

# Die Finanzierung der EU: Möglichkeiten und Grenzen einer EU-Steuer nach Europarecht und Grundgesetz

Andreas Buser\*

## Inhalt

A. Die Debatte um EU-Steuern	92
B. Einführung in die Thematik	93
I. Was sind EU-Steuern?	93
II. Finanzierung der EU de lege lata	95
1. Übergang von Finanzbeiträgen zu Eigenmitteln	95
2. Aktueller Eigenmittelbeschluss	95
3. Sonstige Einnahmen	96
III. Bestehende EU-Steuern?	96
1. Die Besteuerung der EU-Bediensteten als formelle EU-eigene Steuer	96
2. Mehrwertsteuer als EU-Steuer?	97
3. Materielle EU-Steuern	98
a) Die Emissionsüberschreitungsabgabe	98
b) Traditionelle Eigenmittel als materielle EU-eigene Steuer	98
IV. Zweck einer EU-Steuer und Auswahlkriterien	99
V. Einführung von EU-Steuern im neuen Eigenmittelbeschluss 2014?	100
1. Finanztransaktionssteuer-Eigenmittel	100
2. Mehrwertsteuer-Eigenmittel	101
C. Möglichkeiten und Grenzen nach Europarecht	101
I. Zusammenfallen von Ertragskompetenz mit Rechtsetzungskompetenz?	102
II. In Frage kommende (Kompetenz-)Normen	102
1. Art. 113 AEUV	102
2. Art. 115 AEUV	103
3. Art. 114 AEUV	104
4. Art. 192 Abs. 2 AEUV	104
5. Art. 311 Abs. 1 AEUV?	105
III. Pflicht zur Ausstattung der EU mit „echten“ Eigenmitteln?	105
IV. Einführung einer EU-Steuer über Art. 352 AEUV	106

\* Der Verfasser ist Student am Fachbereich Rechtswissenschaft der Freien Universität Berlin. Dieser Beitrag wurde als Abschlussarbeit im Rahmen des Schwerpunkts „Die Internationalisierung der Rechtsordnung“ im Wintersemester 2012/2013 bei Prof. Dr. Christian Calliess LL.M.Eur. verfasst.

V.	Einführung einer EU-Steuer durch Eigenmittelbeschluss	106
VI.	Übertragung von Ertragskompetenz neben dem Eigenmittelbeschluss	108
VII.	Änderung der „Finanzverfassung“ der EU	108
VIII.	Zusammenfassung – Möglichkeiten und Grenzen nach Europarecht	108
D.	Möglichkeiten und Grenzen nach dem Grundgesetz	109
I.	Verfahrensrechtliche Anforderungen	109
1.	Zustimmung zu einem Eigenmittelbeschluss	109
2.	Vertragsänderungsverfahren	111
II.	Grenzen der Kompetenzübertragung	111
1.	Aushöhlung des Budgetrechts	111
2.	Legitimität der Steuererhebung	112
a)	Verweis auf das Demokratiedefizit	112
b)	Vermeintliche Gegenansicht	113
c)	Zusammenfassung der Ansichten und Differenzierung	113
d)	Eigene Kritik am „legitimatorischen Ansatz“ und Weiterentwicklung	114
III.	Zusammenfassung – Möglichkeiten und Grenzen nach dem Grundgesetz	115
E.	Resümee	115

## A. Die Debatte um EU-Steuern

Seit langem bestehen Vorschläge „EU-Steuern“ als neue Einnahmequellen der EU einzuführen.<sup>1</sup> Im Jahr 2007 wurden vom Europäischen Parlament zwölf Steuerarten (u.a. Steuern auf Finanzgewinne, Einkommens-, Umwelt- und Finanztransaktionssteuern) in Betracht gezogen.<sup>2</sup> 2011 wurde die Einführung von „EU-Steuern“ auch in die mediale Öffentlichkeit gebracht. Während von europäischer Seite insbesondere EU-Haushaltskommissar *Janusz Lewandowski*<sup>3</sup> und EU-Kommissionspräsident *José Manuel Barroso*<sup>4</sup> für eine „EU-Steuer“ eintraten, trafen die Vorschläge auf vehemente Ablehnung seitens einiger Regierungen der Mitgliedstaaten.<sup>5</sup>

1 Entschließung des EP v. 24.12.1990, ABl. C 324 v. 24.12.1990, S. 244, Pkt. 15 ff.; auch bereits Vorschlag einer VO (EWG) des Rates über eine Abgabe auf „Nichtbutterfette“ v. 25.10.1983, ABl. C 289 v. 25.10.1983, S. 6.

2 Entschließung des EP v. 29.3.2007, ABl. C 27E v. 31.1.2008, S. 222 f.

3 SZ v. 11.4.2011, Haushaltskommissar fordert eigene Steuern, [www.sueddeutsche.de/geld/eu-haushaltskommissar-fordert-eigene-steuer-direkter-griff-in-die-tasche-der-buerger-1.1083535](http://www.sueddeutsche.de/geld/eu-haushaltskommissar-fordert-eigene-steuer-direkter-griff-in-die-tasche-der-buerger-1.1083535) (27.1.2014).

4 Zeit (online) v. 30.6.2011, EU plant höhere Ausgaben und eigene Steuern, [www.zeit.de/politik/ausland/2011-06/europa-haushalt-steuern](http://www.zeit.de/politik/ausland/2011-06/europa-haushalt-steuern) (27.1.2014).

5 FAZ (online) v. 30.6.2011, Mitgliedstaaten lehnen EU-Steuer ab, [www.faz.net/aktuell/politik/europaeische-union/europaeische-union-mitgliedstaaten-lehnen-eu-steuer-ab-15313.html](http://www.faz.net/aktuell/politik/europaeische-union/europaeische-union-mitgliedstaaten-lehnen-eu-steuer-ab-15313.html) (27.1.2014).

In den Jahren 2012 und 2013 wurde im Rahmen der Einführung einer Finanztransaktionssteuer diskutiert, wer über die daraus resultierenden Geldmittel verfügen darf.<sup>6</sup> Der Vorschlag der Kommission für einen Beschluss des Rates über das Eigenmittelsystem der EU<sup>7</sup> sieht vor, dass die Einnahmen aus der Finanztransaktionssteuer als Eigenmittel in den EU-Haushalt fließen. Während für den Finanzrahmen 2014-2020 eine Einigung der Staats- und Regierungschefs erzielt wurde,<sup>8</sup> steht der Eigenmittelbeschluss zur Finanzierung des Haushalts noch aus.

Ob ein solcher Eigenmittelbeschluss überhaupt rechtlich zulässig wäre und welche Möglichkeiten und Grenzen auf einer grundsätzlichen Ebene nach Europarecht und Grundgesetz für die Einführung von „EU-Steuern“ bestehen, soll im Folgenden geklärt werden.

## B. Einführung in die Thematik

Um die rechtlichen Möglichkeiten und Grenzen auszuloten soll zunächst definiert werden, was genau unter EU-Steuern zu fassen ist. Darüber hinaus soll die bisherige Finanzierung der EU erklärt und die Fragen aufgeworfen werden, warum EU-Steuern eigentlich eingeführt werden sollten, ob es nicht bereits EU-Steuern gibt und was der aktuelle Vorschlag für einen Eigenmittelbeschluss 2014 beinhaltet.

### I. Was sind EU-Steuern?

In der öffentlichen, aber auch der politischen und juristischen Diskussion zeigt sich, dass der Begriff „EU-Steuer“ nicht einheitlich verwendet wird.

Die Steuerhoheit eines Staates besteht grundsätzlich aus der Steuergesetzgebungshoheit, der Steuerertragshoheit und der Steuerverwaltungshoheit.<sup>9</sup> Die Rechtsetzungshoheit ist dabei nicht zwangsläufig mit der Entscheidung darüber verbunden, wem die Erträge aus einer Steuer zustehen (Ertragskompetenz).<sup>10</sup> Sie lässt sich in Steuererfindungs- und Rechtsetzungskompetenz für eine bestimmte Steuer (Festsetzung von Tatbestand und Höhe des Steuersatzes) untergliedern. Steuerverwaltungskompetenz meint die Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs gegenüber dem Steuerpflichtigen.<sup>11</sup>

Die Steuerverwaltungskompetenz ist für das tatsächliche Steueraufkommen von großer Bedeutung.<sup>12</sup> Grundsätzlich bedarf es für die Durchsetzung des Steueranspruchs eines

6 Vgl. taz (online) v. 31.1.2013, EU streitet um Milliardensegel, [www.taz.de/!110194/](http://www.taz.de/!110194/) (27.1.2014).

7 KOM (2011) 510 v. 29.6.2011; geänderter Vorschlag, KOM (2011) 739 endg. v. 9.11.2011; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71 v. 14.2.2013, S. 16.

8 Schlussfolgerungen des Rates zum mehrjährigen Finanzrahmen v. 8.2.2013, EUCO 37/13; nachdem das EP die Zustimmung zunächst abgelehnt hatte, erfolgte diese schließlich am 19.11.2013, vgl. dazu MEMO/13/1004 der EU-Kommission v. 19.11.2013.

9 Traub, Einkommensteuerhoheit für die EU?, 2005, S. 51 m.w.N.

10 So trennt etwa das deutsche GG nach Gesetzgebungsrecht (Art. 105 GG) und Verteilung des Steueraufkommens (Art. 106 GG); dazu auch Traub, (Fn. 9), S. 51.

11 Ibid., S. 56.

12 Ibid., S. 51.

kostspieligen Verwaltungsapparats, der so auf EU-Ebene nicht besteht. Allerdings könnte ein EU-Steueranspruch von den nationalen Verwaltungen durchgesetzt werden. Im Hinblick darauf ist der Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit aus Art. 4 Abs. 3 EUV beachtlich. Dieser Grundsatz ist elementar für die Wirksamkeit des Unionsrechts und begründet gegenseitige Kooperations- und Rücksichtnahmepflichten zwischen EU und Mitgliedstaaten.<sup>13</sup> Danach müssten die Mitgliedstaaten bei der Durchsetzung des EU-Steueranspruchs insbesondere das Effektivitäts- und das Äquivalenzgebot<sup>14</sup> beachten. Die Durchsetzung des EU-Steueranspruchs dürfte also nicht hinter der Durchsetzung des mitgliedstaatlichen Steueranspruchs zurückbleiben und müsste jedenfalls effektiv geschehen.<sup>15</sup> Angesichts dieser bestehenden Absicherung hat die Steuerverwaltungskompetenz für die finanzielle Autonomie der EU nur eine untergeordnete Rolle<sup>16</sup> und soll im Folgenden außen vor bleiben.

Hätte die EU unbeschränkte Steuerrechtsetzungs- und Ertragshoheit könnte sie sich selbst durch Erhebung von Steuern beim Bürger finanzieren, die Mitgliedstaaten würden das Geld lediglich einsammeln und weiterleiten. In einem kleineren Schritt könnte der Union für eine bestimmte Steuer die Rechtsetzungs- und Ertragskompetenz übertragen werden. Das wäre dann eine „EU-Steuer im engeren Sinne“.<sup>17</sup> Teilweise wird auch von „Eigenen Unionsteuern“<sup>18</sup> oder „EU-eigenen Steuern“<sup>19</sup> gesprochen, wobei allerdings nicht immer eine EU-Steuer im engeren Sinne gemeint ist. Um ein „mehr“ gegenüber dem Oberbegriff „EU-Steuer“ zu signalisieren soll dennoch der Begriff „EU-eigene Steuer“ verwendet werden.

Neben dieser EU-eigenen Steuer wäre es auch vorstellbar, und wie sich zeigen wird *de lege lata* eher umsetzbar, der EU die Ertragskompetenz für eine bestimmte Steuer zu übertragen, die Rechtsetzungshoheit jedoch den Mitgliedstaaten zu überlassen. Solche von den Mitgliedstaaten legalisierten, aber der EU zugutekommenden Steuern werden teilweise als „Europasteuern“<sup>20</sup> bezeichnet. Diese Bezeichnung soll auch hier verwendet werden.

13 Dazu etwa: *Bogdandy/Schill*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, 51. EL 2013, Art. 4 EUV, Rdnr. 53.

14 *Ibid.*, Rdnr. 84 ff. m.w.N.

15 So fordert der EuGH in Bezug auf das Mehrwertsteuereigenmittel bereits *de lege lata* von den Mitgliedstaaten, dass wirksame und abschreckende Maßnahmen gegen Steuerbetrug ergriffen werden, um die Finanzierung der EU nicht zu gefährden, aktuell EuGH, Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, Slg. 2013, Rdnr. 25 ff. unter Bezugnahme auf Art. 4 Abs. 3 EUV und Art. 325 AEUV.

16 Im Ergebnis auch *Klein*, Zur Frage der künftigen Steuerhoheit der Europäischen Gemeinschaft, in: Festschrift für Günter Wöhe, 1989, S. 198; *Meermagen*, Beitrags- und Eigenmittelsystem, 2002, S. 167.

17 Zu diesem Begriff *Waldhoff*, Eigene EU-Steuern als Problem des Verfassungs- und Europarechts, in: Konrad/Lohse (Hrsg.), Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa: Herausforderungen und Chancen, 2009, S. 48.

18 *Frenz/Distelrath*, Eigene Unionsteuer nach dem Lissabon-Vertrag?, *DStZ* 2010, S. 246; *FAZ* v. 9.11.2009, Die Europäische Kommission fordert eine eigene EU-Steuer, S. 15.

19 *Mayer/Heidfeld*, Europarechtliche Aspekte einer Finanztransaktionsteuer, *EuZW* 2011, S. 373.

20 *Schick/Märkt*, Braucht die EU eine eigene Steuer?, *DStZ* 2002, S. 31; anders *Thiele*, Grundzüge des europäischen Steuerrechts, Berliner Online-Beiträge zum Europarecht Nr. 39, 2005, S. 8 f., der den Begriff allgemein für die hier verwendete Bezeichnung „EU-Steuern“ verwendet.

Als dritte Möglichkeit könnte die Rechtsetzungskompetenz bei der Union liegen, die Ertragskompetenz aber bei den Mitgliedstaaten. Eine solche Steuer würde aber nicht der Finanzierung der EU dienen und soll deshalb hier nur am Rande besprochen werden.

## II. Finanzierung der EU de lege lata

Um bewerten zu können, ob sich EU-Steuern in das bestehende Finanzierungssystem eingliedern lassen, soll dieses kurz dargestellt werden.

### 1. Übergang von Finanzbeiträgen zu Eigenmitteln

Die Entwicklung der Finanzierung der EU erfolgte schrittweise weg von der Finanzierung durch Finanzbeiträge hin zu einer Finanzierung durch Eigenmittel.<sup>21</sup> Der erste Eigenmittelbeschluss<sup>22</sup> trat bereits am 1. Januar 1971 in Kraft. Der Übergang von der Beitragsfinanzierung zur Eigenmittelfinanzierung sollte die EU von Mitgliedsbeiträgen unabhängig machen, also die Finanzautonomie stärken.<sup>23</sup>

Der Begriff der Eigenmittel wird in Abgrenzung zu Finanzbeiträgen bestimmt.<sup>24</sup> Überwiegend wird als für Eigenmittel charakteristisch angesehen, dass sie in Art und Umfang grundsätzlich unabhängig vom weiteren Willen der Mitgliedstaaten anfallen.<sup>25</sup>

### 2. Aktueller Eigenmittelbeschluss

Der aktuelle Eigenmittelbeschluss aus dem Jahr 2007 sieht als Eigenmittel die „traditionellen“ Eigenmittel, Einnahmen aus der Mehrwertsteuer der Mitgliedstaaten und Einnahmen auf Grund des Bruttonationaleinkommens (BNE) der Mitgliedstaaten vor.<sup>26</sup> Während umstritten ist, ob es sich bei den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln um materielle Eigenmittel handelt<sup>27</sup> sind die BNE-Eigenmittel unbestritten nur Eigenmittel im formellen Sinne.<sup>28</sup> Dies

21 Historischer Überblick bei *Niedobitek*, in: Streinz (Hrsg.), AEUV, 2. Aufl. 2012, Art. 311 AEUV, Rdnr. 5 ff.

22 ABl. L 94 v. 28.4.1970, S. 19.

23 *Häde*, Finanzausgleich, 1996, S. 433; *Magiera*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, 47. EL 2012, Art. 311 AEUV, Rdnr. 34; *Meermagen*, (Fn. 16), S. 98 ff.

24 *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Aufl. 2011, Art. 311 AEUV, Rdnr. 7; *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 36.

25 Europäische Kommission, Die Finanzverfassung der EU, 4. Ausgabe 2009, S. 149; *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 36.

26 Beschluss des Rates 2007/436/EG, ABl. L 163 v. 23.6.2007, S. 17; *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 16 ff.

27 Für die Eigenmitteleigenschaft: *Magiera*, Die Finanzierungsgrenzen der Europäischen Gemeinschaften und ihre Erweiterung, in: Festschrift für Karl Carstens, 1984, S. 193; *Maunz*, in: Maunz/Dürig, GG, 66. EL 2012, Art. 106 GG, Rdnr. 37; *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 7; dagegen: *Strasser*, Die Finanzen Europas, 7. Aufl. 1991, S. 97 f.; *Wigger*, Zur Einführung einer EU-Steuer: mehr Kontra als Pro, in: Festschrift für Wolfram Reiss, 2008, S. 518.

28 *Magiera*, Zur Finanzverfassung der Europäischen Union, in: Gedächtnisschrift für Eberhard Grabitz, 1995, S. 418; *Niedobitek*, (Fn. 21), Art. 311 AEUV, Rdnr. 11; *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 7.

folgt daraus, dass die BNE-Einnahmen einen Restfinanzierungscharakter<sup>29</sup> haben und aus den Gesamthaushalten der einzelnen Mitgliedstaaten gezahlt werden.<sup>30</sup> Angesichts dessen, dass der Haushalt überwiegend durch BNE-Eigenmittel finanziert wird (aktuell etwa zu 70 %), kann also kaum von einer „echten“ Eigenmittelfinanzierung gesprochen werden.<sup>31</sup>

### 3. Sonstige Einnahmen

Neben den Eigenmitteln stehen der Union auch „sonstige Einnahmen“ zur Verfügung. Da sich die EU nur unbeschadet der sonstigen Einnahmen aus Eigenmitteln finanziert (Art. 311 Abs. 2 AEUV), steht es ihr frei, diese Einnahmen zur Haushaltsfinanzierung zu verwenden.<sup>32</sup> Allerdings müssen die „sonstigen Einnahmen“ auf Grund der Verfolgung eines anderen Zwecks als der Haushaltsfinanzierung anfallen,<sup>33</sup> ansonsten würde die Pflicht der EU sich „vollständig“ aus Eigenmitteln zu finanzieren verletzt. Aus der Struktur der EU-Finanzverfassung ergibt sich nach überzeugender Ansicht zudem, dass die „sonstigen Einnahmen“ der Höhe nach, im Verhältnis zu den Eigenmitteln, nur eine unbedeutende Nebeneinnahmequelle darstellen dürfen.<sup>34</sup> Derzeit machen sie etwa 1 % der Gesamteinnahmen aus.<sup>35</sup> Die Abgrenzung gestaltet sich freilich im Einzelnen schwierig.

## III. Bestehende EU-Steuern?

Sollten bereits rechtmäßig eingeführte EU-Steuern bestehen, könnten sich daraus Argumente für die Zulässigkeit weiterer solcher Steuern ergeben.

### 1. Die Besteuerung der EU-Bediensteten als formelle EU-eigene Steuer

Seit 1968 erhebt die Union eine direkte Steuer auf die Gehälter, Löhne und anderen Bezüge der Beamten und sonstigen Bediensteten der EU.<sup>36</sup> Die Union ist dazu durch Art. 12 des

29 *Kaßmann*, Beitragsgerechtigkeit bei der Finanzierung der EU, 2012, S. 14; *Meermagen*, (Fn. 16), S. 88.

30 *Magiera*, (Fn. 28), S. 418.

31 Entschließung des EP v. 29.3.2007, ABl. C 27E v. 31.1.2008, S. 217; *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 34.

32 *Niedobitek*, (Fn. 21), Art. 311 AEUV, Rdnr. 17.

33 *Bieber*, in: von der Groeben/Schwarze, EUV/EGV, 6. Aufl. 2004, Art. 269 EGV, Rdnr. 36; *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 376; *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 12.

34 *Hilf*, Umweltabgaben als Gegenstand von Gemeinschaftsrecht und -politik, NVwZ 1992, S. 109 f.; *Kuntze*, Die Kompetenzen der EG auf dem Gebiet des Steuerrechts, 1999, S. 149; *Schmidt-Kötters/Held*, Die Kompetenzen der EG zur Erhebung von Umweltabgaben und „Emissionsüberschreitungsabgaben“ für Pkw-Hersteller, NVwZ 2009, S. 1392 f.; a.A. wohl *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 376.

35 Haushalt der EU 2012, [www.crp-infotec.de/02euro/finanzen/haushalt.html](http://www.crp-infotec.de/02euro/finanzen/haushalt.html) (27.1.2014).

36 Siehe zur Ausgestaltung VO (EWG, Euratom, EGKS) Nr. 260/68 zur Festlegung der Bestimmungen und des Verfahrens für die Erhebung der Steuer zugunsten der Europäischen Gemeinschaften, ABl. L 56 v. 4.3.1968, S. 8.

Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EG<sup>37</sup> primärrechtlich (vgl. Art. 51 EUV) ermächtigt.<sup>38</sup>

Durch die Befreiung von nationalen Steuern<sup>39</sup> soll die Gleichheit der Gehälter von Beamten unterschiedlicher Nationalitäten gewährt und Doppelbesteuerung vermieden werden.<sup>40</sup> Die Besteuerung durch die EU ist dazu nur ein „Korrelat“ und dient nicht der Finanzierung der EU.<sup>41</sup> Dementsprechend wird der Ertrag dieser Steuer als „sonstige Einnahme“ in den Haushalt der EU eingestellt.<sup>42</sup> Die Ertragskompetenz ergibt sich hierbei aus der Formulierung „wird *zugunsten* der Union eine Steuer [...] erhoben“ (Art. 12 EU-Vorrechte-Protokoll). Darüber hinaus werden gemäß Art. 12 EU-Vorrechte-Protokoll die Bestimmungen und das Verfahren der Besteuerung vom Europäischen Parlament und vom Rat durch Verordnungen gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren sowie nach Anhörung der betroffenen Organe festgelegt.<sup>43</sup> Mithin liegt auch die Rechtsetzungskompetenz bei EU-Organen.

## 2. Mehrwertsteuer als EU-Steuer?

Die wichtigsten Vorschriften zur Ermittlung des an die Union abzuführenden Betrages aus dem Mehrwertsteuer-Eigenmittel ergeben sich bisher aus dem Eigenmittelbeschluss.<sup>44</sup> Dieser bedarf zu seiner Wirksamkeit der Zustimmung der Mitgliedstaaten. Die Union kann die Mehrwertsteuer harmonisieren, welcher Betrag davon in ihren Haushalt einfließt, hängt aber maßgeblich von der Konkretisierung im Eigenmittelbeschluss ab. Damit ist in diesem Bereich anders als im Bereich des Zollrechts die Rechtsetzungshoheit nicht auf die Union übergegangen.<sup>45</sup>

Gegen das Vorliegen einer „echten“ Ertragshoheit spricht, dass sich der Mehrwertsteueranteil nicht an dem tatsächlichen Aufkommen bemisst, sondern statistisch und korrigiert erhoben wird<sup>46</sup> sowie nicht ausdrücklich auch dem tatsächlichen Mehrwertsteueraufkommen entnommen werden muss.<sup>47</sup> Das komplizierte Berechnungsverfahren ändert aber nichts daran, dass die EU einen Anspruch auf den berechneten Betrag hat. Ob dieser Anspruch einer Ertragskompetenz für einen Teil der Mehrwertsteuer gleichkommt, wird unterschiedlich bewertet.<sup>48</sup>

37 ABl. P 152 v. 13.7.1967, S. 13.

38 Zu Protokollen als Primärrecht, vgl. *Dörr*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, (Fn. 23), Art. 51 EUV, Rdnr. 28 ff.

39 Art. 12 Abs. 2 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EG.

40 EuGH, Rs. 6/60, *Humblet*, Slg. 1960, 1165, 1196 f.

41 *Waldhoff*, Steuerhoheit für die Europäische Union?, 2012, S. 6.

42 *Frenz/Distelrath*, (Fn. 18), S. 247 unter Bezugnahme auf Art. 9 VO Nr. 260/68.

43 Dies ist durch die VO Nr. 260/68 geschehen.

44 *Meermagen*, (Fn. 16), S. 190.

45 *Ibid.*, S. 189 f.; *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 2.

46 Entschließung des EP v. 29.3.2007, ABl. C 27E v. 31.1.2008, S. 216; *Kaßmann*, (Fn. 29), S. 52.

47 *Klein*, (Fn. 16), S. 196; *Meermagen*, (Fn. 16), S. 211.

48 Ablehnend *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 2; anders *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 36; „echte Mitertragshoheit“ bei *Maunz*, (Fn. 27), Art. 106 GG, Rdnr. 37.

Im Ergebnis fehlt es der EU jedenfalls an der Steuerrechtsetzungshoheit. Damit ist die Mehrwertsteuer, wenn man von einer Ertragskompetenz ausgeht, zu einem Teil eine Europa-, aber keinesfalls eine EU-eigene Steuer.

### 3. Materielle EU-Steuern

Neben den Steuern bestehen verschiedene anders bezeichnete Abgaben.<sup>49</sup> Werden solche Abgaben ohne eine Zweckbindung in den EU-Gesamthaushalt eingestellt, dienen sie der Finanzierung der EU als Ganzes und sollen hier als „materielle EU-Steuern“ behandelt werden.

#### a) Die Emissionsüberschreitungsabgabe

Emissionsüberschreitungsabgaben wurden in zwei Verordnungen eingeführt.<sup>50</sup> Sie erlauben es der Europäischen Kommission von Autoherstellern, die festgelegte Emissionsobergrenzen überschreiten, Abgaben unmittelbar zu erheben<sup>51</sup> und diese in den Gesamthaushalt der Union einzustellen.<sup>52</sup> Jedenfalls das Einstellen der Einnahmen in den Gesamthaushalt der EU ist jedoch, worauf unten näher eingegangen werden soll, primärrechtswidrig.<sup>53</sup>

Spannend dürfte es sein, ob der EuGH ebenfalls einen Verstoß gegen Primärrecht annimmt. Angesichts der Grundrechtsrelevanz und den wohl gegebenen Klagemöglichkeiten betroffener Autohersteller<sup>54</sup> ist es nicht unwahrscheinlich, dass der EuGH mit den Verordnungen befasst wird. Bis dahin besteht jedenfalls eine EU-eigene Abgabe, die die EU „quasi durch die Hintertür“<sup>55</sup> eingeführt hat.

#### b) Traditionelle Eigenmittel als materielle EU-eigene Steuer

Wie der Eigenmittelbeschluss 2007 feststellt, gibt es keine wesentlichen Unterschiede mehr zwischen Agrarabschöpfungen und Zöllen.<sup>56</sup> Exemplarisch für traditionelle Eigenmittel soll deshalb nur die Zollerhebung dargestellt werden.

49 Abgaben sind europarechtlich als Oberbegriff zu verstehen, der auch Steuern umfasst, dazu *Seiler*, Kompetenz- und verfahrensrechtliche Maßstäbe europäischer Umweltabgaben, EuR 2010, S. 73.

50 VO (EG) Nr. 443/2009 (Personenkraftwagen), ABl. L 140 v. 5.6.2009, S. 63; VO (EU) Nr. 510/2011 (leichte Nutzfahrzeuge), ABl. L 145 v. 31.5.2011, S. 1.

51 Art. 9 Abs. 1 VO (EU) Nr. 510/2011.

52 Art. 9 Abs. 4 VO (EU) Nr. 510/2011.

53 *Schmidt-Kötters/Held*, (Fn. 34), S. 1394 ff.; *Seiler*, (Fn. 49), S. 87; *Shirvani*, Die Emissionsüberschreitungsabgabe als Komponente europäischer Klimaschutzpolitik, UPR 2013, S. 21.

54 Dazu *ibid.*, S. 21 ff.

55 *Ibid.*, S. 23.

56 *Kaßmann*, (Fn. 29), S. 22 ff.

Der Zollkodex der Gemeinschaften<sup>57</sup> fasst das gesamte allgemeine Zollrecht in einem einheitlichen Regelwerk zusammen.<sup>58</sup> Das deutsche Zollgesetz wurde daraufhin aufgehoben.<sup>59</sup> Über Art. 31 AEUV legt der Rat auf Vorschlag der Kommission die Sätze des gemeinsamen Zolltarifs fest. Daneben überträgt der Eigenmittelbeschluss 2007 (wie seine Vorgänger) der EU die Ertragshoheit an den Zolleinnahmen.<sup>60</sup> Damit liegen die Zollrechtsetzungs- und die Zollertragshoheit bei der Union. Bei der Erhebung von Zöllen handelt es sich mithin um eine materielle EU-eigene Steuer.<sup>61</sup> Allerdings ist hier zu beachten, dass die Kommission Zölle nicht entsprechend des Finanzierungsbedarfs des Haushalts erhöhen bzw. senken kann, vielmehr hat sie bei der Festlegung die Gesichtspunkte des Art. 32 AEUV zu beachten. Diese Gesichtspunkte legen, zusammen betrachtet, eine liberale Zollpolitik mit niedrigen Zollsätzen nahe.<sup>62</sup>

Angesichts der voranschreitenden Liberalisierung der Handelsbeziehungen<sup>63</sup> und dem geplanten Abschluss des Freihandelsabkommens mit den USA<sup>64</sup> wird die Bedeutung der Einnahmen aus Zöllen jedoch weiter abnehmen.

#### IV. Zweck einer EU-Steuer und Auswahlkriterien

Wie gesehen besteht das „Eigenmittelsystem“ überwiegend aus materiellen Finanzbeiträgen. Das Ziel „mehr Einnahmenautonomie“ dürfte also als nicht erreicht angesehen werden.<sup>65</sup> Darüber hinaus werden von der Europäischen Kommission und vom Europäischen Parlament verschiedene Gründe für den Ersatz des Mehrwertsteuer- und der Verringerung des BNE-Eigenmittels angeführt. So sei das bestehende Finanzierungssystem auf Grund der zahlreichen Korrekturmechanismen zu komplex und intransparent, als dass eine demokratische Aufsicht möglich wäre.<sup>66</sup> Außerdem wird es von einigen Mitgliedstaaten als ungerecht bewertet. So würden Mitgliedstaaten, die ein für ihre Staatsbürger günstiges Steuersystem vorsehen von anderen mitfinanziert.<sup>67</sup> Darüber hinaus wird auf das Konfliktpotential hingewiesen, das aus den regelmäßig notwendigen Verhandlungen über die BNE-

57 VO (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. L 302 v. 19.10.1992, S. 1; der Modernisierte Zollkodex trat am 24.6.2008 in Kraft, VO (EG) Nr. 450/2008 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex), ABl. L 145 v. 4.6.2008, S. 1, seine vollständige Geltung war für den 24.6.2013 vorgesehen (Art. 188 MZK). Durch einen Vorschlag der Kommission zur Neufassung der VO (EG) Nr. 450/2008 v. 20.2.2012 (COM/2012/064) wurde dieser Termin jedoch verschoben.

58 *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 28 AEUV, Rdnr. 20.

59 *Meermagen*, (Fn. 16), S. 188.

60 Vgl. *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 20 ff.; *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 4.

61 *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 2; *ders.*, (Fn. 17), S. 49; auch *Wigger*, (Fn. 27), S. 518.

62 *Herrmann*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, (Fn. 23), Art. 32 AEUV, Rdnr. 3.

63 Dazu *Traub*, (Fn. 9), S. 81.

64 Dazu MEMO/13/95 der EU-Kommission v. 13.2.2013.

65 *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 34.

66 Vorschlag für Beschluss des Rates über das Eigenmittelsystem der EU, KOM (2011) 510 endg. v. 29.6.2011, S. 1.

67 *Begg*, *Eine EU-Steuer, Überfällige Reform oder föderalistische Fantasie?*, 2011, S. 2; vgl. KOM (2011) 510 endg., S. 1.

Eigenmittel und die damit verbundene Nettozahler-Diskussion entsteht.<sup>68</sup> Auch sei es positiv zu bewerten, wenn die Finanzierung der EU an die von ihr verfolgten Ziele (EU-Politiken) geknüpft werden könnte, wie dies bei den traditionellen Eigenmitteln der Fall ist.<sup>69</sup>

Um den Befürchtungen der Mitgliedstaaten bezüglich einer Erhöhung des EU-Haushalts zu begegnen, wird von EU-Seite beteuert, es gehe nicht um den Umfang des Haushalts, sondern um die Zusammenstellung der Einnahmemittel.<sup>70</sup>

Diese genannten Ziele können allerdings nicht durch jede beliebige Steuer als EU-Steuer erfüllt werden. Darüber hinaus müssen Kriterien, wie die Zuverlässigkeit, die Stabilität und der Umfang der Einnahmequelle,<sup>71</sup> aber auch bei bestehenden Steuern der Stand der Harmonisierung beachtet werden.<sup>72</sup>

Insgesamt werden die von der Kommission und vom Parlament angeführten Ziele und ihre Erreichbarkeit aus finanzwissenschaftlicher Sicht teilweise kritisch bewertet.<sup>73</sup> Die EU hat sich nun jedenfalls auf eine Finanztransaktionssteuer (wenn auch nur für die dazu bereiten Mitgliedstaaten) und auf ein neues Mehrwertsteuer-Eigenmittel für den kommenden Eigenmittelbeschluss festgelegt.

## V. Einführung von EU-Steuern im neuen Eigenmittelbeschluss 2014?

### 1. Finanztransaktionssteuer-Eigenmittel

Wird die vorgeschlagene Finanztransaktionssteuer-Richtlinie unter Art. 113 AEUV im Rahmen der verstärkten Zusammenarbeit<sup>74</sup> umgesetzt und weist der neue Eigenmittelbeschluss die Einkünfte aus der Finanztransaktionssteuer als Eigenmittel dem EU-Haushalt wie geplant zu,<sup>75</sup> so wird die Höhe der Mittel nach den Vorschlägen der Kommission von zwei Faktoren abhängen.

Die maximale Höhe der Mittel ist abhängig von den Mindeststeuersätzen in der Finanztransaktionssteuer-Richtlinie.<sup>76</sup> Der konkrete Abrufsatz (gegenüber den Mitgliedstaaten) wird in der Durchführungsverordnung des Eigenmittelbeschlusses (Art. 311 Abs. 4 AEUV)

68 Entschließung des EP v. 29.3.2007, ABl. C 27E v. 31.1.2008, S. 217 f.; zur Nettozahler-Diskussion vertiefend *Kaßmann*, (Fn. 29), S. 87 ff.

69 KOM (2011) 510 endg., S. 2 f.; Europäische Kommission, Die Finanzverfassung der EU, 4. Ausgabe 2009, S. 163.

70 KOM (2011) 510 endg., S. 2; Entschließung des EP v. 29.3.2007, ABl. C 27E v. 31.1.2008, S. 221 f.

71 *Begg*, (Fn. 67), S. 1.

72 Dazu bereits *Magiera*, (Fn. 27), S. 203.

73 Eine umfassende, an den einzelnen Zielen orientierte Bewertung findet sich bei *Begg*, An EU Tax, Overdue Reform or Federalist Fantasy?, 2011, S. 10; insgesamt kritisch *Caesar*, An EU Tax? – Not a Good Idea, *Intereconomics* 2001, S. 231 ff.; positiv *Schick/Märkt*, (Fn. 20), S. 27 ff.

74 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer, KOM (2013) 71 endg. v. 14.2.2013.

75 Geänderter Vorschlag für einen Beschluss des Rates über das Eigenmittelsystem der EU, KOM (2011) 739 endg. v. 9.11.2011, S. 10.

76 Art. 2 Abs. 1 lit. b KOM (2011) 739 endg., S. 10.

mit qualifizierter Mehrheit im Rat und nach Zustimmung des Europäischen Parlaments festgelegt.<sup>77</sup>

Da der Eigenmittelbeschluss aber nur auf die Mindestsätze der Richtlinie, somit nicht auf konkrete Werte verweist, kann es durch Änderung der Mindestsätze in der Richtlinie zu höheren Einnahmen für den EU-Haushalt aus dem Finanztransaktionssteuer-Eigenmittel kommen. Allerdings ist die Finanztransaktionssteuer eine mitgliedstaatliche Steuer, bei der die Rechtsetzungskompetenz bei den Mitgliedstaaten und lediglich eine Harmonisierungskompetenz bei der EU liegt. Darüber hinaus würde eine Erhöhung der Einnahmen automatisch durch eine Minderung des BNE-basierten Eigenmittels ausgeglichen, denn das Gesamtvolumen des Haushalts darf nicht verändert werden.

Unmittelbar durch Steuertatbestandsverwirklichung steht der Union aber ein unkorrigierter Anspruch auf die erhobenen Mittel zu. Eine echte Ertragshoheit läge somit vor. Die Finanztransaktionssteuer kann also als Europasteuer bezeichnet werden.

## 2. Mehrwertsteuer-Eigenmittel

Beim neuen Mehrwertsteuer-Eigenmittel soll ein dem EU-Satz entsprechender Anteil an der Mehrwertsteuer auf Lieferungen von Gegenständen, Dienstleistungen, den innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen und Einfuhren von Gegenständen, die dem Mehrwertsteuer-Normalsatz unterliegen, an die EU abgeführt werden.<sup>78</sup> Damit wird das Berechnungsverfahren vereinfacht. Allerdings wird es bis zu einer weitergehenden Harmonisierung der Mehrwertsteuer weiterhin Korrekturmaßnahmen bedürfen,<sup>79</sup> weswegen das Vorliegen von Ertragskompetenz weiterhin umstritten sein dürfte.

## C. Möglichkeiten und Grenzen nach Europarecht

Auf einer grundsätzlichen Ebene soll nun erörtert werden, welche Möglichkeiten und Grenzen für die Einführung von EU-Steuern nach dem Europarecht bestehen.

Hier ist zunächst auf das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 2 EUV) hinzuweisen. Danach könnte die Union eine Steuer nur einführen, wenn sie dazu in den Verträgen ermächtigt wurde. Zunächst sollen deshalb die Verträge nach Steuerrechtsetzung- und Steuerertragskompetenzen durchsucht werden.

77 Art. 9 lit. b KOM (2011) 739 endg., S. 13.

78 KOM (2011) 739 endg., S. 10.

79 Dazu Stellungnahme des wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium für Finanzen, v. 31.1.2013, Ein Haushalt für Europa – Zum neuen mehrjährigen Finanzrahmen der EU 2014-2020, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/01/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-4-ein-haushalt-fuer-europa.html?nn=203430#f1> (27.1.2014), Pkt. 6.

## I. Zusammenfallen von Ertragskompetenz mit Rechtsetzungskompetenz?

Wie sich noch zeigen wird, kommen den EU-Organen vereinzelt Steuerrechtsetzungs- oder Harmonisierungskompetenzen zu. Teilweise wird wohl davon ausgegangen, damit würden Ertragskompetenzen einhergehen.<sup>80</sup>

Bei der Betrachtung der bisherigen Finanzierung wurde jedoch ersichtlich, dass die Ertragshoheit in der Regel erst über den Eigenmittelbeschluss auf die Union übertragen wurde. Allein die Ertragshoheit für die Steuern der Bediensteten wurde der Union anderweitig primärrechtlich übertragen. Dafür spricht auch, dass sämtliche Abgaben vor dem ersten Eigenmittelbeschluss ausnahmslos den Mitgliedstaaten zufließen.<sup>81</sup> Erst durch den Eigenmittelbeschluss ging die Ertragskompetenz für einzelne Eigenmittel auf die EU über. Die Ertragskompetenz fällt also nicht allgemein mit übertragenen Regelungskompetenzen zusammen.

Die primärrechtliche Zuweisung der Ertragshoheit für die Besteuerung der Bediensteten zeigt, dass die Übertragung der Ertragshoheit auch neben den Eigenmittelbeschlüssen möglich ist. Die Ertragshoheit wurde dabei aber durch ausdrückliche Formulierung („zugunsten“) übertragen.<sup>82</sup> Solche ausdrücklichen Formulierungen finden sich in den Verträgen sonst nicht. Eine dahingehende Auslegung fällt schwer, weil davon auszugehen ist, dass die vertragschließenden Mitgliedstaaten der EU grundsätzlich keine originären Kompetenzen zur Besteuerung übertragen wollten.<sup>83</sup> Trotzdem sollen die einzelnen Vorschriften auch im Hinblick auf etwaige Ertragskompetenzen untersucht werden.

## II. In Frage kommende (Kompetenz-)Normen

### 1. Art. 113 AEUV

Gemäß Art. 113 AEUV kann der Rat einstimmig Bestimmungen zur Harmonisierung der mitgliedstaatlichen Rechtsvorschriften über Umsatzsteuern, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern erlassen, soweit diese Harmonisierung für das Funktionieren des Binnenmarkts notwendig ist. Primäres Ziel ist damit die Verwirklichung steuerlicher Wettbewerbsgleichheit im gemeinsamen Markt.<sup>84</sup>

Begrifflich scheint „Harmonisierung“ das Bestehen von etwas zu Harmonisierenden, also bestehende mitgliedstaatliche Steuern, vorauszusetzen. Dagegen lässt sich einwenden, dass es nur ein Umweg wäre, die Einführung unkoordinierter nationaler Steuern abzuwarten, um diese dann auf europäischer Ebene zu harmonisieren.<sup>85</sup> Insbesondere unter teleo-

<sup>80</sup> Vgl. *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 376.

<sup>81</sup> *Meermagen*, (Fn. 16), S. 192 f.

<sup>82</sup> *Ibid.*

<sup>83</sup> *Seiler*, *Steuerstaat und Binnenmarkt*, in: *Festschrift Isensee*, 2007, S. 885 f.; *ders.*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, (Fn. 23), Art. 113 AEUV, Rdnr. 9.

<sup>84</sup> *Mick*, *Die Steuerkonzeption der Europäischen Union*, 1995, S. 57; *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 113 AEUV, Rdnr. 1.

<sup>85</sup> *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 374 unter Hinweis auf EuGH, Rs. C-376/98, *Tabakwerberichtlinie*, Slg. 2000, I-8419, Rdnr. 86; EuGH, Rs. C-377/98, *Niederlande/Parlament und Rat*, Slg. 2001, I-7079, Rdnr. 15.

logischen Gesichtspunkten reiche die Einstimmigkeit im Rat für den Schutz der Souveränität der Mitgliedstaaten aus, während der Schutz des Funktionierens des Binnenmarkts ein möglichst frühzeitiges Einschreiten gebiete.<sup>86</sup> Dagegen wird wiederum eingewandt, nur bestehende Steuern könnten den Markt behindern.<sup>87</sup>

Artikel 113 AEUV verleiht der EU danach kein Steuererfindungsrecht, vielmehr verbleibt die Bestimmung des „ob“ der Besteuerung bei den Mitgliedstaaten.<sup>88</sup> Um den Binnenmarkt präventiv zu schützen kann die EU aber Richtlinien schaffen, die der Mitgliedstaat, wenn er sich für die Einführung der Steuer entscheidet, zu beachten hat.<sup>89</sup>

Grundsätzlich kommt im Rahmen von Art. 113 AEUV auch das Handeln durch Verordnung in Betracht. Damit kann allerdings keine EU-eigene Steuer geschaffen werden.<sup>90</sup> Wie gesehen, fällt die Ertragskompetenz grundsätzlich nicht mit der Rechtsetzungskompetenz zusammen. Dies gilt erst recht für Harmonisierungskompetenzen. Darüber hinaus sind aus Binnenmarktperspektive keine Maßnahmen erforderlich, die der Union die Erträge aus einer Steuer zuweisen.<sup>91</sup>

Aus dem Zweck der Verwirklichung des Binnenmarktziels folgt außerdem, dass nur Steuerarten mit transnationalem Bezug harmonisiert werden dürfen.<sup>92</sup> Harmonisierbar sind vor allem Strukturfragen der Bemessungsgrundlage. Die Bestimmung der Steuersätze darf nicht über Rahmenvorgaben hinausgehen.<sup>93</sup>

## 2. Art. 115 AEUV

Artikel 113 AEUV ist *lex specialis* zu den allgemeinen Rechtsangleichungskompetenzen. Die Vorschrift greift aber nur für indirekte Steuern. Eine Harmonisierung direkter Steuern kommt demnach über Art. 115 AEUV in Betracht.<sup>94</sup> Nach Art. 115 AEUV ist nur der Erlass von Richtlinien zulässig, eine unmittelbar auf EU-Recht basierende Steuer kann damit nicht geschaffen werden.<sup>95</sup> Auch Art. 115 AEUV bezieht sich auf die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes, insofern gilt das zu Art. 113 AEUV gesagte.

86 Ausführlich *Ohler*, Die fiskalische Integration in der EG, 1997, S. 196 f.

87 *Seiler*, (Fn. 83), Art. 113 AEUV, Rdnr. 28.

88 *Birk*, in: ders., Handbuch des Europäischen Steuer und Abgabenrechts, 1995, § 11, Rdnr. 10 ff.; *Seiler*, (Fn. 83), Art. 113 AEUV, Rdnr. 29; *Stumpf*, in: Schwarze (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Aufl. 2012, Art. 113 AEUV, Rdnr. 5.

89 *Birk*, (Fn. 88), § 11, Rdnr. 12.

90 In der Begründung unklar, im Ergebnis aber auch *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 375.

91 Vgl. *Seiler*, (Fn. 83), Art. 113 AEUV, Rdnr. 29.

92 *Ibid.*, Rdnr. 28; *Voß*, in: Dausen, EU-Wirtschaftsrecht, 2012, Bd. 2, J, Rdnr. 58.

93 *Seiler*, (Fn. 83), Art. 113 AEUV, Rdnr. 28.

94 *Kahl*, in: Calliess/Ruffert, (Fn. 24), Art. 115 AEUV, Rdnr. 11 f.; *Kamann*, in: Streinz, (Fn. 21), Art. 113 AEUV, Rdnr. 11.

95 *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 374.

### 3. Art. 114 AEUV

Grundsätzlich könnte Art. 114 AEUV für die Steuerrechtsetzung in Betracht kommen. Artikel 114 Abs. 2 AEUV schließt aber steuerliche Maßnahmen ausdrücklich aus.<sup>96</sup> Dies hat seinen Grund darin, dass steuerliche Maßnahmen aus Souveränitätsgründen nicht mit der in Art. 114 AEUV gestatteten qualifizierten Mehrheit im Rat beschlossen werden sollen.<sup>97</sup>

### 4. Art. 192 Abs. 2 AEUV

Zum Schutz der in Art. 191 AEUV genannten umweltpolitischen Ziele kann die Union gemäß Art. 192 Abs. 1 AEUV tätig werden. Der weite Begriff des Tätigwerdens umfasst alle Arten des Handelns der Union.<sup>98</sup> *Überwiegend* steuerliche Vorschriften<sup>99</sup> bedürfen dabei eines besonderen Gesetzgebungsverfahrens, insbesondere der Einstimmigkeit im Rat (Art. 192 Abs. 2a AEUV).

Die Kompetenz aus Art. 192 AEUV ist allerdings eine umweltpolitische Sachkompetenz. Sinn und Zweck der Vorschrift ist es deshalb nicht Einnahmen zu erzielen, sondern die Umwelt zu schützen.<sup>100</sup> Auch über eine *effet utile* Argumentation kann nicht verlangt werden, dass Einnahmen der Union zufließen. Vielmehr wird die umweltpolitische Lenkung bereits durch das Erheben von Abgaben/Steuern an sich erreicht, eine allgemeine Ertragskompetenz besteht nicht.<sup>101</sup>

Im Gegensatz zu Art. 113 ff. AEUV kommt es für die Einführung von Umweltabgaben nach Art. 192 AEUV nicht auf bereits bestehendes nationales Recht an.<sup>102</sup> Die Union hat hier also eine auf die Ziele des Art. 191 AEUV beschränkte Steuererfindungs- und Steuerrechtsetzungskompetenz, allerdings keine Ertragskompetenz für die so legalisierten Steuern. Zulässig ausgeübt wurde diese Kompetenz kürzlich im Rahmen der Einführung einer „Emissionsüberschreitungsabgabe“ für PKW-Hersteller.<sup>103</sup> Allein das Einstellen der Erträge in den Gesamthaushalt der EU ist nach hier vertretener Ansicht vertragswidrig.<sup>104</sup>

96 Vgl. *ibid.*; *Seiler*, (Fn. 49), S. 75.

97 *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 374.

98 *Calliess*, in: *Calliess/Ruffert*, (Fn. 24), Art. 192 AEUV, Rdnr. 2; *Käller*, in: *Schwarze*, (Fn. 88), Art. 192 AEUV, Rdnr. 2.

99 Nach h.M. ist der Begriff eng zu verstehen, so sollen Gebühren, Beiträge und sonstige Abgaben unter Abs. 1 fallen, vgl. *Calliess*, (Fn. 98), Art. 192 AEUV, Rdnr. 29 m.w.N.

100 Zum Zweck der Vorschrift statt vieler *Käller*, (Fn. 98), Art. 192 AEUV, Rdnr. 6.

101 *Meermagen*, (Fn. 16), S. 206; *Seiler*, (Fn. 83), Art. 113 AEUV, Rdnr. 7; ausführlich *Schmidt-Kötters/Held*, (Fn. 34), S. 1394.

102 Zum Verhältnis von Art. 113 AEUV zu Art. 192 AEUV: *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, (Fn. 23), Art. 192 AEUV, Rdnr. 34; *Ohler*, (Fn. 86), S. 210.

103 Dazu unter A.III.3.a).

104 So bereits *Schmidt-Kötters/Held*, (Fn. 34), S. 1395; *Seiler*, (Fn. 49), S. 87; *Shirvani*, (Fn. 53), S. 21.

## 5. Art. 311 Abs. 1 AEUV?

Gemäß Art. 311 Abs. 1 AEUV stattet sich die Union mit den „erforderlichen Mitteln“ aus. Obwohl der Wortlaut es suggeriert, ist damit keine Ermächtigung zur Erhebung eigener Abgaben oder zum sonstigen eigenmächtigen Einzug von Mitteln gemeint.<sup>105</sup> Dies folgt aus dem Willen der Mitgliedstaaten, die Union nicht mit einer solch umfassenden Kompetenz (oder sogar einer Kompetenz-Kompetenz) auszustatten, insbesondere im Hinblick auf das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung, das die Verträge durchzieht.<sup>106</sup>

### III. Pflicht zur Ausstattung der EU mit „echten“ Eigenmitteln?

Wie ausgeführt, sehen die Verträge keine selbstständige Erweiterung der Ertragskompetenzen vor. Allerdings obliegt den Mitgliedstaaten gemäß Art. 311 Abs. 1 AEUV auch mit Blick auf den Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit (Art. 4 Abs. 3 EUV) eine allgemeine Pflicht, die Union mit den *erforderlichen*<sup>107</sup> Mitteln auszustatten.<sup>108</sup>

Damit ist noch nichts über die Art der Finanzierung ausgesagt. Artikel 311 Abs. 2 AEUV fordert aber darüber hinaus die Union vollständig aus Eigenmitteln zu finanzieren. Wer die bestehenden formellen Eigenmittel teilweise nicht als materielle Eigenmittel ansieht, könnte daraus die Forderung an die Mitgliedstaaten ableiten, die EU mit „echten“ Eigenmitteln auszustatten.<sup>109</sup>

Mangels Eigenmittelalternativen müssten die Mitgliedstaaten dann auf Steuern zurückgreifen. Angesichts des formellen Eigenmittel-Begriffs der Verträge, wonach Eigenmittel ist, was dazu durch Eigenmittelbeschluss gemacht wird,<sup>110</sup> ist aber nicht von einer Pflicht zur Einführung neuer „echter“ Eigenmittel auszugehen. Dies gilt zumindest, solange das bestehende Eigenmittelsystem die Finanzierung garantiert. Ein Rückschritt hin zur Beitragsfinanzierung (außerhalb der BNE-Einnahmen) wäre jedoch vertragswidrig.<sup>111</sup>

105 BVerfG, NJW 1993, 3047 (3053 f.) – *Maastricht*; BVerfG, NJW 2009, 2267 (2283, Rdnr. 322 ff.) – *Lissabon*; *Bleckmann/Hölscheidt*, Gedanken zur Finanzierung der EG, DÖV 1990, S. 857; *Häde*, (Fn. 23), S. 457; *Herdegen*, Europarecht, 14. Aufl. 2012, § 11, Rdnr. 5; *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 2.

106 BVerfG, NJW 1993, 3047 (3053 f.) – *Maastricht*; BVerfG, NJW 2009, 2267 (2283, Rdnr. 322 ff.) – *Lissabon*.

107 Dazu *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 14.

108 *Magiera*, (Fn. 28), S. 412; *Niedobitek*, (Fn. 21), Art. 311 AEUV, Rdnr. 17; *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 2.

109 Vgl. die Aussagen des EU-Abgeordneten *Böge*, <http://www.europarl.europa.eu/news/de/headlines/content/20110429FCS18370/5/html/Abgeordnete-fordern-Eigenmittel-f%C3%BCr-EU-Haushalt> (27.1.2014).

110 Vgl. *Bieber*, (Fn. 33), Art. 269 EGV, Rdnr. 7; *Traub*, (Fn. 9), S. 72 f.

111 *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 4; ähnlich *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 12.

#### IV. Einführung einer EU-Steuer über Art. 352 AEUV

Teilweise wird die Einführbarkeit einer „genuin EU-eigenen Steuer“ (wohl einer EU-eigenen Steuer im hier zu Grunde gelegten Sinne) über Art. 352 AEUV zumindest für nicht ausgeschlossen angesehen.<sup>112</sup> Eine solche Steuer könne als erforderlich angesehen werden, um eines der Ziele der EU, insbesondere aus Art. 3 EUV zu verwirklichen.<sup>113</sup>

Zunächst wird zutreffend auf den Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung und der damit verbundenen Beschränkung, nicht über die in den Verträgen angelegte Gesamtheit der Kompetenzen hinauszugehen,<sup>114</sup> hingewiesen. Da Art. 352 AEUV aber nicht gänzlich leerlaufen dürfe, komme es für die Zulässigkeit des Verfahrens darauf an, ob man Art. 113 AEUV entnimmt, dass die Verträge eine Kompetenz zu einer EU-eigenen Steuer gerade nicht vorsehen.<sup>115</sup>

Wie ausgeführt, sehen die Verträge, insbesondere auch Art. 113 AEUV gerade keine Ertragskompetenz der Union für eine solche Steuer vor. Die Einführung einer EU-eigenen Steuer zur Finanzierung der EU würde demnach zu einer Ausdehnung der Kompetenzen der Union als Ganzes führen und ist damit nicht über Art. 352 AEUV zu erreichen. Auch erscheint problematisch, dass gerade der Ertrag der Steuer für die Verwirklichung eines Ziels der Verträge erforderlich sein muss. Wenn aber der Ertrag primärer Zweck der Steuer ist, kann er nicht als „sonstige Einnahme“ in den Haushalt eingestellt werden.

Deutschland behandelt im Übrigen die Heranziehung des Art. 352 AEUV mit § 8 IntVG<sup>116</sup> wie eine Primärrechtsänderung.<sup>117</sup> Der deutsche Vertreter im Rat darf einem Rechtsakt nur nach Ermächtigung dazu durch Gesetz gemäß Art. 23 Abs. 1 GG zustimmen.

#### V. Einführung einer EU-Steuer durch Eigenmittelbeschluss

Diskutiert wird die Einführung einer EU-Steuer als neues Eigenmittel im Eigenmittelbeschluss. Einem solchen Eigenmittelbeschluss müssen die Mitgliedstaaten zustimmen. Es handelt sich um ein spezielles Vertragsergänzungsverfahren.<sup>118</sup> Der Eigenmittelbeschluss muss sich dabei im Rahmen des geltenden Vertragsrechts halten, hat aber Vorrang gegenüber dem Sekundärrecht.<sup>119</sup> Es handelt sich um einen „atypischen Beschluss mit der Wirkung primären Unionsrechts“.<sup>120</sup>

112 *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 375.

113 *Ibid.*

114 *Rossi*, in: *Calliess/Ruffert*, (Fn. 24), Art. 352 AEUV, Rdnr. 10 ff.

115 *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 375.

116 Gesetz v. 22.9.2009, BGBl. I 2009, 3022; zuletzt geändert durch Art. 1 Gesetz v. 1.12.2009, BGBl. I 2009, 3822.

117 *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 375.

118 *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 10; *Niedobitek*, (Fn. 21), Art. 311 AEUV, Rdnr. 18.

119 *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 10; *Niedobitek*, (Fn. 21), Art. 311 AEUV, Rdnr. 18.

120 *Rossi*, in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, EVV, 2007, Art. I-54, Rdnr. 9; *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 5.

Spätestens<sup>121</sup> nach der Einfügung des Art. 311 Abs. 3 Satz 2 AEUV (im Rahmen des Vertrags von Lissabon), der ausdrücklich die Einführung neuer Eigenmittel vorsieht, ist der Eigenmittelbeschluss offen für neue Arten von Eigenmitteln.<sup>122</sup>

An dieser Stelle wird vielfach auf einen Streit hingewiesen, der um die Frage bestehen soll, ob durch einen Eigenmittelbeschluss eine EU-Steuer eingeführt werden kann.<sup>123</sup>

Hauptargument gegen die Einführung einer EU-eigenen Steuer ist auf einer grundsätzlichen Ebene das Legitimationsdefizit der Union.<sup>124</sup> Obwohl das Demokratieprinzip über Art. 2 Satz 1 EUV und die Art. 9-12 EUV (wenn auch ohne das Prinzip der Wahlrechts-gleichheit) ebenfalls in den Verträgen verankert ist, bezieht sich das Argument doch im Wesentlichen gegen eine Zustimmung der Bundesrepublik Deutschland zu einer solchen Kompetenzübertragung, weswegen es unter „Möglichkeiten und Grenzen nach dem Grundgesetz“, behandelt werden soll.

Darüber hinaus könne Art. 311 Abs. 3 AEUV (ex. Art. 269 Abs. 2 EGV) nicht für die Einführung einer EU-Steuer herangezogen werden, weil er ein Eigenmittelsystem und kein steuerbasiertes Finanzierungssystem stütze.<sup>125</sup> Dagegen wurde ohne nähere Differenzierung vertreten, eine „Gemeinschaftssteuer“ sei durch Eigenmittelbeschluss einföhrbar.<sup>126</sup>

Der sogenannte Streit um die Zulässigkeit der Einführung einer EU-Steuer durch Eigenmittelbeschluss speist sich aber überwiegend aus der unterschiedlichen Verwendung von Begrifflichkeiten.

So lehnt *Waldhoff* zunächst strikt die Einräumung originärer Besteuerungskompetenzen im Eigenmittelbeschluss ab.<sup>127</sup> Allerdings wird die Änderung des Eigenmittelbeschlusses dahingehend, dass Einnahmen aus einer (harmonisierten) nationalen Steuer zur Finanzierung des EU-Haushalts dienen, als zulässig anerkannt.<sup>128</sup>

Im Ergebnis wird also die Übertragung der Ertragskompetenz für eine Steuer im Eigenmittelbeschluss nicht ausgeschlossen. Dem ist zuzustimmen.

Ob freilich *Magiera* mit „Gemeinschaftssteuer“ eine EU-eigene Steuer meinte, ist mangels eigener Definition und angesichts der vielen kursierenden Bezeichnungen<sup>129</sup> zweifelhaft. Jedenfalls die Ertragskompetenz für eine bestehende Steuer kann nach allgemeiner Ansicht grundsätzlich (d.h. unter Beachtung der Grenzen des Grundgesetzes) mittels Eigenmittelbeschluss auf die Union übertragen werden.<sup>130</sup> Aus dem Vergleich mit den

121 Auch vorher war er nicht abschließend, vgl. *Magiera*, (Fn. 28), S. 412; *Niedobitek*, (Fn. 21), Art. 311 AEUV, Rdnr. 18.

122 Hinweis darauf KOM (2011) 510 endg., S. 3; *Frenz/Distelrath*, (Fn. 18), S. 249; *Gabolde/Perron*, in: Pingel (Hrsg.), *Commentaire article par article des traités UE et CE*, 2. Aufl. 2010, Art. 269, Rdnr. 3; *Magiera*, (Fn. 23), Art. 311 AEUV, Rdnr. 3.

123 Beispielhaft *Frenz/Distelrath*, (Fn. 18), S. 249; *Kuntze*, (Fn. 34), S. 150 f.

124 Insbesondere *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 17.

125 *Waldhoff*, (Fn. 17), S. 6. In *ders.*, (Fn. 41), S. 17 wird wohl fehlerhaft auf Art. 311 Abs. 2 AEUV verwiesen.

126 *Magiera*, (Fn. 28), S. 412.

127 *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 16.

128 *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 17 f.

129 Vgl. unter B.II.

130 *Frenz/Distelrath*, (Fn. 18), S. 249; *Oppermann/Classen/Nettesheim*, *Europarecht*, 5. Aufl. 2011, § 35, Rdnr. 12 ff.; *Voß*, (Fn. 92), J, Rdnr. 15; vgl. auch *Kuntze*, (Fn. 34), S. 154 f.; *Thiele*, (Fn. 20), S. 9; im Ergebnis dann auch *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 17 f.

traditionellen Eigenmitteln folgt bereits, dass auch in Anknüpfung an bestehende Rechtsetzungskompetenzen die Ertragskompetenz übertragen werden kann.

Allerdings kann durch Eigenmittelbeschluss kein Steuerfindungsrecht oder eine Steuerrechtsetzungskompetenz übertragen werden, auch kann keine neue Steuer durch den Eigenmittelbeschluss geschaffen werden.<sup>131</sup>

## VI. Übertragung von Ertragskompetenz neben dem Eigenmittelbeschluss

Wollte man eine EU-Steuer mit Ertragshoheit der Union durch Vertragsänderung einführen, müsste die bestehende Systematik des Art. 311 AEUV gewahrt oder ebenfalls geändert werden. Mit dem bestehenden System müsste sich eine EU-Steuer neben dem Eigenmittelbeschluss in die Kategorie „sonstige Einnahme“ einordnen lassen.

Bei einer Finanztransaktionssteuer, die primär darauf abzielt, die Finanzmärkte zu stabilisieren und nur sekundär darauf Einnahmen zu erzielen, wäre das grundsätzlich möglich.<sup>132</sup> Angesichts der hohen Einnahmen aus einer solchen Steuer (etwa 31 Mrd. Euro jährlich),<sup>133</sup> dürfte die Einordnung als „sonstige Einnahme“ aber daran scheitern, dass es sich nicht mehr um eine unbedeutende Nebeneinnahme handelt.<sup>134</sup>

## VII. Änderung der „Finanzverfassung“ der EU

Neben den so zulässigen Steuern kann angedacht werden, die Vorschrift des Art. 311 AEUV komplett zu ändern und EU-eigene Steuerkompetenzen durch Vertragsänderung auf EU-Organen zu übertragen. Hier ist das ordentliche Vertragsänderungsverfahren nach Art. 48 Abs. 2-4 EUV einschlägig.<sup>135</sup> Gemäß der echten unionsrechtlichen Wirksamkeitsvoraussetzung<sup>136</sup> des Art. 48 Abs. 4 EUV bedarf es der Ratifikation der Vertragsänderung gemäß den jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorschriften. Hier stellt sich dann die – im folgenden Abschnitt zu beantwortende – Frage, ob die Einführung einer EU-Steuer für die Bundesrepublik Deutschland verfassungsrechtlich zulässig ist.

## VIII. Zusammenfassung – Möglichkeiten und Grenzen nach Europarecht

Die Verträge sehen verschiedene Steuerharmonisierungs- und Steuerrechtsetzungskompetenzen vor, eine Ertragskompetenz fällt der EU damit jedoch nicht zu. Es ist aber möglich, Ertragskompetenzen im Eigenmittelbeschluss zu übertragen. So kann der Union die Ertragskompetenz für (harmonisierte) mitgliedstaatliche Steuern übertragen werden (etwa Mehrwertsteuer oder Finanztransaktionssteuer). Auch eine Anknüpfung an die Rechtset-

131 *Frenz/Distelrath*, (Fn. 18), S. 249; *Oppermann/Classen/Nettesheim*, (Fn. 130), § 35, Rdnr. 12 ff.; *Voß*, (Fn. 92), J, Rdnr. 15; vgl. auch *Kuntze*, (Fn. 34), S. 154 f.

132 *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 76.

133 KOM (2013) 71 endg., S. 16.

134 Dazu unter B.II.3.

135 *Mayer/Heidfeld*, (Fn. 19), S. 375.

136 *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, 8. Aufl. 2012, Rdnr. 90.

zungskompetenz des Art. 192 AEUV wäre denkbar. Über eine Vertragsänderung stünden natürlich viele Möglichkeiten offen. Im Rahmen der bestehenden Finanzverfassung erscheint es am praktikabelsten zunächst eine Rechtssetzungskompetenz für eine bestimmte Steuer durch Vertragsänderung zu übertragen und danach die Ertragskompetenz für die entsprechende Steuer im Rahmen des Eigenmittelbeschlusses zu ergänzen.

## D. Möglichkeiten und Grenzen nach dem Grundgesetz

Nachdem EU-Steuern nicht durch EU-Organe eingeführt werden können, kommt nur die Übertragung entsprechender Kompetenzen durch die Mitgliedstaaten in Betracht. Hierbei stellt sich zunächst die Frage, welche verfassungsrechtlichen Anforderungen ein entsprechendes Verfahren erfüllen müsste. Im Anschluss daran sollen absolute Grenzen des deutschen Grundgesetzes aufgezeigt werden.

### I. Verfahrensrechtliche Anforderungen

Nach dem deutschen Grundgesetz kann der Bundestag durch Gesetz mit Zustimmung des Bundesrats Hoheitsrechte übertragen (Art. 23 Abs. 1 Satz 2 GG). Gemäß Art. 23 Abs. 1 Satz 3 GG bedarf es dazu der verfassungsändernden Mehrheit gemäß Art. 79 Abs. 2 GG, wenn aufgrund einer Änderung des Unionsvertrages oder vergleichbarer Vorschriften eine Änderung des Grundgesetzes herbeigeführt oder ermöglicht wird.

Widersprüchlich wird die Vorschrift, wenn man davon ausgeht, dass bereits jede Hoheitsrechtsübertragung eine Änderung des Grundgesetzes herbeiführt und damit Art. 23 Abs. 1 Satz 2 GG überflüssig wird.<sup>137</sup> Die Systematik impliziert aber eindeutig ein Nebeneinander von Satz 2 und Satz 3.<sup>138</sup> Eine Differenzierung lässt sich anhand der materiellen Verfassungsänderungsqualität vornehmen. Vertragsänderungen oder Vertragsbegründungen, die sich im Rahmen der bestehenden Ermächtigungen halten, bedürfen danach nur der einfachen Zustimmung. Vertragsänderungen oder Vertragsbegründungen mit Verfassungsänderungsqualität bedürfen der Zustimmung nach Art. 79 Abs. 2 GG.<sup>139</sup>

#### 1. Zustimmung zu einem Eigenmittelbeschluss

Artikel 311 Abs. 3 Satz 3 AEUV verweist auf die Zustimmung der Mitgliedstaaten im Einklang mit ihren jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorschriften.

Nach den gefundenen Kriterien bedarf eine solche Zustimmung der Bundesrepublik Deutschland, einer verfassungsändernden Mehrheit in Bundestag und Bundesrat, wenn die Ermächtigungen im Eigenmittelbeschluss über die bisher bestehenden verfassungs-

137 So aber *Streinz*, in: Sachs, GG, 6. Aufl. 2011, Art. 23 GG, Rdnr. 72 m.w.N.

138 *Oschatz/Risse*, Die Bundesregierung an der Kette der Länder?, DÖV 1995, S. 438 ff.; *Scholz*, in: Maunz/Dürig, (Fn. 27), Art. 23 GG, Rdnr. 117 f.

139 *Ibid.*, Rdnr. 121; vgl. auch Sonderausschuss Europäische Union (Vertrag von Maastricht), Beschl. v. 29.10.1992, BT-Drs. 12/3896, S. 14.

gemäßen Ermächtigungen hinausgehen.<sup>140</sup> Die bisher bestehenden Ermächtigungen finden sich insbesondere im vorhergehenden Eigenmittelbeschluss.

Die Übertragung einer Ertragskompetenz führt grundsätzlich zu einer Veränderung des Ertragsgefüges des Grundgesetzes.<sup>141</sup> Für Steuern, die sich in eine der in Art. 106 GG aufgezählten Steuergruppen einordnen lassen, folgt das bereits daraus, dass das Grundgesetz Bund, Ländern oder Gemeinden die Ertragshoheit für diese Steuern zuweist, und die Übertragung von Ertragshoheit an die EU diese zugewiesene Ertragshoheit mindert.<sup>142</sup> Der Fall, dass sich eine Steuer keiner der bestehenden Kategorien zuordnen lässt (dies wird z.B. für die Finanztransaktionssteuer vertreten)<sup>143</sup> wirft verfassungsrechtlich umstrittene Fragen auf. Teilweise wird die innerstaatliche Zuweisung von Ertragshoheit nur über eine Ergänzung des Art. 106 GG durch verfassungsänderndes Gesetz für möglich gehalten.<sup>144</sup> Dagegen wird angeführt, die Ertragshoheit einer solchen Steuer folge der Steuergesetzgebungskompetenz in Art. 105 GG.<sup>145</sup>

Jedenfalls steht damit aber auch der Ertrag einer nicht in Art. 106 GG angeführten Steuer entweder dem Bund, den Ländern oder den Gemeinden zu, unabhängig davon, ob die Ertragshoheit zunächst durch Änderung des Grundgesetzes zugewiesen werden muss. Die Übertragung von Ertragskompetenz führt demnach immer dazu, dass Bund, Länder oder Gemeinden an verfassungsrechtlich garantierter Ertragskompetenz einbüßen.

Zuständigkeiten, die die Union bereits besitzt, müssen jedoch nicht noch einmal im Verfahren des Art. 23 Abs. 1 Satz 3 GG übertragen werden, weswegen die Zustimmung zum aktuellen Eigenmittelbeschluss, der im Verhältnis zu seinem Vorgänger keine wesentlichen Änderungen vorsah, nur mit einfacher Mehrheit beschlossen wurde.<sup>146</sup>

Die Zustimmung zu einem veränderten Eigenmittelbeschluss, der die Übertragung von Ertragskompetenz für neue Eigenmittel vorsieht, wie etwa der vorgeschlagene Eigenmittelbeschluss 2014, bedarf jedoch der verfassungsändernden Mehrheit in Bundestag und Bundesrat.<sup>147</sup> Dagegen spricht nicht, dass die Übertragung der Ertragshoheit für die traditionellen Eigenmittel im allerersten Eigenmittelbeschluss 1970 durch einfaches Gesetz beschlossen wurde,<sup>148</sup> denn damals gab es noch keinen Art. 23 Abs. 1 Satz 3 GG, sondern nur Art. 24 Abs. 1 GG, der ein solches Vorgehen zuließ.<sup>149</sup>

140 *Pernice*, in: Dreier, GG, 2. Aufl. 2006, Art. 23 GG, Rdnr. 88, spricht hier davon, dass eine verfassungsändernde Wirkung des Eigenmittelbeschlusses feststellbar sein muss. Nach BVerfG 123, 267 (434) unterfällt die Zustimmung zum Eigenmittelbeschluss Art. 23 Abs. 1 Satz 2 und „gegebenenfalls“ Satz 3 GG.

141 *Ohler*, (Fn. 86), S. 399.

142 Vgl. *ibid.*

143 *Dietlein*, Finanztransaktionssteuer im „nationalen Alleingang“, ZRP 2012, S. 82 f.

144 *Maunz*, in: *Maunz/Dürig*, (Fn. 27), Art. 106 GG, Rdnr. 21; *Siekmann*, in: *Sachs*, (Fn. 137), Art. 105 GG, Rdnr. 49 ff. beide m.w.N.

145 *Heun*, in: *Dreier*, (Fn. 140), Art. 106 GG, Rdnr. 14.

146 Gesetz zu dem Beschluss des Rates v. 7.6.2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, BGBl. II 2008, 726.

147 Vgl. *Meermagen*, (Fn. 16), S. 199 f.; *Ohler*, (Fn. 86), S. 400 ff.

148 Gesetz v. 4.12.1970, BGBl. II 1970, 1261.

149 Für die Zulässigkeit *Maunz*, (Fn. 27), Art. 106 GG, Rdnr. 23.

## 2. Vertragsänderungsverfahren

Ein Vertragsänderungsverfahren, durch welches eine EU-eigene Steuer geschaffen werden soll, geht noch über die gerade erörterte Übertragung von Ertragskompetenz hinaus und bedarf ebenfalls des Zustimmungsverfahrens nach Art. 23 Abs. 1 Satz 3 und Art. 79 Abs. 2 GG.

## II. Grenzen der Kompetenzübertragung

Das Grundgesetz hat einen änderungsfesten Kern, der über Art. 79 Abs. 3 GG geschützt ist. Dieser Kern ist auch integrationsfest (Art. 23 Abs. 1 Satz 3 GG). Im Hinblick auf diesen integrationsfesten Kern ist die Einführung einer EU-eigenen Steuer unter zwei Aspekten problematisch: 1. Könnte die Übertragung von Steuererhebungs Kompetenzen das Budgetrecht des Bundestags aushöhlen; 2. bedarf die Steuerrechtssetzung einer hinreichenden demokratischen Legitimation.

### 1. Aushöhlung des Budgetrechts

Zu den wesentlichen Bereichen demokratischer Gestaltung (Art. 20 Abs. 2 GG) gehört, dem Bundesverfassungsgericht folgend, der Bereich der „Einnahmen“.<sup>150</sup> Dies begründet sich insbesondere aus der Abhängigkeit der demokratischen Selbstgestaltungsfähigkeit von der Fähigkeit Einnahmen zu erzielen und damit Ausgaben zu ermöglichen.<sup>151</sup> Das Bundesverfassungsgericht führt weiter aus: „Eine das Demokratieprinzip und das Wahlrecht zum Deutschen Bundestag in seinem substantiellen Bestimmungsgehalt verletzende Übertragung des Budgetrechts läge vor, wenn die Festlegung über Art und Höhe der den Bürger treffenden Abgaben in wesentlichem Umfang supranationalisiert würde.“<sup>152</sup>

Darüber hinaus soll der Bundestag dem Volk gegenüber verantwortlich die Summe der Belastungen festlegen.<sup>153</sup> Allerdings lasse die Integrationsoffenheit des Grundgesetzes es zu, dass der Haushaltsgesetzgeber an nicht unmittelbar beeinflussbare Faktoren (Vorgaben und Bindungen) gebunden ist, die er in seine Planung aufnehmen muss. Deswegen ist es entscheidend, „dass die Gesamtverantwortung mit ausreichenden politischen Freiräumen für Einnahmen und Ausgaben noch im Deutschen Bundestag getroffen werden kann“.<sup>154</sup>

Die Übertragung der Hoheit über eine bestimmte Steuer führt zwar, wenn es sich um eine EU-eigene Steuer handeln soll, zum Verlust der Bestimmung der Obergrenze dieser Steuer gegenüber dem einzelnen Bürger, es könnte aber weiterhin eine verbindliche Haushaltsobergrenze geben (Festlegung der Summe gegenüber dem Volk als Ganzem).<sup>155</sup> Die Bestimmung der Höhe und Art der den Bürger treffenden Steuern darf nur nicht in

150 BVerfG, NJW 2009, 2267 (2273, Rdnr. 249) – *Lissabon*.

151 Vgl. BVerfG, NJW 2009, 2267 (2274, Rdnr. 252) – *Lissabon*.

152 BVerfG, NJW 2009, 2267 (2274 f., Rdnr. 256) – *Lissabon*; wiederholt in BVerfG, JZ 2011, 1004 (1009, Rdnr. 126).

153 BVerfG, NJW 2009, 2267 (2274 f., Rdnr. 256) – *Lissabon*.

154 BVerfG, NJW 2009, 2267 (2274 f., Rdnr. 256) – *Lissabon*.

155 Etwa wie bisher bemessen am Bruttonationalprodukt der Mitgliedstaaten.

wesentlichem Umfang auf die EU übertragen werden. Einzelne Besteuerungsbefugnisse und auch ein beschränktes Steuererfindungsrecht sind damit zulässig.

Die Bestimmung der *ausreichenden* politischen Freiräume ist natürlich schwer fassbar. Die Übertragung einzelner Ertragskompetenzen, insbesondere wenn sich der daraus ergebende Ertrag im Rahmen der bisherigen Einnahmenobergrenze hält, dürfte jedenfalls zulässig sein. Im Ergebnis lassen sich die Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts auf das Festlegen einer Obergrenze für EU-Steuererträge zusammenfassen, die dem Deutschen Bundestag wesentliche Steuerbefugnisse belässt. Durch das Festsetzen dieser Höchstgrenze wahrt der Bundestag zugleich seine Gesamtverantwortung.

## 2. Legitimität der Steuererhebung

Die Steuererhebung ist nach allgemeiner Ansicht ein besonders „demokratiesensibler“ Bereich.<sup>156</sup> Davon ausgehend finden sich verschiedene Meinungen zur Legitimität der Steuerrechtsetzung durch EU-Organe. Dieser „demokratiebezogene legitimatorische Ansatz“<sup>157</sup> geht zwar auch auf das Demokratieprinzip zurück, bezieht sich aber auf die Legitimität der steuerrechtsetzenden Organe und nicht unmittelbar auf das (ausreichend zu gewährleistende) Budgetrecht des Bundestags. Hält man die begrenzte Übertragung von Besteuerungskompetenzen zunächst für verfassungskonform, stellt sich hier die zusätzliche Frage, ob eine Übertragung speziell auf die EU in ihrer jetzigen vertraglichen Ausgestaltung verfassungsrechtlich zulässig ist.

### a) Verweis auf das Demokratiedefizit

Teile der Literatur lehnen EU-eigene Steuern unter Verweis auf das bestehende Demokratiedefizit der Union ab.<sup>158</sup> Auf Grund des demokratischen Defizits der EU könne die Entscheidung über Höhe und Fortbestand der Steuer nicht auf die Union übertragen werden.<sup>159</sup> Die duale Legitimationsstruktur europäischer Rechtsetzung sei im Verhältnis zu mitgliedstaatlicher Gesetzgebung nicht ausreichend und „funktional-technokratische-affirmative Kompensationsmechanismen“ würden im demokratiesensiblen Bereich der Besteuerung versagen.<sup>160</sup>

Einschränkend wird vorgebracht, „punktuelle Besteuerungsbefugnisse“ wären verfassungsrechtlich zulässig, insbesondere dann wenn sie keinen Finanzierungszweck, sondern

156 BVerfG, NJW 2009, 2267 (2274, Rdnr. 247) – *Lissabon*; *Frenz/Distelrath*, (Fn. 18), S. 249; *Kuntze*, (Fn. 34), S. 152; *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 16.

157 *Ibid.*

158 *Birk*, (Fn. 88), § 10, Rdnrn. 2 und 10; *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 16; *Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, 2005, § 5, Rdnr. 6; nur zweifelnd *Hölscheidt/Baldus*, *Bestandsaufnahme und Perspektiven der europäischen Finanzordnung*, DÖV 1997, S. 867; *Thiele*, (Fn. 20), S. 9.

159 *Meermagen*, (Fn. 16), S. 174; *Eckhoff*, „Delors II“ und die europäische Finanzverfassung, in: *Festschrift für Albert Bleckmann*, 1993, S. 24; *Klein*, (Fn. 16), S. 199.

160 *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 13 f.

sonstige Zwecke verfolgen.<sup>161</sup> Eine vollständige Umstellung des Finanzierungsmodus von der Eigenmittelfinanzierung auf die Finanzierung durch eigene Steuern würde aber „das Integrationsmodell sprengen“.<sup>162</sup> Ein ausreichender institutionell-demokratischer Umbau der Union sei zwar möglich, führe aber zu einem europäischen Bundesstaat.<sup>163</sup> Zu dessen Gründung bedarf es dem Bundesverfassungsgericht folgend aber „einer freien Entscheidung des Volkes jenseits der gegenwärtigen Geltungskraft des Grundgesetzes“.<sup>164</sup>

Mit den Aussagen zur punktuellen Zulässigkeit ist es auch konsequent, die Besteuerung der Bediensteten, die ein unbedeutendes Volumen besitzt, für verfassungsrechtlich zulässig zu erklären. Schwieriger wird dies bei den Zöllen, diese seien aber ein „nicht verallgemeinerungsfähigen Sonderfall“.<sup>165</sup>

#### b) Vermeintliche Gegenansicht

Teilweise wird demgegenüber auf die durch den Vertrag von Lissabon, insbesondere durch Aufwertung des Europäischen Parlaments, verstärkte demokratische Legitimation verwiesen.<sup>166</sup>

Außerdem soll eine ausreichende Legitimation durch die Beteiligung der nationalen Parlamente, im Rahmen eines Eigenmittelbeschlusses möglich sein.<sup>167</sup>

Dies zeigt wiederum, dass, wer (in diesem Fall) von „Unionsteuern“ (*Frenz/Distelrath*) bzw. „Europasteuern“ (*Thiele*) spricht, nicht die von *Waldhoff* gemeinten EU-eigenen Steuern meint. Zutreffend wird jedoch eingeschränkt, dass durch Eigenmittelbeschluss nur die Ertragskompetenz übertragen werden kann.<sup>168</sup>

Sodann wird gefordert, dass der Eigenmittelbeschluss die wesentlichen Steuermodalitäten und den Steuersatz verbindlich festlegt, mithin keine generelle Steuerkompetenz übertragen wird.<sup>169</sup>

#### c) Zusammenfassung der Ansichten und Differenzierung

Nach beiden Ansichten verfassungsrechtlich zulässig ist die Übertragung von Ertragskompetenz für eine bestimmte Steuer im Eigenmittelbeschluss (Europasteuer). In einem Eigenmittelbeschluss können allerdings nicht wirklich die Höhe und die wesentlichen Erhebungsmodalitäten der Steuer gegenüber dem Bürger festgelegt werden, vielmehr wird hier nur der in den EU-Haushalt fließende Betrag konkretisiert. Daneben werden auch EU-

161 Ibid., S. 17; vgl. auch *Meermagen*, (Fn. 16), S. 175 ff., 191.

162 *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 18.

163 *Waldhoff*, (Fn. 24), Art. 311 AEUV, Rdnr. 16 m.w.N.; anders *Weber-Grellet*, (Fn. 158), § 5, Rdnr. 6; *Thiele*, (Fn. 20), S. 9.

164 BVerfG, NJW 2009, 2267 (2275, Rdnr. 263) – *Lissabon*.

165 *Waldhoff*, (Fn. 41), S. 16.

166 *Frenz/Distelrath*, (Fn. 18), S. 248.

167 Ibid.; *Thiele*, (Fn. 20), S. 8 f.; vgl. auch *Magiera*, (Fn. 28), S. 413.

168 *Frenz/Distelrath*, (Fn. 18), S. 249 f.

169 Ibid., S. 249; *Thiele*, (Fn. 20), S. 9; differenzierend nach Art der Steuer und Möglichkeiten der Einflussnahme der nationalen Parlamente, vgl. *Häde*, (Fn. 23), S. 456.

eigene Steuern nicht gänzlich abgelehnt, sondern punktuell für zulässig erachtet, zumindest von denen, die tatsächlich über solche Steuern sprechen.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass ein pauschaler Verweis auf ein bestehendes oder nicht bestehendes Demokratieprinzip weder gegen noch für eine EU-eigene Steuer spricht. Vielmehr käme es auf die konkrete Ausgestaltung des Verfahrens der Steuerrechtsetzung, insbesondere auf die Beteiligung direkt gewählter Organe an. Problematisch ist freilich die fehlende Wahlrechtsgleichheit bei der Wahl des Europäischen Parlaments.<sup>170</sup>

#### d) Eigene Kritik am „legitimatorischen Ansatz“ und Weiterentwicklung

Die Argumentation mit der fehlenden demokratischen Legitimation von Steuererhebung auf Unionsebene setzt sich dem Vorwurf aus, unsachgemäß zwischen bestehenden EU-eigenen Abgaben (insbesondere Zöllen) und neu einzuführenden Steuererhebungskompetenzen zu unterscheiden.<sup>171</sup> Auch Zölle werden deutschen Staatsangehörigen auferlegt, die Waren in die EU importieren bzw. aus der EU exportieren (Ausfuhrzölle). Auch die Besteuerung der EU-Bediensteten trifft deutsche Bürger und ist nur mittelbar über den Vertreter im Rat legitimiert, aber nicht der Höhe nach durch den Bundestag festgelegt. Eine Unterscheidung nach dem Umfang der Einnahmen aus einer Besteuerung oder nach der Anzahl der von ihr betroffenen Bürger scheint für die demokratische Legitimation einer Entscheidung gegenüber dem einzelnen Bürger keine Rolle zu spielen. Wer also die demokratische Legitimation für die Erhebung von Zöllen ausreichen lässt, müsste konsequenterweise auch die Erhebung EU-eigener Steuern für legitim halten.

Erst der Hinweis auf den Zweck der Besteuerung führt zu einer für die Legitimation von Entscheidungen sinnvollen Unterscheidung. Wie gesehen, dienen die Erhebung von Zöllen und die Besteuerung der Bediensteten nicht primär der Finanzierung des EU-Haushalts.<sup>172</sup> Kann der Zweck einer Besteuerung nicht allein Erzielung von Einnahmen sein, wird die Besteuerungskompetenz erheblich eingeschränkt. So wird einerseits die Gefahr eingegrenzt, dass sich unzureichend legitimierte Organe selbst mit Finanzmitteln ausstatten, ohne dass sie sich der Gefahr aussetzen, abgewählt zu werden. Darüber hinaus wird dem Handeln der EU-Organe von den nationalen Parlamenten ein materieller Rahmen vorgegeben, der die Bürger vor überhöhter Besteuerung schützt. In dieser Weise eingeschränkte Steuererhebungsbefugnisse könnten unter legitimatorischen Gesichtspunkten auch ohne die Beteiligung des deutschen Parlaments ausgeübt werden, dies jedenfalls dann, wenn man die bestehende Steuerrechtsetzung der EU (Art. 192 AEUV, Zölle, etc.) für ausreichend legitimiert hält.

170 Dazu BVerfGE 123, 267 (373 ff.); kritisch zur Ansicht des BVerfG *Frenz*, Nicht hinreichend demokratische EU?, EWS 2009, S. 441 ff.

171 Vgl. *Ohler*, Mehr Mut zu Steuerpolitik in Europa, EuZW 1997, S. 373.

172 Vgl. unter B.

### **III. Zusammenfassung – Möglichkeiten und Grenzen nach dem Grundgesetz**

Die Festlegung der Höhe und der Erhebungsmodalitäten der Steuern kann in einem vorgegebenen Rahmen auf europäischer Ebene geschehen, wenn der primäre Zweck der Steuererhebung nicht die Finanzierung des Haushalts ist.

Darüber hinaus könnte die EU zukünftig ihre Ausgaben (diese dürften nicht wesentlich über das jetzige Maß hinausgehen) über die Steuererhebung decken, wenn die Steuerrechtsetzung durch ein, dem Demokratieverständnis des Grundgesetzes genügendes Parlament, geschieht. Denn vereinzelte Steuerrechtsetzungs- und Ertragskompetenzen führen nicht zu einer Aushöhlung des Budgetrechts des Bundestags und ein in gleicher Wahl gewähltes Parlament nicht zu einer Auflösung der Staatlichkeit der Bundesrepublik Deutschland, vorausgesetzt eine Einnahmenobergrenze sichert die ausreichenden Freiräume des deutschen Gesetzgebers und begrenzt die Steuererhebungsbefugnisse der EU.

### **E. Resümee**

Die momentanen Pläne der Kommission zur Finanzierung des EU-Haushalts über eine Finanztransaktionssteuer und ein geändertes Mehrwertsteuer-Eigenmittel sind europarechtlich sowie verfassungsrechtlich unbedenklich. Die Zustimmung zu dem von der Europäischen Kommission vorgeschlagenen Eigenmittelbeschluss bedarf aber der Zustimmung der 2/3-Mehrheit in Bundestag und Bundesrat.

Die Einführung einer EU-eigenen Steuer bedürfte mehrerer Vertragsänderungen. Absolut begrenzt sind die Möglichkeiten nach dem Grundgesetz nur durch das Budgetrecht des Bundestages, dem die Gesamtverantwortung und ausreichende Freiräume zur Einnahmenerzielung verbleiben müssen.

Da einer gleichen Wahl zum Europäischen Parlament zahlreiche Schwierigkeiten entgegenstehen, ist eine auf Finanzierung gerichtete Steuerrechtsetzung auf EU-Ebene nicht absehbar. Dennoch ist bereits eine in ihrem Zweck begrenzte EU-eigene Steuerrechtsetzung möglich. Eine Erweiterung der finanziellen Autonomie der Union ist danach durchaus zulässig, bringt sie auch Transparenz und eine gerechte Verteilung der Lasten, ist sie zu begrüßen.