fachzeitschriften mit dem Vermerk, der Autor sei nicht mit seinem Dienstherrn zu wechseln. BMF und staatlicher Gesetzgeber können allerdings den EuGH weder mit einem Nichtanwendungserlass noch mit einem „Nichtanwendungsgesetz“ beeindrucken, nur mehr folgsam das vorrangige Unionsrecht „umsetzen“ und abbilden. Für den BFH hat ein finnisch-schwedischer Fall zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung (EuGH vom 21. 2. 2013, „A Oy“, C-123/11) größere Bedeutung als die Weigerung der Finanzverwaltung, die parallele BFH-Judikatur im BStBl II zu veröffentlichen (vgl. *Hruschka*, DStR 2013 S. 397).

Dass den Machtverlusten der staatlichen Steuergesetzgeber ein gleichmäßiger Machtgewinn des Unionsgesetzgebers entspricht, wird niemand behaupten. Art. 114 Abs. 2 AEUV entzieht „die Bestimmungen über die Steuern“ dem Mehrheitsprinzip. 27 Vetomächte sorgen dafür, dass sich die Europäisierung nur partiell auf die Ebene des europäischen Sekundärrechts verlagert, ansonsten strukturell in der primärrechtlichen, vor allem grundfreiheitlichen Durchdringung des staatlichen Steuerrechts ereignet – mit der Folge, dass die Vielfalt der staatlichen Systeme nicht in einer binnenmarktoptimierten Einheitslösung aufgeht, sondern fortlebt in einer neuen, europäisierten Konzeptvielfalt. Soweit aber Unionsgesetzgebung gelingt, tritt die Kommission als Machtfaktor auf den Plan. Aktuell befreit sich eine Koalition der Willigen aus der europäischen Konsensfalle und setzt die Finanztransaktionssteuer im Wege der **Verstärkten Zusammenarbeit** durch (Art. 20 EUV). Elf Euro-Staaten stützen sich kompetenzrechtlich auf Art. 113 AEUV, jene Grundlage, die auch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie trägt, und auf die Vorarbeiten der Kommission (Richtlinienvorschlag vom 14. 2. 2013).

In einer majestätischen Machtposition regiert der Europäische Gerichtshof. Einen „Nichtanwendungsvertrag“ auf der Höhe des Primärrechts hat er nicht zu befürchten. Auf die

Vorlagebereitschaft der mitgliedstaatlichen Gerichte, zumal die des BFH, kann er sich inzwischen verlassen. Er fasst sich mit offenen Vorlagen; anders als in der konkreten Normenkontrolle des Art. 100 GG hält das vorlegende Gericht seine eigene Überzeugung zurück. Die Finanzgerichte deuten im Verfahren des Art. 267 AEUV mitunter Präferenzen oder Irritationen an, rütteln aber nicht wie Vorinstanzen an älterer EuGH-Rechtsprechung. Eher lassen sich Generalanwälte auf eine Machtprobe ein im Bemühen, der EuGH-Rechtsprechung eine neue Richtung zu geben. So wollte die deutsche Generalanwältin *Kokott* im zitierten Verfahren „A Oy“ zeigen, dass die Heimholung „finaler“ Verluste, erwirtschaftet von gebietsfremden Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten, nicht mehr zusammenpasse mit der „Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten“. Darin hat, so viel ist richtig, der territorial fundierte Besteuerungsanspruch der Staaten seit der EuGH-Entscheidung *Marks & Spencer* auch binnenmarktrechtlich einen verlässlichen Anker gefunden. In Rede steht aber nicht Besteuerungsmacht in einem Souveränitätsreservat, sondern ein nachgeordneter Rechtfertigungsgrund. Die normative Überlegenheit der Niederlassungsfreiheit hat das Souveränitätsmerkmal „Besteuerungsbefugnis“ in einen Einwand zweiten Ranges verwandelt, damit originäre Staatsmacht in vertragsgebundenes Schranken- und Rechtfertigungsrecht überführt. So erklärt sich, dass der EuGH nur einen Satz benötigt (EuGH vom 21. 2. 2013, „A Oy“, C-123/11, Rz. 55), um den Vorrang der Grundfreiheit wiederherzustellen.

Dem Machtproblem setzt der Verfassungsstaat den Primat subjektiver Rechte und richterlichen Individualrechtsschutz entgegen. Die Europäische Union hat sich diese Schutzmachtfunktion vor genau 50 Jahren mit der Jahrhundertentscheidung von *Gend & Loos* anverwandelt. Das Urteil in Sachen „A Oy“ steht in einer Verfassungstradition, die individuelle Rechtsmacht voraussetzt und Staatsmacht in ein Regime der guten Gründe und verhältnismäßigen Bescheidung lenkt. Souveränitätsgestützte Ansprüche, die im internationalen Steuerrecht verhandelbar und durchsetzbar sein mögen, weist das Europäische Steuerfassungsrecht zurück. Gestaltungsmacht können die EU-Staaten nur in der Sekundärrechtsetzung zurückgewinnen, auch dann aber verpflichtet auf Primärrecht und Grundfreiheiten. Deren Reichweite entscheidet sich in ihrer Auslegung. Interpretationsmacht ist Richtermacht.

<sup>1</sup> Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Helmut-Schmidt-Universität/Universität der Bundeswehr Hamburg.