

Folgen der europäischen (Fiskalpakkt-) Vereinbarungen über Verschuldensbremsen für die Ausgestaltung nationalen Steuerrechts in den Mitgliedstaaten

Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang³

I. Die Regelungen des Vertrages

Die Absicht der EU, die Haushalte der Mitgliedsstaaten zu konsolidieren, ist nicht neu. Bereits der Vertrag zur Gründung der EU 1992 und der Stabilitäts- und Wachstumspakt (SWP) aus dem Jahre 1997 verpflichten die Mitgliedstaaten, übermäßige Defizite von mehr als 3 % des BIP sowie Schuldenquoten von mehr als 60 % des BIP zu vermeiden und mittelfristig einen nahezu ausgeglichenen Haushalt oder gar einen Budgetüberschuss anzustreben. Die meisten Mitgliedsstaaten waren nicht in der Lage, diese Ziele zu verwirklichen oder ihnen auch nur nahe zu kommen oder sind sogar von ihrer Umsetzung weiter entfernt denn je.

Die Bemühungen, den damals formulierten Zielen näher zu kommen, wurden im Jahr 2011 unter dem Eindruck der Finanz- und Wirtschaftskrise und insbesondere der Schuldenkrise einiger Mitgliedsstaaten intensiviert. Maßgebliche Entscheidungsträger der EU gingen daran, wirkungsvolle Instrumente zur wirtschaftspolitischen Steuerung der EU und der Eurozone zu schaffen. Ein Ergebnis war das sogenannte **Sixpack**, das aus fünf Verordnungen und einer Richtlinie bestand und noch im Dezember 2011 in Kraft trat. Dabei wurde unter anderem der präventive Arm des SWP angepasst, um die Mitgliedsstaaten zu einer vorsichtigen Haushaltspolitik anzuhalten.

Im Vordergrund steht der **Pfad der Erreichung der mittelfristigen Haushaltsziele**, die im Rahmen der jährlichen Erstellung von Stabilitäts- und Konvergenzprogrammen festgelegt werden müssen. Dazu wurden die strukturellen Anpassungsvorgaben von etwa 0,5 % jährlich um eine Ausgaben-

3 Univ.-Prof. Dr. Dr. h. c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs „Doctoral Program in Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. Frau Viktoria Wöhrer, LL.M., und Herrn Alexander Zeiler, LL.M., danke ich für die kritische Diskussion, die Unterstützung bei der Erstellung des Anmerkungsapparats und der Fahnenkorrektur.

regel ergänzt. Das jährliche Wachstum öffentlicher Ausgaben darf die mittelfristige Wachstumsrate des Potentialoutputs nicht überschreiten, außer es erfolgt eine diskretionäre Kompensation durch Einnahmen. Bei Überschreitung der Verschuldensobergrenze von 60 % des BIP ist der Ausgabenzuwachs stärker als die Potentialwachstumsrate zu dämpfen.

Im Rahmen des „Sixpack“ wurde auch der korrektive Arm des SWP angepasst, der bei Überschreitung von Schwellenwerten (Budgetdefizit von 3 % des BIP, Schuldenquote von mehr als 60 % des BIP ohne hinreichende Annäherung an den Referenzwert) ausgelöst wird. Verfahren zur raschen Beseitigung übermäßiger Defizite (ÜD-Verfahren) wurden gestrafft und können nun nicht nur bei bloßer Verletzung des Defizitkriteriums, sondern auch des Schuldenkriteriums eingeleitet werden.

Die **Verordnung zur wirksamen Durchsetzung der haushaltspolitischen Überwachung im Euroraum** sieht Sanktionen in Form von verzinsslichen und unverzinsslichen Darlehen und sogar Geldbußen bei Verstößen gegen die Regelungen des korrektiven und auch des präventiven Arms des SWP vor. Für die Entscheidung über die Verhängung von Sanktionen kommt ein umgekehrtes Mehrheitsverfahren zum Tragen: Eine von der Kommission vorgeschlagene Sanktion gilt als angenommen, wenn der Rat nicht innerhalb von zehn Tagen mit qualifizierter Mehrheit dagegen stimmt.

Eine weitere Verordnung sieht bei der **Missachtung von Ratsempfehlungen zur Korrektur übermäßiger makroökonomischer Ungleichgewichte im Euroraum** finanzielle Sanktionen zunächst in Form einer unverzinsslichen Einlage vor, die bei wiederholter Missachtung der Ratsempfehlungen in eine jährliche Strafzahlung umgewandelt werden können. Auch hier kommt das umgekehrte Mehrheitsverfahren zur Anwendung.

Politisch und juristisch besonders interessant ist der am 2.3.2012 unterzeichnete **Vertrag über Stabilität, Koordinierung und Steuerung in der Wirtschafts- und Währungsunion (VSKS)**, dessen Kernstück der Fiskalpakt bildet. Über seine wesentlichen Inhalte bestand bereits am 9.12.2011 Einigkeit. Die Inhalte des Vertrags werden vor dem Hintergrund der geschilderten Entwicklungen verständlich. Über die zum Sekundärrecht gehörenden Regelungen des Sixpacks hinaus wollten maßgebende Entscheidungsträger der EU auch das Primärrecht ändern, scheiterten aber am dafür vorgesehenen Einstimmigkeitsverfahren.

An Stelle der Änderung des Unionsrechts kam es folglich zum Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrages, zu dessen Vertragspartnern alle EU-Mitgliedsstaaten mit Ausnahme von Großbritannien und der Tschechischen Republik gehören. Diese **Flucht aus dem Unionsrecht in das Völkerrecht** ist die Ursache zahlreicher politischer und juristischer Kontroversen,

die sich um diesen Vertrag ranken: Die 25 Vertragsstaaten sehen sich durch Abschluss des VSKS mit dem Vorwurf konfrontiert, die unionsrechtlich und zum Teil auch verfassungsrechtlich für die Änderung von Primärrecht vorgesehenen Zustimmung- und Genehmigungserfordernisse zu umgehen und letztlich Vorschriften, deren Wirkungen mit Primärrecht vergleichbar sind, in einer unionsrechtlich nicht dafür vorgesehenen Vorgangsweise zu schaffen.

Inhaltlich ging es den Vertragsfassern einerseits um die Verschärfung einiger der materiellen Kriterien, andererseits um die „rechtliche Härtung“ verschiedener – zum Großteil bereits zuvor existierender – Elemente des WSP. Die Bemühungen um die „rechtliche Härtung“ sind dabei von besonderem Interesse: Die Vertragsstaaten verpflichten sich, eine **Schuldenbremse in dauerhaftes nationales Recht, vorzugsweise in Verfassungsrecht, zu überführen**.

Dem EuGH kommt dabei die Zuständigkeit zu, die Umsetzung dieser Verpflichtung zu überprüfen, und gegebenenfalls Sanktionen zu verhängen. Politisch ist in diesem Zusammenhang interessant, dass sich die Staaten zwar außerhalb des Unionsrechts bewegen, sich aber dennoch der Organe der EU bedienen.⁴ Im Falle des EuGH lässt sich dies noch mit Art. 273 VAEU begründen, wonach es den Mitgliedsstaaten freisteht, den EuGH im Rahmen einer Schiedsklausel für Streitigkeiten zwischen ihnen zuständig zu machen. Schwieriger lässt sich über die Zuständigkeit der Kommission argumentieren.

Denn die Kommission hat über die von den Mitgliedsstaaten ergriffenen Maßnahmen zur Implementierung der Haushaltsvorschrift zu berichten und gegebenenfalls den Schluss zu ziehen, dass ein Verstoß gegen die Regelung des Art. 3 Abs. 2 VSKS vorliegt. Entscheidend dürfte dabei jedenfalls sein, ob die Zuständigkeit der Kommission über das hinausgeht, was bereits nach Sekundärrecht ihre Aufgabe ist.

Die Schwierigkeiten, die sich aus der im VSKS vorgesehenen Organleihe ergeben, zeigen sich auch darin, dass die Kommission keine Zuständigkeit hat, in einem solchen Fall selbst den EuGH anzurufen. Daher sieht der VSKS vor, dass der Dreivertersitz im Rat der EU die Klage einzureichen hat. Den Mitgliedsstaaten kommt schon aufgrund der unionsrechtlichen Regelungen eine Klagebefugnis zu. In einem außerhalb des Unionsrechts stehenden völkerrechtlichen Vertrag verpflichten sich die Mitgliedsstaaten nunmehr, ihre nach Unionsrecht zustehenden Befugnisse in einer bestimmten Weise auszuüben.

⁴ Vgl. Mayer, Vertrag über Stabilität, Koordinierung und Steuerung in der WWU und Europäischer Stabilitätsmechanismus, JRP 2012, 131 ff.

Eine ähnliche Verzahnung zwischen dem völkerrechtlichen Vertrag und dem Unionsrecht ist auch an anderer Stelle des Vertrages angesprochen: In Art. 7 VSKS verpflichten sich die Vertragsparteien, Vorschläge und Empfehlungen der Kommission zu unterstützen, in denen diese einen Verstoß eines Eurostaates gegen das Defizitkriterium feststellt.

Diese Verpflichtung entfällt nur dann, wenn eine qualifizierte Mehrheit von ihnen gegen den vorgeschlagenen oder empfohlenen Beschluss ist. Somit verpflichten sich die Vertragsstaaten zu einer bestimmten Ausübung des Abstimmungsverhaltens. Der Anwendungsbereich dieser Regelung ist zwar insoweit eingeschränkt, als sie sich nur auf das Defizit, nicht aber auf das Schuldenkriterium bezieht und lediglich die Feststellung des Verstoßes, nicht aber einen nachfolgenden Beschluss über die Sanktion erfasst. Immerhin wird durch diese zwischen den Vertragsparteien vereinbarte Stimmrechtsbindung im Ergebnis die umgekehrte qualifizierte Mehrheit faktisch in Angelegenheiten eingeführt, in denen sie unionsrechtlich nicht vorgesehen ist.

Nach Art. 16 VSKS sollen in höchstens fünf Jahren „die notwendigen Schritte mit dem Ziel unternommen [werden], den Inhalt dieses Vertrags in den Rechtsrahmen der Europäischen Union zu überführen.“ Diese Vorschrift ist mehrfach interessant: Sie legt offen, dass eine Materie geregelt wird, die sich jedenfalls auch oder sogar besser eignen würde, im Unionsrecht geregelt zu werden. Sie macht aber auch deutlich, dass die Vertragsparteien die hier vorgekommenen Regelungen in Unionsrecht überführen wollen, sobald der britische und der tschechische Widerstand überwunden ist.

Der Umstand, dass der Vertrag keine ausdrückliche Regelung über seine Beendigung kennt, hat jedenfalls ideologische Kritik hervorgerufen: Die gelegentlich als Ausdruck neoliberaler Wirtschaftspolitik angesehene Fokussierung der EU-Politik auf Defizit- und Schuldenkriterien soll verewigt werden, um sie der künftig möglicherweise in eine andere Richtung gehenden demokratischen Willensbildung zu entziehen. Das Bundesverfassungsgericht hat demgegenüber die völkerrechtlichen Kündigungsmöglichkeiten des Vertrages betont und den Zusammenhang des Vertrages zur deutschen EU- und EURO-Mitgliedschaft unterstrichen.

Das deutsche Bundesverfassungsgericht hat auch die Haushaltsautonomie der Mitgliedsstaaten betont: „Art. 3 Abs. 2 Satz 2 SKSV kann [...] nur so verstanden werden, dass er sich auf die institutionellen Bestimmungen beschränkt und der Europäischen Kommission keine Befugnis zu konkreten materiellen Vorgaben für die Gestaltung der Haushalte verleiht (vgl.

5 BVerfG, 2 BvR 1390/12 vom 12.9.2012, 315.

auch *Conseil constitutionnel*, *Décision n°2012-653 DC vom 9. August 2012*, cons. 25). *Damit ist eine teilweise Übertragung der Budgetverantwortung auf die Europäische Kommission von vornherein ausgeschlossen [...]“*

Der budgetpolitische Spielraum der Mitgliedstaaten wird zwar zweifellos eingeschränkt, denn die Vertragsparteien können sich nicht ohne Weiteres über zusätzliche Kredite finanzieren, wenn sie dadurch Gefahr laufen, die Defizit- oder Schuldenkriterien zu verletzen. Es bleibt ihnen aber unbenommen, diese Ziele durch Ausgabenreduktionen oder Steuererhöhungen zu erreichen und gegebenenfalls welche Änderungen im Steuersystem sie vornehmen. Faktisch wird dies aber zur Konsequenz haben, dass Mitgliedstaaten intensiver über die Schaffung von Steuereinnahmen nachdenken werden, wenn ihnen andere Mittel zur Finanzierung der Staatsaufgaben weitgehend aus der Hand geschlagen sind und einer ausschließlich aus gegenseitigen Sanierung der Staatshaushalte oft aus politischen oder anderen Gründen Grenzen gesetzt sind.

II. Die Erschließung neuer Steuerquellen und deren Grenzen

All diese Überlegungen zeigen, dass der Fiskalpakt zwar in rechtlicher Sicht keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Steuersysteme der Vertragsstaaten haben wird. Der budgetäre Spielraum der Staaten wird aber faktisch durch den im Windschatten des Fiskalpaktes aufgebauten politischen Druck noch geringer, als er aufgrund des Diktats der leeren Kassen in vielen Staaten ohnehin schon ist: **Der Aufnahme von Krediten sind enge Grenzen gesetzt.** Um die vereinbarten Defizit- und Schuldenkriterien zu erreichen, müssen die Staaten entweder Ausgaben reduzieren oder sich neue Einnahmequellen erschließen. Die Staaten werden dabei unterschiedliche Schwerpunkte setzen; fast immer werden die Staaten mit einer Ausgabenreduktion alleine nicht auskommen. Daher ist es schon jetzt in den meisten EU-Staaten in unterschiedlichem Ausmaß zu Steuererhöhungen gekommen und es ist anzunehmen, dass sich der Trend noch verstärkt, um die Konsolidierungsziele zu erreichen.

Die politisch Verantwortlichen haben nach Steuerquellen Ausschau gehalten, die ertragreich sind und die breite Masse der Bevölkerung jedenfalls nicht gleich auf den ersten Blick treffen. Daher ist es kein Zufall, dass zunächst vor allem **Banken spezifischen zusätzlichen Belastungen unterworfen** wurden. In der öffentlichen Meinung wurde den Banken ohnehin

weitgehend die Finanzkrise angelastet, so dass sich die Gesetzgeber einer weiten Zustimmung der Bevölkerung für derartige Maßnahmen sicher sein konnten.

Vor dem Hintergrund der öffentlichen Meinung haben Verfassungsgerichte keinen allzu strengen Maßstab angewendet, wenn es um die **verfassungsrechtliche Zulässigkeit derartiger Abgaben** ging. Zur Illustration kann das Erkenntnis des österreichischen VfGH vom 14.12.2011, VfSlg 19598/2011 dienen: Der VfGH erachtete die besondere Belastung von Banken als gleichheitskonform und berief sich dabei auf die Gesetzesmaterialien zur Stabilitätsabgabe, die „auf die besondere Rolle hin[weisen], die speziell die Banken in der Finanzkrise des Jahres 2008 gespielt haben. Zur Bewältigung dieser Krise habe die Republik Österreich umfangreiche, den Staatshaushalt erheblich belastende Bankenhilfspakete, Konjunkturpakete und andere Maßnahmen ergreifen müssen, die in besonderem Maße den Banken zugute gekommen seien. Wenn der Gesetzgeber im Hinblick darauf die Banken durch eine spezielle Abgabe an der Finanzierung der zur Bewältigung der Krise eingeleiteten bzw. durchgeführten Maßnahmen beteiligen will, kann der Verfassungsgerichtshof das nicht als unsachlich erkennen. Ebenso wenig stößt es auf Bedenken, wenn der Gesetzgeber mit einer solchen Steuer (auch) das Ziel verfolgt, die Finanzmarktstabilität zu verbessern.“

Deutlich erkennbar ist, dass sich der VfGH hier mit einer bloß summarischen Prüfung zufriedengibt. Dass die Richter auch vom herrschenden Zeitgeist geprägt waren, ist nicht völlig auszuschließen: Wenn in einem anderen Wirtschaftssektor aufgrund von Krisenerscheinungen Staatshilfen erforderlich werden, wäre es wohl nicht selbstverständlich, dies als legitime Begründung heranzuziehen, um die verbliebenen, zum Teil weniger riskant agiert habenden und deshalb nach wie vor gut aufgestellten Unternehmen desselben Sektors in der Zukunft mit Sondersteuern zur Kasse zu bitten.

Rechtlich interessant ist auch, dass die steuerliche Rechtsprechung des EuGH zum Beihilferecht sich von der – dogmatisch ohnehin höchst fragwürdigen – Auffassung gelöst hat, wonach es zur Identifikation einer Beihilfe einer begünstigenden Ausnahme von der Regel bedarf. Vielmehr verleiht die jüngere Rechtsprechung des EuGH vorteilhafte mit nachteiligen Regelungen, unabhängig davon, wie groß die Zahl der Steuerpflichtigen ist, die von der günstigen oder der nachteiligen Vorschrift betroffen sind.⁶ Vor

diesem Hintergrund können auch steuerliche Zusatzbelastungen bestimmter Branchen beihilferechtlich problematisch werden. Denn eine Sondersteuer einer Branche kann letztlich auch als Begünstigung aller anderen Branchen gesehen werden.

Die Sonderbelastungen für Banken sind auch ein Beispiel dafür, dass manche Staaten **Zusatzbelastungen** eingeführt haben, die vor allem ausländische Investoren treffen: Ungarn gehört zu jenen Ländern, in denen der Bankenapparat überwiegend ausländisch beherrscht ist. Daher sind vor allem deutsche und österreichische Politiker interessiert, Ungarn zur Beseitigung oder zumindest zur Reduktion der Bankenabgabe zu bewegen, da es in erster Linie deutsche und österreichische Banken sind, die aufgrund der zusätzlichen Belastungen ihrer ungarischen Tochterunternehmen weitere Verluste erleiden mussten. Wirtschaftlich liegt hier eine Diskriminierung vor, gegen die aber die Grundfreiheiten in ihrem herkömmlichen Verständnis derzeit keinen effektiven rechtlichen Schutz bieten. Lediglich eine Harmonisierung derartiger branchenspezifischer Zusatzabgaben könnte sicherstellen, dass zumindest Doppelbesteuerungen im Falle von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen verhindert werden können.

Einige Mitgliedsstaaten haben zuletzt auch einen gehörigen Schuss **Pragmatismus bei der Erschließung neuer Steuerquellen** gezeigt: Die von Deutschland, Österreich und Großbritannien mit der Schweiz verhandelten Rubik-Abkommen geben davon Zeugnis. Sie beruhen auf der Überlegung, Steuerpflichtigen, die sich schweizerischer Banken bedienen haben und es dabei – aus welchen Gründen immer – an Steuerehrlichkeit vermissen haben lassen, durch Abschlagszahlungen in die Legalität zurückzuholen, ohne ihre Identität zu lüften. Die EU-Staaten erwarten sich dafür gesicherte Steuereinnahmen und können noch dazu auf den Schweizer Fiskus zurückgreifen, der sich in Zusammenarbeit mit den Schweizer Banken um die Eintreibung der Zahlungen kümmert.

Aus dem Blickwinkel der Steuergerechtigkeit sind gegen diese Regelungen Bedenken geäußert worden, weil jene, die sich in der Vergangenheit nicht gesetzeskonform verhalten haben, nun vor Strafverfolgung geschützt werden. Das höhere Ziel der Budgetkonsolidierung hat jedenfalls Österreich und Großbritannien über diese Bedenken hinwegsehen lassen. In Deutschland ist es bekanntlich nicht zur Ratifizierung gekommen, was aber auch und vor allem darauf zurückzuführen gewesen sein dürfte, dass die Regierung sich zwar auf eine Bundestagsmehrheit, nicht aber auf eine Bundesratsmehrheit stützen kann. Für die Ablehnung dieser Steuerabkommen durch die Opposition dürfte neben ideologischen Bedenken auch der Um-

⁶ Vgl. EuGH 15.11.2011, verb Rs C-106/09 P und C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, noch nicht in Slg; dazu Lang, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, 593; 494; Lang, State Aid and Taxation: Recent trends in Case Law of the ECJ, *European State Aid Quarterly* 2012, 411.

stand von Bedeutung gewesen sein, den Regierungsparteien im Jahr vor den Bundestagswahlen keinen politischen Erfolg zu gönnen.

Die budgetären Nöte haben Staaten auch verstärkt überlegen lassen, Verkehrsvorgänge zum Steuergegenstand zu machen, vor allem dann, wenn sie im Wirtschaftsleben in großer Zahl vorkommen und daher insgesamt zu erheblichen Steuereinnahmen führen, auch und gerade wenn der einzelne Verkehrsvorgang die Steuerlast erträglich erscheinen lässt. Auf europäischer Ebene sind hier lediglich die diversen sekundärrechtlichen Verbote, gleichartige Abgaben zur Mehrwertsteuer oder zur Gesellschaftsteuer zu erheben, bei der Erschließung neuer Steuerquellen durch die nationalen Gesetzgeber zu beachten.⁷ Die Rechtsprechung des EuGH hat diesen Regelungen aber überwiegend ein formales Verständnis beigegeben, so dass sie der Kreativität der Mitgliedsstaaten kaum entgegenstehen.⁸

Vor dem Hintergrund dieser Tendenz, Verkehrssteuern in den Mittelpunkt zu rücken, hat die **Finanztransaktionssteuer** eine Renaissance erlebt, deren – allerdings meist etwas anders ausgestaltete – Vorgänger in etlichen Staaten schon vor Jahren oder Jahrzehnten als kapitalmarktfeindlich abgeschafft wurden. Hier sind die Vorarbeiten zu einer Harmonisierung schon weit gediehen, wenngleich zuletzt etwas ins Stocken geraten. Ein **Richtlinienentwurf** liegt bereits vor, der aber kaum Chancen hat, EU-weit angenommen zu werden. Vielmehr wird er vermutlich höchstens im Rahmen einer „verstärkten Zusammenarbeit“ von einer kleinen Gruppe von derzeit 11 Mitgliedsstaaten umgesetzt werden. Selbst diese Form der Rechtssetzung erweist sich schwieriger als erwartet.

Die bisherigen Erfahrungen zeigen auch, dass viele Staaten nicht umhin können, auch Konsumsteuern anzuhäufen, die die breite Masse der Bevölkerung treffen. Die Umsatzsteuersätze sind in zahlreichen Mitgliedsstaaten angehoben worden. Dadurch können zwar in erheblichem Ausmaß Steuereinnahmen lukriert werden. Die Belastungen werden aber vor allem durch Einkommensschwache getragen, die derartigen Konsumsteuern, wenn sie die Grundbedürfnisse des täglichen Lebens treffen, nicht ausweichen können.

7 Vgl. Art. 401 Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347/1; Art. 10 f Richtlinie 69/335/EWG vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl L 249/25.

8 Vgl. EuGH 3.3.1988, 252/86, *Bergandi*, Slg 1988, 1343, Rn. 15 f.; EuGH 19.3.1991, C-109/90, *Giant NV/Gemeente Overijse*, Slg 1991, I-1385, Rn. 13 f.; EuGH 7.5.1992, C-347/90, *Bozzi*, Slg 1992, I-2947, Rn. 8 ff.; EuGH 16.12.1992, C-208/91, *Beaulande*, Slg 1992, I-6709, Rn. 14 ff.; EuGH 17.9.1997, C-130/96, *Solisnor-Estaleiros Navais*, Slg 1997, I-5053, Rn. 17 ff.; EuGH 9.3.2000, C-437/97, *EKW und Wein & Co*, Slg 2000, I-1157, Rn. 23 ff.; EuGH 29.4.2004, C-308/01, *GIL Insurance Ltd/Commissioners of Customs & Excise*, Slg 2004, I-4777, Rn. 35.

Vor diesem Hintergrund sahen sich in manchen Staaten die Gesetzgeber veranlasst, für den sozialen Ausgleich zu sorgen und aus diesem Grund beispielsweise Spitzenverdienter gesondert zu belasten. „**To tax the rich**“ ist zur populären Parole geworden.

Solche Steuern werden daher paradoxerweise gerade im Angesicht der Bemühungen um die Konsolidierung nationaler Haushalte nicht oder nicht primär erhoben, um Einnahmen für den Staat zu schaffen, sondern um die soziale Balance zwischen den Bevölkerungsgruppen herzustellen oder nicht zu gefährden. Die Belastung bestimmter Gruppen steht im Vordergrund, und die erzielbaren Steuereinnahmen sind im Verhältnis zum gesamten Haushalt vernachlässigbar.

Vor diesem Hintergrund ist es daher kein Zufall, dass z. B. in Frankreich der Verfassungsrat die erste Version einer dort geplanten „Reichensteuer“ für verfassungswidrig erklärt hat⁹. Vor dem Hintergrund zahlreicher Verfassungsrechtsordnungen steht nicht allein die Frage zur Entscheidung an, ob es einen Prozentsatz der Einnahmen oder des Vermögens gibt, der dem Staatszugriff entzogen ist und dem Bürger, der die Einnahmen erwirtschaftet oder das Vermögen aufgebaut hat, zur eigenen Disposition verbleiben muss. Vielmehr zeigt gerade das französische Beispiel, dass „Reichensteuern“ mitunter den Makel tragen, den bestehenden Steuerrechtsvorschriften „aufgepfropft“ zu sein und daher Gefahr laufen, sich nicht kohärent in das sonst bestehende Gefüge von Steuergesetzen einzufügen. Dadurch können sie Verwerfungen herbeiführen, die wiederum unter dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes Bedenken auslösen können.

Die budgetären Nöte vieler Staaten und die fehlende Möglichkeit, sich weiter zu verschulden, könnten auch in manchen Ländern einen **Systemwechsel auf dem Gebiet der Sozialversicherung** auslösen: Schon jetzt werden oft Sozialversicherungssysteme zu einem erheblichen Teil auch aus allgemeinen Steuermitteln finanziert. Der Versicherungsgedanke wird dadurch brüchiger und bestehende Höchstbeitragsgrenzen stehen immer öfter zur Diskussion. Die Grenze zwischen Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen verschwimmt dadurch. Der Frage, ob die Sozialversicherung nicht zur Gänze im Steuersystem aufgehen soll, werden sich Politiker immer öfter stellen müssen.

Der Versuch der nationalen Gesetzgeber, neue Steuerquellen zu erschließen, hat aber noch einen weiteren Aspekt: Mitgliedsstaaten, die glauben, für die Zwecke der eigenen Haushaltskonsolidierung an der Steuerschraube drehen zu müssen, werden den Bemühungen der Kommission, die Finan-

9 Vgl. Conseil constitutionnel 29.12.2012, 2012-662 DC, Rn. 67 ff.

zierung der EU auf neue Beine zu stellen, noch skeptischer als bisher gegenüberstehen. Die Erhebung EU-weiter Steuern direkt in den Haushalt der EU wird daher überhaupt nur dann in Erwägung gezogen werden können, wenn den betroffenen Mitgliedsstaaten garantiert werden kann, dass sich ihr Anteil an den EU-Ausgaben entsprechend reduziert. Für die rechtlich ohnehin schwierige, aber politisch in der Luft liegende langfristige Entwicklung der EU zu einem Bundesstaat, für die die Besteuerungshoheit ein wesentlicher Schritt wäre, kann dies erheblichen Gegenwind bedeuten.

III. Die Schließung von Steuerlücken

Neben der Erschließung von neuen Steuerquellen zwingen die mit der Schuldenbremse im Zusammenhang stehenden Entwicklungen auch, darüber nachzudenken, wie Steuerlücken geschlossen werden können. Die EU-Kommission hat am 6.12.2012 Empfehlungen veröffentlicht, die auch in diesem Kontext zu verstehen sind. Schließlich weist die Kommission ausdrücklich darauf hin, dass es ihr auch um die Sicherung der „nationalen Steuereinnahmen“ geht¹⁰: „Trotz erheblicher Anstrengungen fällt es den Mitgliedsstaaten schwer, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen vor der Erosion durch aggressive Steuerplanung zu schützen. Die diesbezüglichen nationalen Vorschriften sind oft nicht voll wirksam, was insbesondere auf die grenzübergreifende Dimension vieler Steuerplanungsstrukturen und die erhöhte Mobilität von Kapital und Personen zurückzuführen ist. [...] Im Hinblick auf ein besseres Funktionieren des Binnenmarktes muss allen Mitgliedsstaaten nahegelegt werden, in Bezug auf aggressive Steuerplanung dasselbe Grundkonzept zu verfolgen, was dazu beitragen würde, die bestehenden Verzerrungen zu verringern.“

So sehr es einsichtig erscheint, dass die Mitgliedsstaaten bei ihren Maßnahmen „dasselbe Grundkonzept [...] verfolgen“ sollten, da dies „dazu beitragen würde, die bestehenden Verzerrungen zu verringern“, sollte die zugrundeliegende Prämisse der Kommission nochmals kritisch hinterfragt werden. Der Kommission geht es darum, der „aggressiven Steuerplanung“ den Kampf anzusagen. Sie wird von ihr wie folgt definiert¹¹: „Aggressive Steuerplanung besteht darin, die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um

die Steuerschuld zu senken. Aggressive Steuerplanung kann in vielerlei Formen auftreten. Zu ihren Folgen gehören doppelte Abzüge (d.h. ein und derselbe Verlust wird sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat abgezogen) und doppelte Nichtbesteuerung (d.h. Einkünfte, die im Quellenstaat nicht besteuert werden, sind im Ansässigkeitsstaat steuerbefreit).“

Schaut man hier genau hin, gibt diese Aussage von einem **Paradigmenwechsel** Zeugnis: Die frühere Rechtsprechung des EuGH hat vor allem den Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedsstaaten hochgehalten. In *Eurowings* hat der EuGH beispielsweise noch ausgeführt¹²: „Ein etwaiger Steuervorteil für Dienstleistungsleistungen in Form ihrer geringen steuerlichen Belastung in dem Mitgliedsstaat, in dem sie ansässig sind, gibt einem anderen Mitgliedsstaat nicht das Recht, die in seinem Gebiet ansässigen Empfänger der Dienstleistungen steuerlich ungünstiger zu behandeln [...] Wie die Kommission zu Recht ausführt, würden solche kompensatorischen Abgaben den Binnenmarkt in seinen Grundlagen beeinträchtigen.“ Schon zuvor hat der EuGH in *Cadbury* deutlich gemacht, dass es den Regelungen über die Niederlassungsfreiheit „zuwiderläuft, dass in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem Mitgliedsstaat ansässigen Gesellschaft die von einer beherzten ausländischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedsstaat erzielten Gewinne einbezogen werden, wenn diese Gewinne dort einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, es sei denn, eine solche Einbeziehung betrifft nur rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen.“¹³ Hinter dieser Rechtsprechung steht die Überlegung, dass sich die Mitgliedsstaaten, solange sie sich auf keine Steuerharmonisierung verständigen können, auch dem dadurch weiterhin bestehenden Steuerwettbewerb aussetzen müssen und sich nicht durch protektionistische Maßnahmen davon abschotten können.

Der EuGH hat aber bereits selbst eine Kehrtwende vollzogen, indem er es in seiner jüngeren Rechtsprechung als zulässig angesehen hat, dass zur Rechtfertigung diskriminierender Regelungen das Ziel der Vermeidung doppelter Verlustberücksichtigung oder doppelter Nichtbesteuerung ins Treffen geführt werden kann.¹⁴ An diese Rechtsprechung scheint nun auch die EU-Kommission anzuknüpfen, wenn sie die Mitgliedsstaaten ermun-

¹² EuGH 26.10.1999, C-294/97, *Eurowings*, Slg. 1999, I-7447, Rn. 44f.

¹³ EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury*, Slg. 2006, I-7995.

¹⁴ Vgl. z. B. EuGH 18.7.2007, C-231/05, *Oy AA*, Slg. 2007, I-6373, Rn. 60; EuGH 10.4.2008, C-309/06, *Marks & Spencer*, Slg. 2008, I-2283, Rn. 54; EuGH 15.5.2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-3601, Rn. 42; EuGH 21.2.2013, C-123/11, *A Oy*, noch nicht in Slg., Rn. 46.

¹⁰ Empfehlung der Kommission betreffend aggressive Steuerplanung (KOM [2012] 8806 endgültig), S. 2.

¹¹ KOM (2012) 8806 endgültig, S. 2.

tert, Maßnahmen zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung zu ergreifen, um sich gegen „aggressive Steuerplanung“ zu schützen.

Angesichts der von der Kommission verwendeten Definition stellt sich allerdings die Frage, worin sich die offenbar als verpönt erachtete „aggressive“ Steuerplanung von anderen Arten der Steuerplanung, die dann als legitim anerkannt werden, unterscheidet. Was dagegen spricht, „die Feinheiten eines Steuersystems oder Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen auszunutzen, um die Steuerschuld zu senken“, ist zumindest auf den ersten Blick nicht einsichtig. Steuerpflichtige sollten sich an den vom Gesetzgeber geschaffenen Regelungen und den dahinterstehenden Wertungsentscheidungen orientieren können. Wenn der nationale Gesetzgeber bestimmte Sachverhalte als der Besteuerung würdig erachtet und andere nicht, dann ist es naheliegend, dem Steuerpflichtigen zuzugestehen, seine Gestaltungen so einzurichten, dass er keine oder geringere Steuerfolgen auslöst. Ebenso erscheint es im grenzüberschreitenden Verhältnis naheliegend, dass der Steuerpflichtige „Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen ausnützt“. Gerade innerhalb der EU hätte der Unionsrechtssetzer die Möglichkeit, die Steuerrechtsordnungen der Mitgliedsstaaten weitgehend durch Erlassung entsprechender sekundärrechtlicher Vorschriften zu harmonisieren. Was die Kommission hier mit vornehmer Zurückhaltung als „Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehreren Steuersystemen“ beschreibt, meint nichts anderes als den Umstand, dass die Steuerrechtsordnungen innerhalb der EU überhaupt nicht harmonisiert sind.¹⁵

Es geht nicht bloß um „Unstimmigkeiten zwischen zwei oder mehr Steuersystemen“. Vielmehr sind die bestehenden Steuersysteme der Mitgliedsstaaten von völlig unterschiedlichen Wertentscheidungen getragen und Fälle von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung in grenzüberschreitenden Konstellationen die unvermeidliche Konsequenz. Wenn die Mitgliedsstaaten der EU sich nicht durchbringen können, ihre Steuervorschriften zu harmonisieren, sollten Steuerpflichtige, die sich bei Gestaltung ihrer Verhältnisse an den – unterschiedlichen – Wertungsentscheidungen verschiedener Steuersysteme orientieren und dadurch gegebenenfalls Abzüge in zwei Steuerrechtsordnungen geltend machen können oder bestimmte Einnahmen in beiden Staaten unbesteuert lassen, auch nicht der „aggressiven“ Steuerplanung geziehen werden. Genauso wenig hilfreich wäre es,

¹⁵ Lang, „Aggressive Steuerplanung“ – eine Analyse der Empfehlung der Europäischen Kommission, SWI 2013, 62 (67).

die Mitgliedsstaaten wegen ihres mangelnden Harmonisierungswillens „aggressiver“ nationalstaatlicher Verhaltensweisen zu bezichtigen.¹⁶

In der Sache wäre es auch wenig sinnvoll, die Zielsetzung der Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung in den Vordergrund steuerpolitischer Bemühungen zu stellen. Denn die doppelte Nichtbesteuerung ist nur Symptom. Das eigentliche Problem ist eben die fehlende Harmonisierung der Steuervorschriften. Wenn Einnahmen nur deshalb für besteuierungswürdig erachtet werden, weil sie im anderen Staat nicht besteuert werden oder dort bei einem anderen Steuerpflichtigen abzugsfähig sind, leidet darunter die Konsistenz jeder einzelnen Steuerrechtsordnung. Die unterschiedliche Behandlung derselben Art von Einkünften, je nachdem ob sie von inländischen oder verschiedenen ausländischen Quellen herrühren, macht jedes einzelne Steuersystem noch brüchiger.¹⁷ Eine europaweite Angleichung von Steuervorschriften ist auf diese Weise nicht denkbar.

Die Kommission schlägt unter anderem eine **subject-to-tax-Klausel** vor, die sich auf die Fälle von doppelter Freistellung beschränkt, die durch das Zusammenwirken abkommensrechtlicher Vorschriften mit fehlender innerstaatlicher Besteuerung in einem der Vertragsstaaten entstehen. Die in DBA einzufügende Vorschrift soll folgenden Wortlaut haben¹⁸: „*Sieht dieses Abkommen vor, dass bestimmte Einkünfte nur in einem der Vertragsstaaten steuerpflichtig sind oder dass sie in einem der Vertragsstaaten besteuert werden können, so ist die Besteuerung dieser Einkünfte durch den anderen Vertragsstaat nur dann ausgeschlossen, wenn diese Einkünfte im ersten Vertragsstaat der Steuer unterliegen.*“

Subject-to-tax-Klauseln sind nicht neu, sie werden aber in der internationalen Vertragspraxis im Wesentlichen aus zwei Gründen nur selten und im Regelfall punktuell – also beschränkt auf bestimmte Einkünfte und nicht etwa auf alle einem DBA unterliegende Einkünfte – angewendet.¹⁹

Sie führen zu schwer lösenden Auslegungsproblemen. Die Voraussetzung, dass die Einkünfte „der Steuer unterliegen“, wirft nämlich zahlreiche Fragen auf²⁰: Macht es einen Unterschied, ob die Einkünfte gar nicht der Besteuerung unterworfen werden, oder ob sie zwar tatbestandlich erfasst, im gleichen Atemzug aber wieder befreit werden? Ist zwischen persönlichem und sachlicher Befreiung zu unterscheiden? Wie sind Regelungen zu qualifizieren, nach denen die Bemessungsgrundlage so eng gefasst ist oder

¹⁶ Lang, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen?, ISuR 2013 365 (369).

¹⁷ Lang, SWI 2013, 62 (65).

¹⁸ KOM (2012) 8806 endgültig, S. 4.

¹⁹ Lang, SWI 2013, 62 (64).

²⁰ Dazu Lang, SWI 2013, 62 (64).

so viele an subjektiven oder objektiven Kriterien orientierte Abzüge vorgehen sind, dass es im Regelfall zu keiner Besteuerung kommt?

Vor allem aber führen die Unterscheidungen, die sich aufgrund einer subject-to-tax-Klausel ergeben, zu äußerst fragwürdigen Verwerfungen: Nach der von der Kommission vorgeschlagenen Regelung wären die Rechtsfolgen im Ansässigkeitsstaat völlig unterschiedlich, wenn im Quellenstaat eine Steuer in der Höhe von wenigen Promillepunkten oder gar keine Steuer einbehalten wird, obwohl diese Sachverhalte sehr ähnlich sind. Diese Verwerfungen können auch vor dem Hintergrund des aus den Grundfreiheiten abzuleitenden Verhältnismäßigkeitsgebots bedenklich sein, insbesondere wenn man – wie dies der EuGH-Rechtsprechung nach wie vor zu entnehmen ist²¹ – auch horizontale Vergleichspaare der Grundfreiheitenprüfung unterwirft. Doppelte Nichtbesteuerung ist eben eine der möglichen Konsequenzen, wenn man sich für die Freistellungsmethode entscheidet. Wer diese Konsequenz und die sich bei Anwendung von subject-to-tax-Klauseln ergebenden Verwerfungen vermeiden will, muss stattdessen die Anrechnungsmethode verwenden. Die diametral entgegengesetzten Neutralitätskonzepte, welche die Freistellungs- und Anrechnungsmethode prägen, lassen keinen Kompromiss zu.²²

Die **Vorschläge der Kommission** sehen aber noch andere Maßnahmen vor:²³ „Um Praktiken der aggressiven Steuerplanung entgegenzuwirken, die nicht in den Geltungsbereich ihrer spezifischen Vorschriften zur Bekämpfung der Steuervermeidung fallen, sollten die Mitgliedsstaaten eine allgemeine Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch erlassen, die auf inländische und grenzübergreifende Fälle innerhalb der Union und auf Situationen unter Beteiligung von Drittländern zugeschnitten ist.“ Aus diesem Grund schlägt die Kommission den Mitgliedsstaaten die Einführung folgender Vorschrift vor²⁴: „Eine künstliche Vorkehrung oder eine künstliche Reihe von Vorkehrungen, die mit dem wesentlichen Zweck eingeführt wurde, eine Besteuerung zu vermeiden und die zu einem steuerlichen Vorteil führt, bleibt außer Acht. Die nationalen Behörden behandeln solche Vorkehrungen für steuerliche Zwecke entsprechend ihrer wirtschaftlichen Substanz.“

Auch hier scheint die EU-Kommission ihre Empfehlung auf eine Änderung der Rechtsprechung des EuGH zu gründen: In *Avoir Fiscal* hatte es der

EuGH noch abgelehnt, die Gefahr der Steuerumgehung als Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung von in- und ausländischen Situationen in Betracht zu ziehen.²⁵ In weiterer Folge schlich sich die Zulässigkeit der unterschiedlichen Behandlung von „wholly artificial arrangements“ in die Rechtsprechung ein.²⁶ In *Cadbury Schweppes* wurde dieses Kriterium auf dem Gebiet der direkten Steuern erstmals mit Leben erfüllt und weiter mit Hilfe von subjektiven und objektiven Voraussetzungen konkretisiert.²⁷ Der vor 2011 veröffentlichte CCTB-Richtlinienentwurf enthielt eine allgemeine Missbrauchsvorschrift, die zwar an die bisherige EuGH-Rechtsprechung angelehnt war, sich aber doch davon unterschied. Das Europäische Parlament und die dänische Präsidentschaft haben diesen Regelungsvorschlag in weiterer Folge verändert, und zwar mit der offenkundigen Intention, den Abgabenbehörden die Anwendung dieser Regelungen zu erleichtern. Nun wird den Mitgliedsstaaten überhaupt die Einführung einer GAAR mit breitem Anwendungsbereich empfohlen. Der vorgeschlagene Text weicht aber selbst wiederum von den früheren Vorschlägen ab.

Diese Entwicklung ist in mehrfacher Hinsicht bedauerlich. Zum einen ist schade, dass sich unterschiedliche europäische Missbrauchsdefinitionen zu etablieren scheinen. Vor allem aber ist bedauernd, dass die Kommission und andere Entscheidungsträger überhaupt die Notwendigkeit sehen, einen Missbrauchstatbestand zu schaffen. Die bei solchen Regelungen üblicherweise – und auch hier – vorgeschlagenen subjektiven Kriterien bewirken nicht bloß Rechtsunsicherheit, sondern lassen die Anwendung derartiger Vorschriften beliebig werden: Gut beratene Steuerpflichtige werden es immer schaffen, entsprechende außersteuerliche Motive für ihre Gestaltung ins Treffen zu führen, zumal menschliche Handlungen – und damit auch Gestaltungen des Wirtschaftslebens – in den seltensten Fällen auf einem einzigen Motiv beruhen. Dabei geht es gar nicht darum, nicht vorhandene Motive vorzutauschen, sondern oft darum, die im Hintergrund vorhandenen Motive bewusst zu machen. Wenn aber eine derartige Vor-gebliebenen Absichten bewussten zu machen. Wenn aber eine derartige Vorschrift – wie die Kommissionsempfehlung erläutert – jene Gestaltungen erfassen soll, die „den Gegenstand, Geist und Zweck der Steuervorschriften unterläuft, die andernfalls gelten würden“, wird dadurch deutlich, dass eine allgemeine Missbrauchsvorschrift, wie sie von der Kommission vorgeschlagen wird, nur eine am Geist und Zweck der Steuervorschriften orientierte Gesetzesanwendung sicherstellen will.

²⁵ EuGH 28.1.1986, 270/83, *Kommission/Frankreich („Avoir Fiscal“)*, Slg 1986, 273, Rn. 25.

²⁶ EuGH 16.7.1998, C-264/96, *ICI*, Slg 1998, I-4695, Rn. 26.

²⁷ EuGH 12.9.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, Slg 2006, I-7995, Rn. 64.

²¹ Lang, jüngste Tendenzen zur „horizontalen“ Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten, SWI 2011, 154 (161).

²² Lang, SWI 2013, 62 (65).

²³ KOM (2012) 8806 endgültig, S 4.

²⁴ KOM (2012) 8806 endgültig, S 5.

Die Gefahr, dass bei der Auslegung von Steuervorschriften deren „Ge-
genstand, Geist und Zweck“ unterlaufen wird, besteht aber nur dann, wenn
man sich einer am Buchstaben des Gesetzes orientierten Interpretation
verpflichtet fühlt. Mittlerweile ist es aber gesicherter Stand der Methoden-
lehre, dass der Wortlaut einer Vorschrift nicht am Ende, sondern nur am
Anfang der Interpretation steht.²⁸ Daher steht einer am Ziel und Zweck der
Vorschriften orientieren Auslegung, mit deren Hilfe dann entschieden wer-
den kann, ob ein Umgehungsversuch von der tatsächlich oder vermeintlich
ungangenen Vorschrift noch oder nicht mehr erfasst ist, nichts im Wege.
Eines eigenen Besteuerungstatbestandes bedarf es dazu nicht. Eine solche
Vorschrift ist nicht bloß überflüssig, sondern der Rechtskultur abträglich.
Sie verleitet Rechtsanwender in Fällen, in denen fraglich ist, ob eine von
vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung von einer Steuervorschrift er-
fasst ist oder nicht, nicht nach dem Sinn der Steuervorschrift zu fragen,
sondern stattdessen einen unbestimmten Tatbestand in Stellung zu brin-
gen, der es möglich zu machen scheint, den Sachverhalt anhand des eige-
nen Rechtsgefühls des Rechtsanwenders und nicht anhand der aus den
Gesetz gewonnenen Wertungen zu beurteilen.²⁹ In allen anderen Fällen
wächst die Versuchung, sich auf den – meist ohnehin nur vermeintlich –
klaren Wortlaut zu beschränken und die Frage nach dem Sinn und Zweck
der Rechtsvorschriften auszublenden. Rechtsanwendung verkümmert,
wenn sie dem Primitivismus des nackten Wortlauts huldigt. *Ludwig
Schmidt* hat treffend darauf hingewiesen, dass nur der schlechte Jurist ei-
ner Missbrauchsvorschrift wie jener des § 42 AO bedarf. Der gute Jurist
bedient sich hingegen der teleologischen Interpretation.³⁰ Auf europäischer
Ebene gilt nichts anderes.

Der Kommission wäre es besser angestanden, wenn sie die Mitglied-
staaten bei dieser Gelegenheit daran erinnert hätte, dass bereits das gelten-
de Unionsrecht eine äußerst wirksame Vorschrift enthält, die den Spiel-
raum der nationalen Gesetzgeber, Besteuerungslücken hinzunehmen oder
sogar zu schaffen, deutlich verkleinert: Das Beihilfeverbot verbietet den
Mitgliedsstaaten im unternehmerischen Bereich, in ihren Steuergesetzen
nach bestimmten Wertungen zu differenzieren, die nicht den Steuergeset-
zen immanent sind. Die Möglichkeiten, über steuerliche Begünstigungen
Wirtschaftspolitik zu betreiben, sind den Mitgliedsstaaten weitgehend aus
der Hand geschlagen. Würden sich Kommission und Mitgliedsstaaten stär-
ker auf diese unionsrechtlichen Vorgaben besinnen, wären auch den Mög-

28 Dazu z. B. *Lang*, Der Normgehalt von § 22 BAO, ÖStZ 2001, 65 (68).

29 Dazu *Lang*, SWI 2013 62 (67).

30 Dazu *Schön*, *Ludwig Schmidt* (1928 – 2011), FR 2011, 1125 (1125 f.).

lichkeiten der Steuerplanung – der „aggressiveren“ genauso wie der weni-
ger oder gar nicht aggressiven – engere Grenzen gesetzt. Dies hätte auch den
unschätzbaren rechtsstaatlichen Vorzug, dass die Diskussion um die ag-
gressive Steuerplanung und die Maßnahmen, um ihrer Herr zu werden, auf
dem Boden justiziabler Normen geführt werden. Empfehlungen der EU
oder anderer Organisationen sind hingegen rechtlich unverbindlich. Ihre
Durchsetzung hängt ausschließlich von politischer Stärke ab und gibt den
wirtschaftlich Starken ungleich größere Möglichkeiten als anderen, ihre
Interessen durchzusetzen.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass die Regelungen des
Fiskalpaktes zwar keine unmittelbaren rechtlichen Auswirkungen auf die
Steuerrechtsordnungen der Vertragsstaaten haben, aber faktisch ihren steu-
erpolitischen Spielraum erheblich beschränken. Daher zeigt sich schon
jetzt, dass die Mitgliedsstaaten nach neuen Steuerquellen Ausschau halten
und versuchen, „Besteuerungslücken“ zu schließen. Dabei stellen sich
auch neue rechtliche Herausforderungen. Etliche der neu aufgetretenen
Phänomene sind rechtlich noch gar nicht fassbar. Beihilfen- und Diskrimi-
nierungsverbote sind erst entsprechend weiterzuentwickeln und hier muss
sich erst zeigen, inwieweit dies im Rahmen der Auslegung des geltenden
Rechts möglich ist. Jedenfalls zeigt sich, dass auch Gerichte nicht frei vom
Zeitgeist sind, wenngleich dies bisher auch nicht immer zum Ausbau des
Rechtsschutzes geführt hat. Den Bemühungen um die „Verrechtlichung“
der Schuldenbremse stehen jedenfalls auch andere – gegenläufige – Ent-
wicklungen entgegen: Die EU und andere internationale Organisationen
stützen sich stark auf rechtlich unverbindliche, aber politisch möglicher-
weise wirksame Empfehlungen und somit auf „soft law“.³¹ Gerade dies
bedeutet für den Rechtsstaat eine ernstzunehmende Herausforderung!

31 Vgl. bereits die Beiträge in *Lang/Schuch/Starringer* (Hrsg.), *Soft Law in der Praxis* (2005).