

PAUL FELIX LEMMEN

Die Bedeutung der  
EU-Grundrechtecharta  
für das nationale  
Steuerrecht

*Studien zum europäischen und deutschen  
Öffentlichen Recht*

44

---

**Mohr Siebeck**

# Studien zum europäischen und deutschen Öffentlichen Recht

herausgegeben von  
Christian Calliess und Matthias Ruffert

44





Paul Felix Lemmen

# Die Bedeutung der EU-Grundrechtecharta für das nationale Steuerrecht

Eine Untersuchung am Beispiel  
des unionsrechtlichen allgemeinen  
Gleichheitssatzes

Mohr Siebeck

*Paul Felix Lemmen*, geboren 1991; Studium der Rechtswissenschaft an der EBS Universität für Wirtschaft und Recht in Wiesbaden; Auslandssemester in Kapstadt (University of Cape-town); Studium in General Management/Betriebswirtschaftslehre (Master of Science) in Oestrich-Winkel; Rechtsreferendariat am Landgericht Duisburg; 2022 Promotion (Kiel); 2022 Zweite Juristische Prüfung.  
orcid.org/0000-0002-7958-7144

ISBN 978-3-16-161772-0 / eISBN 978-3-16-161882-6  
DOI 10.1628/978-3-16-161882-6

ISSN 2192-2470 / eISSN 2569-443X  
(Studien zum europäischen und deutschen Öffentlichen Recht)

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind über <http://dnb.dnb.de> abrufbar.

© 2022 Mohr Siebeck Tübingen. [www.mohrsiebeck.com](http://www.mohrsiebeck.com)

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für die Verbreitung, Vervielfältigung, Übersetzung und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Laupp & Göbel in Gomaringen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und dort gebunden.

Printed in Germany.

*Meiner Familie*



## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2021 von der Juristischen Fakultät der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel als Dissertation angenommen. Für die Drucklegung wurde sie auf den Stand von Juni 2022 aktualisiert.

Meinem Doktorvater, Professor Dr. Michael Stöber, danke ich herzlich für die wertvolle Betreuung während der Promotionszeit sowie die Anregung, mich dieses hochspannenden Themas im Rahmen des Dissertationsprojekts anzunehmen. Zugleich möchte ich ihm größten Dank für den gewährten wissenschaftlichen Freiraum und korrespondierend damit seinem Vertrauen aussprechen.

Weiter möchte ich Herrn Professor Dr. Florian Becker für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens danken. Für die Aufnahme in die Schriftenreihe Studien zum europäischen und deutschen Öffentlichen Recht danke ich den Herausgebern Professor Dr. Christian Calliess und Professor Dr. Matthias Ruffert. Dem Arbeitskreis Wirtschaft und Recht des Stifterverbandes für die Deutsche Wissenschaft danke ich herzlichst für den großzügig gewährten Druckkostenzuschuss.

Besonderer Dank gilt meinem Freund Philipp Reckers sowie meinen Eltern, die das Manuskript ganz oder in Teilen sorgfältig Korrektur gelesen haben. Meinen Eltern danke ich darüber hinaus für ihre Ermutigung zu dieser Arbeit, ihr entgegengebrachtes Vertrauen und ihre bedingungslose Unterstützung während der Studien- und Promotionszeit.

Mein tiefster Dank gebührt schließlich meiner Frau Bella, die die Arbeit wie kein anderer begleitet hat, mich immer wieder motiviert hat und der Arbeit durch nächtelange Durchsicht des Fußnotenapparats ihren letzten Schliff gegeben hat. Ihr und meinen Eltern ist dieses Buch gewidmet.

Düsseldorf, im Juni 2022

Paul Lemmen





# Inhaltsübersicht

Vorwort .....	VII
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abkürzungsverzeichnis .....	XIX
<b>A. Einführung .....</b>	<b>1</b>
<i>I. Vorbemerkungen .....</i>	<i>1</i>
<i>II. Untersuchungsgegenstand, Forschungsziel und Aktualität .....</i>	<i>11</i>
<b>B. Funktionen der Grundrechte im Rahmen der Steuergesetzgebung am Beispiel Deutschlands .....</b>	<b>19</b>
<i>I. Grundrechte als Legitimation und Rahmen des politischen Gestaltungsspielraums .....</i>	<i>20</i>
<i>II. Überblick über die grundgesetzlichen Anforderungen an das Steuerrecht .....</i>	<i>26</i>
<b>C. Unionsrechtliche Instrumente der Einflussnahme .....</b>	<b>43</b>
<i>I. Steuerrechtsharmonisierung (positive Integration) .....</i>	<i>46</i>
<i>II. Primärrechtliche Einwirkungsinstrumente (negative Integration) .....</i>	<i>57</i>
<b>D. Stellung der Unionsgrundrechte im Mehrebenensystem und ihre Reichweite .....</b>	<b>87</b>
<i>I. Historie des EU-Grundrechtsschutzes .....</i>	<i>88</i>
<i>II. Verhältnis zu Grundfreiheiten .....</i>	<i>90</i>
<i>III. Einordnung der Grundrechtecharta in das europäische Grundrechtsgeflecht .....</i>	<i>106</i>
<i>IV. Eigenständiger Anwendungsbereich der Grundrechte-Charta .....</i>	<i>123</i>

E. Auswertung steuerrechtlicher Direktiven aus Art. 20 GRCh anhand der Rechtserkenntnisquellen der Grundrechtecharta – Untersuchung eines unionsrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips .....	151
I. <i>EMRK als Rechtserkenntnisquelle</i> .....	153
II. <i>Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten als weitere Rechtserkenntnisquellen</i> .....	175
III. <i>Unionsrechtliche Vorgaben gleichheitsgerechter Steuerlastverteilung durch den allgemeinen Gleichheitssatz</i> .....	285
F. Zusammenfassung .....	341
Literaturverzeichnis .....	349
Sachregister .....	383

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht .....	IX
Abkürzungsverzeichnis .....	XIX
A. Einführung .....	1
I. <i>Vorbemerkungen</i> .....	1
1. Grundsatz nationaler Steuersouveränität .....	3
2. Diskussionsstand originärer Besteuerungskompetenzen der Union .....	5
II. <i>Untersuchungsgegenstand, Forschungsziel und Aktualität</i> .....	11
B. Funktionen der Grundrechte im Rahmen der Steuergesetzgebung am Beispiel Deutschlands .....	19
I. <i>Grundrechte als Legitimation und Rahmen des       politischen Gestaltungsspielraums</i> .....	20
1. Globaläquivalente Steuerrechtfertigung .....	20
2. Begrenzung parlamentarischen Spielraums durch Freiheitsgrundrechte .....	23
3. Der allgemeine Gleichheitssatz als verfassungsrechtlich zu konkretisierender Maßstab .....	24
II. <i>Überblick über die grundgesetzlichen Anforderungen an       das Steuerrecht</i> .....	26
1. Gleichheitsrechtliche Dimension .....	27
2. Freiheitsrechtliche Dimension .....	29
a) Konkretisierungen des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	29
b) Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung .....	33
aa) Fehlende Durchschlagskraft des Übermaßverbots .....	33
bb) Besteuerung als Eingriff in die Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG .....	35

cc) Schutz vor steuerlicher (Über-)Belastung durch Art. 14 GG .....	36
3. Zusammenfassung .....	39
<b>C. Unionsrechtliche Instrumente der Einflussnahme .....</b>	<b>43</b>
I. <i>Steuerrechtsharmonisierung (positive Integration)</i> .....	46
1. Rechtsgrundlagen .....	46
a) Art. 113 AEUV: Indirekte Steuern .....	47
b) Art. 115 AEUV: Direkte Steuern .....	48
2. Sekundärrechtlicher Acquis der Steuerrechtsangleichung .....	49
a) Indirekte Steuern .....	49
aa) Umsatzsteuer .....	49
bb) Sonstige Verbrauchsteuern .....	51
cc) Sonstige indirekte Steuern .....	53
b) Direkte Steuern .....	55
II. <i>Primärrechtliche Einwirkungsinstrumente (negative Integration)</i> .....	57
1. Das Einfallstor der Grundfreiheiten .....	59
a) Binnenmarktfinalität als Telos .....	61
b) Extensive Auslegung der Grundfreiheiten .....	62
c) Schutzwirkungen .....	64
aa) Diskriminierungsverbote .....	64
bb) Steuerspezifische Irrelevanz von Beschränkungsverboten .....	65
d) Steuerrechtsspezifische Rechtfertigungsdogmatik .....	68
aa) Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse .....	70
bb) Kohärenz .....	73
cc) Missbrauchsbekämpfung .....	77
dd) Nutzung der Harmonisierungsdefizite kein Rechtfertigungsgrund .....	80
e) Fazit: Begrenzte gleichheitsrechtliche Wirkung der Grundfreiheiten .....	80
2. Das Einfallstor der Diskriminierungsverbote der Art. 110, 111 AEUV .....	82
3. Das Einfallstor des Beihilfenverbots .....	84
<b>D. Stellung der Unionsgrundrechte im Mehrebenensystem und ihre Reichweite .....</b>	<b>87</b>
I. <i>Historie des EU-Grundrechtsschutzes</i> .....	88
II. <i>Verhältnis zu Grundfreiheiten</i> .....	90

1. Wechselbeziehungen: Anwendung der Grundrechte im Rahmen der Grundfreiheitsprüfung .....	91
2. Gemeinsamkeiten und Unterschiede .....	93
3. Prüfungsdichte und Schutzintensität .....	97
4. Ergebnis und Stellungnahme .....	102
<i>III. Einordnung der Grundrechtecharta in das europäische Grundrechtsgeflecht</i> .....	106
1. Verhältnis zur Europäischen Menschenrechtskonvention .....	106
2. Verhältnis zu den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten .....	111
a) Regelungen der Grundrechtecharta .....	111
b) Nationaler Einschätzungsspielraum: Omega-Rechtsprechung des EuGH .....	117
<i>IV. Eigenständiger Anwendungsbereich der Grundrechte-Charta</i> .....	123
1. Bindung der Union .....	124
2. Bindung der Mitgliedstaaten .....	125
a) Rechtsprechungslinie des EuGH .....	125
b) Rechtsprechungslinie des BVerfG .....	130
c) Meinungsspektrum in der Literatur .....	137
d) Stellungnahme .....	141
aa) Durchführung von Unionsrecht .....	141
bb) Schranken-Schranken der Grundfreiheiten .....	143
cc) Lösungsvorschlag: Anpassung der Prüfungsintensität des EuGH .....	144
(1) Harmonisierungsgrad .....	145
(2) Determinierungsgrad .....	146
(3) Bezug der nationalen Maßnahme zum Unionsrecht .....	147
(4) Konsequenzen .....	147
 E. Auswertung steuerrechtlicher Direktiven aus Art. 20 GRCh anhand der Rechtserkenntnisquellen der Grundrechtecharta – Untersuchung eines unionsrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzips .....	151
<i>I. EMRK als Rechtserkenntnisquelle</i> .....	153
1. Akzessorietät des Diskriminierungsverbots aus Art. 14 EMRK i. V. m. Art. 1 ZP 1 zur EMRK .....	153
a) Grundlagen .....	153
b) Steuerrecht betrifft den Regelungsbereich der Eigentumsgarantie .....	155
2. Diskriminierung .....	157

a)	Vergleichbarkeit als fragwürdige Vorbedingung .....	158
b)	Sensibilisierung der Rechtsprechung im Hinblick auf die Vergleichbarkeit als Vorbedingung .....	162
3.	Steuerrechtsspezifische Gleichheitsdogmatik .....	163
a)	Indikatoren aus der Rechtsprechung .....	164
aa)	Keine ausdrückliche Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	164
bb)	Offenheit der Rechtsprechung für die Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	168
b)	Sonstige Indikatoren .....	168
aa)	Lösungsansatz für die wertungsgeladene Vorbedingung der Vergleichbarkeit .....	169
bb)	Historische Zurückhaltung der EKMR .....	169
cc)	Akzessorietät von Art. 14 EMRK .....	170
dd)	Fehlen sozialer Rechte in der EMRK .....	171
ee)	Anspruch der EMRK .....	172
4.	Zwischenfazit: Erkenntnisgewinn aus Art. 14 EMRK i. V. m. Art. 1 ZP 1 zur EMRK .....	173
 <i>II. Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten als     weitere Rechtserkenntnisquellen</i> .....		
1.	Vorüberlegungen .....	177
a)	Wertende Rechtsvergleichung .....	177
b)	Länderauswahl .....	182
aa)	Erfordernis einer Begrenzung .....	182
bb)	Wahl der konkret zu vergleichenden Rechtsordnungen .....	184
c)	Methodik der Rechtsvergleichung .....	187
d)	Strukturelle Vorgehensweise .....	190
2.	Deutschland .....	193
a)	Der allgemeine Gleichheitssatz als Magna Charta des Steuerrechts .....	193
b)	Die allgemeine Gleichheitsdogmatik .....	195
aa)	Rechtsanwendungs- und Rechtssetzungsgleichheit .....	195
(1)	Folgerichtigkeitsgebot .....	196
(2)	Realitätsgerechtigkeit: Gleichheit im Belastungserfolg .....	198
bb)	Bereichsspezifische Bildung eines Vergleichsmaßstabs .....	198
cc)	Die Rechtfertigungsdogmatik .....	200
c)	Steuerliche Sondergleichheitsdogmatik .....	203
aa)	Leistungsfähigkeit als tertium comparationis .....	203
(1)	Grundsätze .....	203
(2)	Leistungsfähigkeitsindikatoren .....	205

(3) Referenzrahmen der Bestimmung von Leistungsfähigkeit .....	207
bb) Gesetzgeberischer Spielraum bei der Belastungsgrundentscheidung .....	210
cc) Verfassungsrang des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	212
dd) Subjektives und objektives Nettoprinzip als Subprinzipien mit Verfassungsrang? .....	216
(1) Grundsätze .....	216
(2) Originärer Verfassungsrang? .....	217
ee) Rechtfertigungsanforderungen an Durchbrechungen des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	224
(1) Differenzierung nach Belastungsgrundentscheidung und Ausgestaltung .....	224
(2) Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis .....	226
(3) Berücksichtigung lenkungspolitischer Zwecke .....	227
3. Österreich .....	228
a) Der allgemeine Gleichheitssatz als Fundamentalprinzip der Besteuerung .....	228
b) Die allgemeine Gleichheitsdogmatik .....	229
aa) Die Vieldimensionalität des Gleichheitssatzes .....	229
bb) Verhältnis zwischen Verfassungsrecht und politischer Entscheidungsfreiheit .....	230
(1) Der Prüfungsmaßstab .....	230
(2) Folgerichtigkeit und Ordnungssystemjudikatur .....	233
cc) Erste Erkenntnisse rechtsvergleichender Überlegungen	235
c) Steuerliche Sondergleichheitsdogmatik .....	236
aa) Leistungsfähigkeitsprinzip als Rechtsgebot mit Verfassungsrang? .....	236
bb) Tertium comparationis, Leistungsfähigkeitsindikatoren und Tarifverlauf .....	240
cc) Subjektives und objektives Nettoprinzip als konkretisierende Subprinzipien .....	242
(1) Originärer Verfassungsrang der Rechtsprinzipien .....	242
(2) Abzugsverbot von Spitzengehältern über 500.000 Euro als Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips .....	245
dd) Gesetzgeberischer Spielraum und Rechtfertigungsanforderungen .....	251
(1) Belastungsgrundentscheidung .....	251
(2) Ausgestaltung des Steuertatbestandes .....	254
4. Italien .....	256
a) Verhältnis von Art. 53 Abs. 1 italVerf zum allgemeinen Gleichheitssatz .....	256



b)	Frühe Entwicklungsstadien: Von der Leistungsfähigkeit als Rechtfertigung der Steuer schlechthin zur Leistungsfähigkeit als Verteilungsmaßstab .....	258
c)	Das Konzept nach dem individuell-ökonomischen Leistungsfähigkeitsbegriff .....	260
aa)	Leistungsfähigkeit als Voraussetzung der Besteuerung (Garantiefunktion) .....	262
(1)	Tatsächlichkeit der Leistungsfähigkeit .....	262
(2)	Ausklammerung des Existenzminimums: Subjektives Nettoprinzip .....	263
(3)	Ausklammerung von Erwerbsaufwendungen: Objektives Nettoprinzip .....	264
(4)	Wirtschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit ...	266
bb)	Maßstabsfunktion .....	267
d)	Das Konzept neuerer Strömungen: Auflösungserscheinungen verfassungsrechtlich entwickelter Standards .....	268
aa)	Objektiv-ökonomisches Leistungsfähigkeitsverständnis der jüngeren Rechtsprechung .....	268
bb)	Uneinigkeit in der Lehre .....	271
e)	Gesetzgeberischer Spielraum und Rechtfertigungsanforderungen .....	275
aa)	Belastungsgrundentscheidung .....	275
bb)	Ausgestaltung des Steuertatbestandes .....	277
5.	Ergebnisse der Rechtsvergleichung .....	280
 <i>III. Unionsrechtliche Vorgaben gleichheitsgerechter Steuerlastverteilung durch den allgemeinen Gleichheitssatz .....</i>		
1.	Die allgemeine Gleichheitsdogmatik .....	286
a)	Grundlagen .....	286
b)	Bestimmung der Ungleichbehandlung: Das Vergleichskriterium .....	288
c)	Rechtfertigung einer (Un-)Gleichbehandlung .....	290
2.	Steuerliche Sondergleichheitsdogmatik .....	294
a)	Die Wettbewerbsneutralität als bisher maßgebliches steuerliches Leitprinzip .....	294
aa)	Verhältnis des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes zum Leistungsfähigkeitsprinzip .....	297
(1)	Unterschiedlicher Anwendungsbereich .....	298
(2)	Unterschiedliche Schutzwirkungen .....	298
bb)	Ergebnis: Prinzipienpluralismus .....	300
b)	Das Leistungsfähigkeitsprinzip als unionsrechtliches Fundamentalprinzip .....	302

aa) Unionsrechtliche Herleitung .....	302
bb) Inhalt .....	307
(1) Maßstabs- und Garantiefunktion .....	307
(2) Subjektives Nettoprinzip .....	309
(3) Objektives Nettoprinzip als zwingendes Subprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips? .....	313
(a) Grundsätzliches Anknüpfen an nationale Wertungen .....	314
(b) Besonderheit: Rechtsprechung zu finalen Verlusten .....	314
(c) Einordnung in den wertenden Rechtsvergleich ...	321
(4) Zusammenfassung .....	323
c) Rechtfertigungsanforderungen und gesetzgeberischer Spielraum .....	324
aa) Belastungsgrundentscheidung .....	324
bb) Ausgestaltung des Steuertatbestandes .....	324
(1) Ansätze eines unionsrechtlichen Folgerichtigkeitsgebots .....	324
(2) Lenkungspolitische Zwecke .....	328
(3) Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnisse .....	330
cc) Changierende Prüfungsintensität .....	333
3. Ausblick .....	337
F. Zusammenfassung .....	341
Literaturverzeichnis .....	349
Sachregister .....	383



## Abkürzungsverzeichnis

a. F.	alte Fassung
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABl.	Amtsblatt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AlkopopStG	Alkopopsteuergesetz
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive
BB	Betriebsberater
Begr.	Begründer
Beil.	Beilage
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BK-GG	Bonner Kommentar zum Grundgesetz
BlgNr.	Beilagennummer (Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrats, Österreich)
BOE	Boletín oficial del Estado (Spanisches Gesetz- und Amtsblatt)
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BTR	British Tax Review
bulgVerf	Verfassung der Republik Bulgarien vom 13. Juli 1991
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz der Republik Österreich vom 10. November 1920
BVG-RD	Bundesverfassungsgesetz vom 3. Juli 1973 zur Durchführung des Internationalen Übereinkommens über die Beseitigung aller Formen rassistischer Diskriminierung
CAP	Centrum für angewandte Politikforschung
CFE	Centre for European Studies
CMLRev.	Common Market Law Review
cons.	considérant
DB	Der Betrieb
DC	Décision de conformité à la constitution (Entscheidungen des Conseil Constitutionnel)
déc.	décision
DÖV	Die öffentliche Verwaltung
DR	Decisions and Reports (of the European Commission on Human Rights)/Décisions et rapports
DSJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.

DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
DWS	Deutsches wissenschaftliches Institut der Steuerberater e. V.
EAG	Europäische Atomgemeinschaft
EC	European Commission
ECU	European Currency Unit
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGMR	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
Einf.	Einführung
EKMR	Europäische Kommission für Menschenrechte
EL	Ergänzungslieferung
EMBR	Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte vom 26. August 1978
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
endg.	endgültig
EnzEuR	Enzyklopädie Europarecht
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESC	Europäische Sozialcharta vom 18. Oktober 1961
eSlg.	elektronische Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
Est	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EUCOTAX	European Universities Cooperating on Taxes
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGR	Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten
EuGRZ	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
EuR	Europarecht
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch	Finanzarchiv
FJ	Fundamento jurídico/Finanz Journal
FR	Finanzrundschau
FS	Festschrift
FTD	Financial Times Deutschland
GA	Generalanwalt/Generalanwältin
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949
GP	Gesetzgebungsperiode (Österreich)
GRCh	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
griechVerf	Verfassung der Republik Griechenland vom 9. Juni 1975
GS	Gedächtnisschrift
HfSt	Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht
HGR	Handbuch der Grundrechte
HPE	Hacienda pública española

HStR	Handbuch des Staatsrechts
i. d. F.	in der Fassung
i. E.	im Ergebnis
i. e. S.	im engeren Sinne
IFSt	Institut Finanzen und Steuern e. V.
Irap	Imposta regionale sulle attività produttive (italienische regionale Steuer auf Produktionstätigkeiten)
ISR	Internationale Steuer-Rundschau
IStR	Internationales Steuerrecht
italVerf	Verfassung der Italienischen Republik vom 27. Dezember 1947
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht
JA	Juristische Arbeitsblätter
JRP	Journal für Rechtspolitik
JurA	Juristische Analysen
JURA	Juristische Ausbildung
JuS	Juristische Schulung
JZ	JuristenZeitung
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KBI	Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler
KritV	Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft
kroatVerf	Verfassung der Republik Kroatien vom 22. Dezember 1990
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	littera
Ls.	Leitsatz
MwStR	Mehrwertsteuerrecht
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
n°	numéro
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
nlVerf	Verfassung des Königreichs der Niederlande vom 24. August 1815
No.	numero
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
Ö-EStG	österreichische Einkommensteuergesetz
ÖJT	Österreichischer Juristentag
ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
ÖZöR	Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht
polnVerf	Verfassung der Republik Polen vom 2. April 1997
portVerf	Verfassung der Republik Portugal vom 2. April 1976
QPC	Question prioritaire de constitutionnalité
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RassTrib	Rassegna tributaria
RdA	Recht der Arbeit
RDF	Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze
RDT	Rivista di Diritto Tributario
RdW	Recht der Wirtschaft
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft
RL	Richtlinie
Rs.	Rechtssache
RTDEur	Revue trimestrielle de droit européen

rumVerf	Verfassung Rumäniens vom 21. November 1991
RW	Rechtswissenschaft (Zeitschrift für rechtswissenschaftliche Forschung)
SA	Schlussantrag/Schlussanträge
Slg.	Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts Erster Instanz
slowVerf	Verfassung der Republik Slowenien vom 23. Dezember 1991
spanVerf	Verfassung des Königreichs Spanien vom 29. Dezember 1978
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
StGG	Staatsgrundgesetz über die allgemeinen Rechte der Staatsbürger für die im Reichsrat vertretenen Königreiche und Länder vom 21. Dezember 1867
StRO	Steuerrechtsordnung
StuW	Steuern und Wirtschaft
SWI	Steuer und Wirtschaft International
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
ungVerf	Ungarns Grundgesetz vom 25. April 2011
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
UStG	Umsatzsteuergesetz
VfGH	Verfassungsgerichtshof der Republik Österreich
VfSlg.	Sammlung der Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofs der Republik Österreich
Vol.	volume/n
Vorbem.	Vorbemerkung
VRÜ	Verfassung und Recht in Übersee
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WFA	Wirkungsorientierte Folgenabschätzung
WRV	Weimarer Reichsverfassung vom 14. August 1919.
YECHR	Yearbook of the European Convention on Human Rights
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
ZEuS	Zeitschrift für Europarechtliche Studien
ZEW	Zentrum für Europäisches Wirtschaftsrecht
zit.	zitiert
ZöR	Zeitschrift für öffentliches Recht
ZP	Zusatzprotokoll zur EMRK
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
ZSE	Zeitschrift für Staats- und Europawissenschaften
zypVerf	Verfassung der Republik Zypern vom 16. August 1960

# A. Einführung

## I. Vorbemerkungen

Trotz der fortgeschrittenen europäischen Integration sowohl in politischer als auch in wirtschaftlicher Hinsicht unterscheidet sich die Europäische Union in ihrer Organisationsform grundlegend von ihren Mitgliedstaaten. Zwar erscheint die EU aufgrund ihrer Kompetenzfülle als *parastaatliche* Institution. Kennzeichnend für das Fehlen einer eigenen Staatsqualität<sup>1</sup> ist jedoch das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung gem. Art. 5 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 EUV, das der EU eine Kompetenz-Kompetenz, also die Kompetenz, Kompetenzen zu begründen, verwehrt.<sup>2</sup> Dass die EU keine Staatsqualität innehat, wird mitunter auch dadurch deutlich, dass es ihr an einer für einen Staat typischen umfassenden Gesetzgebungskompetenz für den Bereich der Steuern fehlt.<sup>3</sup> Weder EUV noch AEUV enthalten daher eine Steuerrechtsverfassung im eigentlichen Sinne.<sup>4</sup> Bei der Europäischen Union handelt es sich daher nach der von *Paul Kirchhof* begründeten Terminologie um einen sogenannten Staatenverbund,<sup>5</sup> mithin um eine Organisationsform *sui generis*.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> Dazu im Einzelnen *Müller-Graff*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), Hdb. des EU-Wirtschaftsrechts, Kap. A. I. Rn. 49 ff. und 61.

<sup>2</sup> *Streinz*, in: ders. (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 5 EUV Rn. 5.

<sup>3</sup> Vgl. *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 1.22; vgl. auch *Waldhoff*, in: Wegener (Hrsg.), EnzEuR, Bd. 8, § 10 Rn. 1.

<sup>4</sup> Vgl. *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 1.22, der die europäische Steuerrechtsverfassung daher als reine Kompetenzordnung versteht; zum Verfassungsbegriff im Allgemeinen *Badura*, Staatsrecht, A Rn. 7.

<sup>5</sup> Der Begriff wurde erstmals von *P. Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII, 1. Aufl. 1992, § 183, Rn. 38, 50 ff. und 68 f. verwendet und fand im Jahr 1993 Eingang in die Rspr. des BVerfG in BVerfG v. 12.10.1993, 2 BvR 2143, 2159/92, BVerfGE 89, 155 (185).

<sup>6</sup> Vgl. bereits BVerfG v. 18.10.1967, 1 BvR 248//63 und 216/67, BVerfGE 22, 293 (296): „Gemeinschaft eigener Art“; *Knelangen*, ZSE 2005, 7 ff. zur politikwissenschaftlichen Diskussion der typologischen Einordnung der EU (S. 7 ff.) und mit Auseinandersetzung zum Verständnis der EU als „semi-parlamentarisches System“ und „teilparlamentarisierte Verhandlungsdemokratie“ (S. 32 f.).



Zwar kennt auch das Grundgesetz, anders als noch die Paulskirchenverfassung<sup>7</sup> und die Weimarer Verfassung,<sup>8</sup> kein ausdrückliches materielles<sup>9</sup> Steuerverfassungsrecht. Allerdings wirken zum einen rechts- und sozialstaatliche Prinzipien des Grundgesetzes und zum anderen die Grundrechte auf Steuerrechtsetzung, Steuererhebung und die gerichtliche Kontrolle von Besteuerungsvorgängen ein.<sup>10</sup> Während die grundsätzliche Rechtfertigung der Steuerpflicht des Bürgers unter anderem als Preis für die Möglichkeit freier wirtschaftlicher Betätigung mittlerweile unstrittig ist,<sup>11</sup> bedarf die komplexe rechtsethische Frage einer *gerechten* Besteuerung gerade vor dem Hintergrund der Harmonisierung mitgliedstaatlicher Rechtsordnungen einer kontinuierlichen Untersuchung. Entscheidend für die Frage der Steuergerechtigkeit sind dabei verfassungsrechtliche Maßstäbe.<sup>12</sup> Die Frage der Steuergleichheit und -gerechtigkeit wird in den Mitgliedstaaten grundsätzlich durch die Gerechtigkeitserwägungen ihrer jeweiligen Verfassungen,<sup>13</sup> hierzulande vornehmlich mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, beantwortet.<sup>14</sup> Auf europäischer Ebene muss diese Frage mit Blick auf die Grundrechtecharta beantwortet werden.

<sup>7</sup> § 173 der Paulskirchenverfassung v. 28.3.1849: „Die Besteuerung soll so geordnet werden, daß die Bevorzugung einzelner Stände und Güter in Staat und Gemeinde aufhört.“

<sup>8</sup> Art. 134 WRV v. 14.8.1919: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

<sup>9</sup> Bei den Art. 105 ff. GG handelt es sich lediglich um rein technische Normen, denen keine materiellen Aussagen zur Ausgestaltung des Steuerrechts entnommen werden können; dazu auch *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 24 f. m. w. N.

<sup>10</sup> *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V, § 116 Rn. 98; Überblick zu den rechtsstaatlichen Anforderungen an das Steuerrecht bei *Vogel/Waldhoff*, in: Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), BK-GG, Vorbem. zu Art. 104a–115 Rn. 104 ff.; dazu auch *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 Rn. 93 ff.; zu sozialstaatlichen Postulaten s. nur *Raupach*, DStJG 29 (2006), S. 1 ff.; *Kube*, DStJG 29 (2006), S. 11 ff. und *F. Kirchhof*, DStJG 29 (2006), S. 39 ff.

<sup>11</sup> Vgl. bereits *Friauf*, DStJG 12 (1989), S. 3 f.; ebenso *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 15; ausführlicher zur Frage der Rechtfertigung von Steuern *Vogel*, Der Staat 25 (1986), S. 481; zur staatstheoretischen und verfassungsrechtlichen Rechtfertigung von Steuern *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts, S. 43 ff.

<sup>12</sup> S. nur *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V, § 116 Rn. 100 ff.

<sup>13</sup> In Italien und Spanien etwa durch ausdrückliche Aufnahme des Leistungsfähigkeitsprinzips in den Verfassungstext in Art. 53 Abs. 1 italVerf bzw. Art. 31 Abs. 1 spanVerf; zu steuerlichen Gerechtigkeitserwägungen der italienischen Verfassung und insb. dem Leistungsfähigkeitsprinzip s. *Moschetti*, in: Tipke/Bozza (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, S. 33 ff.; *Paladin*, in: Tipke/Bozza (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, S. 71 ff.; zum spanischen Leistungsfähigkeitsprinzip etwa *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts, S. 137 ff.; konkret zum objektiven Nettoprinzip als Ausfluss des (spanischen) Leistungsfähigkeitsprinzips *García*, in: Tipke/Bozza (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, S. 153 ff.

<sup>14</sup> S. nur *Waldhoff*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR V, § 116 Rn. 100 ff.

## 1. Grundsatz nationaler Steuersouveränität

Das Steuerrecht zählt zu den Kernbestandteilen staatlicher Souveränität der EU-Mitgliedstaaten.<sup>15</sup> Die fehlende grundlegende Besteuerungskompetenz<sup>16</sup> der Europäischen Union geht daraus hervor, dass das europäische Primärrecht keine ausdrückliche steuerrechtliche Kompetenzzuweisung vorsieht. Das wäre allerdings nach dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EUV) für eine Kompetenz der Union erforderlich.<sup>17</sup> Dementsprechend muss das Europarecht im Grundsatz die Entscheidungen nationaler Steuergesetzgeber respektieren, für die eine alleinige nationale Gestaltungsmacht besteht.<sup>18</sup> Es verwundert nicht, dass die Mitgliedstaaten diese Gestaltungsmacht verteidigen und Zurückhaltung bei der Übertragung steuerrechtlicher Kompetenzen auf die EU haben walten lassen, hängt doch das moderne westliche Staatswesen in finanzieller Hinsicht wesentlich von den durch Besteuerung erzielten Einnahmen ab (Steuerstaatsprinzip).<sup>19</sup> Auch das Bundesverfassungsgericht hob die Bedeutung nationaler Steuerhoheit in seinem Urteil zum Vertrag von Lissabon hervor, indem es Entscheidungen über Einnahmen und Ausgaben zu einem der „wesentlichen Bereiche [...] demokratischer Gestaltung“<sup>20</sup> erklärte. Nicht zuletzt ist das ein Grund dafür, dass europäische Initiativen zur Vereinheitlichung der Steuerrechtssysteme<sup>21</sup> und Vorschläge einer eigenen unionalen Steuer-

---

<sup>15</sup> *Ohlendorf*, Grundrechte als Maßstab des Steuerrechts, S. 1; *Panayi*, Intertax 2004, 283 (283); *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 110 AEUV Rn. 2.

<sup>16</sup> Ausnahmen bilden insofern die direkte Besteuerung von Arbeitnehmern der EU gem. Art. 12, 19–22 Protokoll (Nr. 7) über die Vorrechte und Befreiungen der EU, ABl. v. 30.3.2010, C 83/266 sowie die Besteuerungsbefugnisse hinsichtlich der Zolleinnahmen.

<sup>17</sup> S. nur *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 1.22 und 11.1 m. w. N.

<sup>18</sup> *Rust*, Regionale Steuerautonomie vor dem europäischen Beihilferecht, S. 21.

<sup>19</sup> Vgl. BVerfG v. 8.6.1988, 2 BvL 9/85 und 3/86, BVerfGE 78, 249 (266 f.); *Birk*, FR 2005, 121 (121); *F. Kirchhof*, in: Brandt (Hrsg.), Deutscher Finanzgerichtstag 2011/2012, Europäische Perspektiven im Steuerrecht, S. 23 (23), der ausführt, das Steuerrecht sei „heute die wichtigste Souveränitätsposition des Staates“; *Knobbe-Keuk*, EuZW 1992, 336 (337), die prägnant formulierte: „The power to tax is the power to govern.“; *Kofler*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, S. 1 (2); vgl. auch *Panayi*, Intertax 2004, 283; grundlegend zum Steuerstaatsprinzip *Isensee*, in: FS Ipsen, S. 409 ff.

<sup>20</sup> BVerfG v. 30.6.2009, 2 BvE 2 und 5/08, 2 BvR 1010, 1022, 1259/08 und 182/09, BVerfGE 123, 267 (358).

<sup>21</sup> S. dazu etwa die Initiativen der Kommission: erstmals Steuerharmonisierungsprogramme v. 8.2.1967 und 26.6.1967, veröffentlicht in der Sonderbeilage zum Bulletin 8-1967; des Parlaments: Resolution on the harmonization of taxation in the Community, ABl. C 342/73 v. 19.12.1983; des Rates: Pressemitteilung (10088/92 – Presse 216) v. 23.11.1992, S. 10 f. zu den Guidelines on Company Taxation linked to the Further De-

hoheit<sup>22</sup> bislang keine Umsetzung erfahren haben. An dem grundsätzlichen steuerrechtlichen Kompetenzgefüge zwischen den Mitgliedstaaten und der Europäischen Union hat sich bis heute nichts geändert. Insbesondere wurde durch den Vertrag von Lissabon<sup>23</sup> das Verhältnis zwischen der Union und ihren Mitgliedstaaten nicht reorganisiert.<sup>24</sup> Weiterhin verbleiben Entscheidungen über die Art und Weise der Besteuerung die ureigene souveräne Angelegenheit eines jeden Mitgliedstaates. Das könnte sich allein durch die Neuregelung des europäischen Primärrechts ändern, wovon aufgrund des *Fiskalegoismus* der Mitgliedstaaten nicht auszugehen ist.<sup>25</sup>

Obschon die EU keine eigene Steuerhoheit besitzt,<sup>26</sup> kann sie gem. Art. 113 AEUV Harmonisierungsbestimmungen über indirekte Steuern in geteilter Zuständigkeit (Art. 4 Abs. 1 AEUV) erlassen. Diese Zuständigkeit steht jedoch unter dem Vorbehalt, dass eine Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig erscheint. Für die Harmonisierung der direkten Steuern bleibt der Union allein die Möglichkeit einer Gesetzgebung nach Art. 115 AEUV. Danach ist für ein gesetzgeberisches Tätigwerden der Union erforderlich, dass es der Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten dient, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Insofern wird für ein Tätigwerden der Union eine mitgliedstaatliche Regelung vorausgesetzt, die störende Einflüsse auf den Binnenmarkt nach sich zieht.<sup>27</sup> Obwohl die Union auf Grundlage der Art. 113 und 115 AEUV gewissermaßen zur Steuerrechtsharmonisierung innerhalb der Union beitragen kann, bleibt ihr das Recht, selbst Steuern zu erheben, verwehrt.

Im Gegensatz zu den Mitgliedstaaten finanziert sich die EU dementsprechend nicht durch eigens erhobene Steuern, sondern vornehmlich<sup>28</sup> aus den

---

velopment of the Internal Market; weitere Verweise zu Initiativen dieser Organe bei *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht*, HfSt Heft 6 (2017), S. 123 (134) in den Fn. 240, 241; s. auch den historischen Abriss bei *Thömmes*, *Intertax* 1990, 464 (467–474).

<sup>22</sup> Überblick zur Frage nach der strukturellen Möglichkeit einer eigenen Unionsteuer nach dem Vertrag von Lissabon bei *Frenzl/Distelrath*, *DStZ* 2010, 246 ff.

<sup>23</sup> ABl. v. 17.12.2007, C 306/1.

<sup>24</sup> *Dürschmidt*, *NJW* 2010, 2086 (2087); vgl. auch *Calliess*, *Die neue Europäische Union*, S. 186 f.; zu den steuerrechtlichen Auswirkungen des Vertrags von Lissabon *Schellmann*, in: FS Rödler, S. 815 (829 f.).

<sup>25</sup> So *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, Rn. 1.22.

<sup>26</sup> S. zur Diskussion einer eigenen Besteuerungskompetenz der Union noch unter A. I. 2.

<sup>27</sup> Vgl. *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, Rn. 11.39.

<sup>28</sup> Zu den sog. sonstigen Einnahmen, die als weitere Einnahmequelle neben den Eigen-

ihr nach dem Verfahren des Art. 311 UAbs. 3 AEUV zur Verfügung stehenden Eigenmitteln.<sup>29</sup> Das zweistufige Verfahren sieht allerdings kein Recht der Union vor, sich selbst mit Eigenmitteln auszustatten. Vielmehr beschließt zunächst der Rat nach Anhörung des Europäischen Parlaments über diese. Sodann ratifizieren die Mitgliedstaaten diesen Beschluss und stellen dadurch der EU die ihrerseits erhobenen Abgaben zu Verfügung.<sup>30</sup> Dass das faktische Letztentscheidungsrecht über die Beschlussfassung der Eigenmittel bei den Mitgliedstaaten liegt, unterstreicht die Souveränität der Mitgliedstaaten im Finanzbereich eindrucksvoll.<sup>31</sup> Die Finanzierung der EU wird somit weitgehend unabhängig von einer etwaigen Besteuerungskompetenz sichergestellt. Folglich kann die EU auch nicht als eine Steuerrechtsunion verstanden werden.<sup>32</sup>

## 2. Diskussionsstand originärer Besteuerungskompetenzen der Union

Vor dem Hintergrund erweiterter finanzieller Aufgaben der Union wird auf nationaler und europäischer Ebene über die Einführung von sogenannten EU-Steuern diskutiert.<sup>33</sup> Um den derzeitigen Diskussionsstand hinsichtlich

---

mitteln i. S. v. Art. 311 AEUV stehen, gehören u. a. Steuern der Bediensteten der Union und Verwaltungseinnahmen der Union, vgl. *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 13 m. w. N.

<sup>29</sup> Darunter fallen nach Art. 2 Abs. 1 des Beschlusses 2020/2053/EU des Rates v. 14.12.2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. 2020 L 424/1 traditionelle Einnahmen insb. aus Zöllen und Agrarabschöpfungen, Einnahmen aus dem mitgliedstaatlichen Mehrwertsteueraufkommen, Einnahmen auf Grundlage der mitgliedstaatlichen Bruttosozialprodukte und – erstmals – Einnahmen aus einer Verpackungsabgabe der Mitgliedstaaten; s. i. Ü. *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 9 ff. m. w. N.

<sup>30</sup> *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 32; *Schaumburg*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Rn. 1.23 f.; *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 2 und 5 m. w. N.

<sup>31</sup> So auch *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 17; s. auch *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 32.

<sup>32</sup> So auch *Gröpl*, in: Dausers/Ludwigs (Hrsg.), Hdb. des EU-Wirtschaftsrechts, Kap. J. Rn. 17; vgl. auch *Genschel*, in: Decker/Höreth (Hrsg.), Die Verfassung Europas, S. 201 (202): „Die EU ist kein Steuerstaat.“

<sup>33</sup> Explizit dazu EU-Parlamentspräsident Antonio Tajani mit Verweis auf die gestiegenen finanziellen Aufgaben, näher Spiegel v. 13.11.2017, online abrufbar unter: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/eu-antonio-tajani-fordert-eu-steuern-und-doppelten-haushalt-a-1177653.html> (zuletzt abgerufen am 16.6.2022); *Kuntze*, Die Kompetenzen der EU auf dem Gebiet des Steuerrechts, S. 150 ff.; *Buser*, in: Berliner Online-Beiträge zum Europarecht, Nr. 91 (2013), S. 1; *Frenz/Distelrath*, DStZ 2010, 246; *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 33 ff.; *Waldhoff*, in: Konrad/Lohse (Hrsg.), Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa: Herausforderungen und Chancen, S. 47; *ders.*, Wirt-

einer eigenen Steuererhebungscompetenz der Union darlegen und die Vereinbarkeit von EU-Steuern mit Verfassungs- und Europarecht beurteilen zu können, ist die Definition des Begriffs *EU-Steuer* unabdingbar. Es fällt auf, dass sich in der juristischen und politischen Diskussion eine kaum mehr überschaubare Vielfalt an Termini, die teils synonym verwendet werden, teils aber auch inhaltliche Differenzen darlegen sollen, gebildet hat. So ist unter anderem von „EU-Steuer im engeren Sinne“<sup>34</sup>, von „Eigenen Unionsteuern“<sup>35</sup>, von „EU-eigenen Steuern“<sup>36</sup>, von „Europa-Steuern“<sup>37</sup> oder auch nur von „EU-Steuern“<sup>38</sup> die Rede. Für das Verständnis dieser Begriffe und deren Abgrenzung wesentlich ist, dass die Steuerhoheit eines Staates grundsätzlich aus drei Komponenten besteht: der Steuergesetzgebungshoheit, also der Kompetenz, den Tatbestand einer Steuer sowie die Steuerhöhe festzusetzen; der Steuerertragshoheit, also der Entscheidung, wem die Erträge aus der Steuer zustehen sollen; und schließlich der Verwaltungshoheit, d. h. der Kompetenz zur Durchsetzung des staatlichen Steueranspruchs.<sup>39</sup> Die verwandten Termini knüpfen an diese Hoheiten an und sollen jeweils eine eigene Bezeichnung für eine Steuer bilden, bei der eine der Hoheiten oder eine Kombination aus den drei Hoheiten bei der EU liegt.<sup>40</sup> Spielt die Verwaltungshoheit für die finanzielle Autonomie der EU trotz ihrer Bedeutung für das tatsächliche Steueraufkommen nur eine unwesentliche Rolle,<sup>41</sup> so werden Rechtsetzungshoheit und Ertragshoheit für eine Besteuerungskompetenz als Voraussetzung angesehen.<sup>42</sup> Vor diesem Hintergrund sollen hier unter den Begriff der EU-

schaftsdienst 2011, S. 89; *ders.*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 Rn. 18 mit weiterführenden Literaturnachweisen in den Fn. 78–85; *Europäische Kommission*, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausg. 2009, S. 155 ff.

<sup>34</sup> *Waldhoff*, in: Konrad/Lohse (Hrsg.), Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa: Herausforderungen und Chancen, S. 47 (48).

<sup>35</sup> *Frenzl/Distelrath*, DStZ 2010, 246 (246).

<sup>36</sup> *Mayer/Heidfeld*, EuZW 2011, 373 (373 f.), die den Begriff aber offenbar als Synonym zum Begriff der EU-Steuer verwenden.

<sup>37</sup> *Schick/Märkt*, DStZ 2002, 27 (31).

<sup>38</sup> S. nur *Gammel*, Süddeutsche Zeitung v. 11.4.2011, online abrufbar unter: <https://www.sueddeutsche.de/geld/eu-haushaltskommissar-fordert-eigene-steuer-direkter-griff-in-die-tasche-der-buerger-1.1083535> (zuletzt abgerufen am 16.6.2022); *FAZ* v. 30.6.2011, online abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/politik/europaeische-union/europaeische-union-mitgliedstaaten-lehnen-eu-steuer-ab-15313.html> (zuletzt abgerufen am 16.6.2022).

<sup>39</sup> Zu diesen drei Hoheiten vor dem Hintergrund des Unionsrechts auch *Birk*, FR 2005, 121 (121 f.); *Buser*, in: Berliner Online-Beiträge zum Europarecht, Nr. 91 (2013), S. 2; *Häde*, in: Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV, Bd. IV, Art. 311 AEUV Rn. 52.

<sup>40</sup> S. dazu die Darstellung bei *Buser* in: Berliner Online-Beiträge zum Europarecht, Nr. 91 (2013), S. 2 f.

<sup>41</sup> S. nur *Klein*, in: FS Wöhe, S. 191 (198); *Meermagen*, Beitrags- und Eigenmittelsystem, S. 167.

<sup>42</sup> So *Waldhoff*, in: Konrad/Lohse (Hrsg.), Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa:

Steuer nur solche (potenziellen) Steuern fallen, für die der EU sowohl Rechtssetzungs- als auch Ertragshoheit zustehen (sollen).<sup>43</sup>

Die Europäische Kommission führt als Grund für die Notwendigkeit einer eigenen Besteuerungskompetenz der Union<sup>44</sup> insbesondere eine Minimierung der Abhängigkeit der EU von der Mittelbereitstellung durch die Mitgliedstaaten an.<sup>45</sup> Obwohl eine Finanzautonomie der EU eigentlich durch das Eigenmittelsystem sichergestellt werden soll, entsteht durch das Letztentscheidungsrecht der Einzelstaaten bei der Beschlussfassung über die Eigenmittel der Union eine faktische Abhängigkeit.<sup>46</sup> Eigenmittelbeträge würden häufig in den mitgliedstaatlichen Haushaltsplänen ausgewiesen und unterliegen mithin, in Konkurrenz zu innerstaatlichen Ausgaben stehend, dem Votum nationaler Parlamente.<sup>47</sup> Durch eigene EU-Steuern könne dieser Konflikt gelöst werden und ein direkter Bezug zwischen der Finanzierung des EU-Haushalts und dem Steuerzahler hergestellt werden.<sup>48</sup> Dies führe zu einer erhöhten Transparenz der EU-Finanzierung aus Sicht der Unionsbürger und einer daraus resultierenden gesteigerten Akzeptanz der EU insgesamt.<sup>49</sup>

Trotz des vermehrten Eintretens, vor allem von Seiten der EU-Funktionäre,<sup>50</sup> für eine Steuererhebungskompetenz der Union ist mit der Umset-

---

Herausforderungen und Chancen, S. 47 (48); *ders.*, Wirtschaftsdienst 2011, 89 (90), der darauf hinweist, dass deshalb die Mehrwertsteuer keine solche EU-Steuer sei, da – trotz der zahlreichen Mehrwertsteuerrichtlinien – die Rechtssetzungshoheit bei den Mitgliedstaaten liege.

<sup>43</sup> Mit diesem Verständnis auch *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 34; *Waldhoff*, in: Konrad/Lohse (Hrsg.), Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa: Herausforderungen und Chancen, S. 47 (58 f.); *ders.*, Wirtschaftsdienst 2011, 89 (93).

<sup>44</sup> In der Vergangenheit wurden etwa eine modulierte Mehrwertsteuer, Mittel in Zusammenhang mit der europäischen Körperschaftsteuer, Energie- oder Umweltabgaben (insbesondere Straßenverkehrsabgaben oder eine Klimasteuer für den Luftverkehr), Einnahmen aus handelsfähigen Zertifikaten, Verbrauchsteuern auf Tabakwaren und Alkohol, der Transfer von Seigniorage-Einnahmen, Kommunikationsabgaben einschließlich einer Telefon-, E-Mail- oder SMS-Steuer sowie Einnahmen aus persönlichen Einkünften und Finanztransaktionen vorgeschlagen, s. *Europäische Kommission*, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausg. 2009, S. 162 f., wobei insb. die Finanztransaktionssteuer mediales Interesse geweckt hat und noch eingeführt werden könnte.

<sup>45</sup> *Europäische Kommission*, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausg. 2009, S. 160; so auch *Belafi*, CAP-Aktuell 2006, Nr. 2, S. 1 (7).

<sup>46</sup> *Waldhoff*, Wirtschaftsdienst 2011, 89 (90).

<sup>47</sup> *Europäische Kommission*, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausg. 2009, S. 155.

<sup>48</sup> *Europäische Kommission*, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausg. 2009, S. 160.

<sup>49</sup> Vgl. dazu auch *Belafi*, CAP-Aktuell 2006, Nr. 2, S. 1 (6) und mit weiteren Argumenten für eine Steuererhebungskompetenz der EU.

<sup>50</sup> S. nur jüngst der ehem. EU-Parlamentspräsident Antonio Tajani, dazu Spiegel v. 13.11.2017, online abrufbar unter: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/eu-antonio->

zung dieses Vorhabens zur grundlegenden Finanzierung der EU jedenfalls in naher Zukunft aus rechtlichen und integrationspolitischen Gründen nicht zu rechnen.<sup>51</sup>

Bereits vor Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon war rechtlich umstritten, ob die Einführung einer EU-Steuer nach dem damals geltenden Vertragswerk der Union überhaupt zulässig war.<sup>52</sup> Der zur Erarbeitung des Vertrags von Lissabon eingesetzte Konvent ging in seinen Beratungen zwar davon aus.<sup>53</sup> Da der Forderung einiger Mitglieder des Konvents,<sup>54</sup> die bestehende Unsicherheit durch ausdrückliche Klärung in den Verträgen zu beseitigen, nicht entsprochen wurde, ist die Frage der Besteuerungskompetenz der Union jedoch bis heute Gegenstand kontroverser Diskussionen. Abgesehen von der Kompetenz der Besteuerung EU-Bediensteter<sup>55</sup> und der Erhebung von Zöllen<sup>56</sup>, lassen sich im europäischen Primärrecht keine ausdrücklichen originären Besteuerungskompetenzen der Union finden.<sup>57</sup> Zudem soll die Besteuerungsbefugnis der eigenen Bediensteten lediglich die Gleichheit der Gehälter trotz unterschiedlicher Nationalität gewährleisten und eine Doppelbesteuerung EU-Bediensteter vermeiden.<sup>58</sup> Die Finanzierung der EU ist

---

tajani-fordert-eu-steuern-und-doppelten-haushalt-a-1177653.html (zuletzt abgerufen am 16.6.2022); Rede des ehem. Präsidenten der Europäischen Kommission *José Manuel Barroso* zum EU-Budget ab 2014 v. 29.6.2011, Speech 11/487, online abrufbar unter: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH\\_11\\_487](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/SPEECH_11_487) (zuletzt abgerufen am 16.6.2022); zu den ursprünglichen Plänen des ehem. EU-Haushaltskommissars Lewandowski für das EU-Budget ab 2014 *Gammel*, *Süddeutsche Zeitung* v. 11.4.2011, online abrufbar unter: <https://www.sueddeutsche.de/geld/eu-haushaltskommissar-fordert-eigene-steuer-direkter-griff-in-die-tasche-der-buerger-1.1083535> (zuletzt abgerufen am 16.6.2022); ebenso bereits der ehem. EU-Steuerkommissar Kovács, s. dazu FTD v. 3.3.2006, S. 16; Mitteilung der *Europäischen Kommission* zur Haushaltsprüfung v. 19.10.2010 – IP/10/1351, in der eine EU-Finanztransaktionssteuer vorgeschlagen wird, online abrufbar unter: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-10-1351\\_de.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1351_de.htm) (zuletzt abgerufen am 16.6.2022); *Europäische Kommission*, Die Finanzverfassung der Europäischen Union, 4. Ausg. 2009, S. 155 ff.

<sup>51</sup> Zusammenfassend *Buser*, ZEuS 2014, 93 (101 ff.).

<sup>52</sup> *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 35.

<sup>53</sup> Abschlussbericht des Arbeitskreises Eigenmittel, CONV 730/30, Punkt 16, S. 7; Entwurf der Verfassung. Band 1 – Überarbeiteter Text von Band 1, CONV 724/03, Anlage 2, S. 124.

<sup>54</sup> Abschlussbericht des Arbeitskreises Eigenmittel, CONV 730/30, Punkt 15, S. 6.

<sup>55</sup> Art. 51 EUV i. V. m. Art. 12 des Protokolls über die Vorrechte und Befreiungen der EG.

<sup>56</sup> Art. 3 Abs. 1 lit. a.

<sup>57</sup> Vgl. *Waldhoff*, Wirtschaftsdienst 2011, 89 (90), der zudem auf die bis zum Auslaufen der EGKS im Jahr 2002 bestehende steuerähnliche Umlage auf Montanunternehmen verweist; *Buser*, in: Berliner Online-Beiträge zum Europarecht, Nr. 91 (2013), S. 6.

<sup>58</sup> EuGH v. 16.12.1960, Rs. 6/60, Slg. 1960, II-1167 (1196 f.) – *Humblet*.

hingegen nicht primäres Ziel der Besteuerung ihrer Bediensteten.<sup>59</sup> Auch im Rahmen der Zollpolitik kann die Kommission Zölle, die vornehmlich dem Binnenmarktschutz dienen,<sup>60</sup> nicht entsprechend ihrem Finanzierungsbedarf beliebig anpassen, sondern muss sich an den Gesichtspunkten des Art. 32 AEUV orientieren, die eine liberale Handelspolitik mit niedrigen Zöllen nahelegen.<sup>61</sup> Mithin zeigt sich, dass die bisher bestehenden Besteuerungsbefugnisse der EU – jedenfalls primär – gerade keine Finanzierungsfunktion haben, sondern vielmehr durch ganz andere Gründe bedingt sind. Die finanzverfassungsrechtliche Vorgabe aus Art. 311 Abs. 2 AEUV sieht dementsprechend vor, dass der EU-Haushalt vollständig aus den bereitgestellten Eigenmitteln (und gerade nicht aus EU-Steuern) finanziert wird. Einnahmen aus EU-Steuern wären schon deshalb nicht als solche Eigenmittel zu qualifizieren, da sie in keine der Eigenmittelkategorien<sup>62</sup> des derzeitigen Eigenmittelbeschlusses<sup>63</sup> eingeordnet werden könnten.<sup>64</sup> Vor diesem Hintergrund erscheint eine systematische Finanzierung der Union durch eigens erhobene Steuern jedenfalls im Hinblick auf den derzeitigen Eigenmittelabschluss ausgeschlossen.

Neben diesen finanzverfassungsrechtlichen Bedenken bestehen auch kompetenzrechtliche Bedenken gegen EU-Steuern. Art. 311 UAbs. 1 AEUV, wonach sich die Union mit den erforderlichen (finanziellen) Mitteln ausstattet, begründet keine finanzrechtliche Kompetenz-Kompetenz. Das heißt, die Union kann sich nicht eigenmächtig mit den erforderlichen Mitteln – etwa durch die Erhebung von Steuern – ausstatten.<sup>65</sup> Vielmehr richtet sich das zweistufige Verfahren der Mittelbeschaffung allein nach UAbs. 3 der Norm.<sup>66</sup> Zwar sieht der durch den Lissabonner Vertrag neu eingeführte Art. 311 UAbs. 3 Satz 2 AEUV nunmehr die Möglichkeit vor, dass der Europäische Rat im Rahmen des Eigenmittelbeschlusses neue Kategorien von Eigenmitteln einführen kann. Das schließt die Einführung von EU-Steuern prinzipiell

---

<sup>59</sup> *Waldhoff*, ZEW Nr. 195 (2012), S. 6.

<sup>60</sup> Ebenso *Magiera*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 30.

<sup>61</sup> *Herrmann*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, Art. 32 AEUV Rn. 3.

<sup>62</sup> Dies sind nach Art. 2 Abs. 1 des aktuellen Eigenmittelbeschlusses v. 14.12.2020 traditionelle Einnahmen insb. aus Zöllen und Agrarabschöpfungen, Einnahmen aus dem mitgliedstaatlichen Mehrwertsteueraufkommen, Einnahmen auf Grundlage der mitgliedstaatlichen Bruttosozialprodukte und – erstmals – Einnahmen aus einer Verpackungsabgabe der Mitgliedstaaten.

<sup>63</sup> Beschluss 2020/2053/EU des Rates v. 14.12.2020 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union für den Zeitraum 2021–2027, ABl. 2020 L 424/1.

<sup>64</sup> Ebenso *Mayer/Heidfeld*, EuZW 2011, 373 (376) in Bezug auf eine mögliche Finanztransaktionssteuer.

<sup>65</sup> Vgl. *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 2.

<sup>66</sup> BVerfG 89, 155 (194 f.); *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 2.



ein.<sup>67</sup> Indes führt auch dies nicht zu einer primärrechtlich verankerten Steuererhoheit der EU. Vielmehr ist es den Beteiligten des Eigenmittelbeschlusses, also Europäischem Rat, Europäischer Kommission und schließlich den Mitgliedstaaten, vorbehalten, neue Kategorien von Eigenmitteln zu beschließen. Mithin folgt aus Art. 311 AEUV keine Kompetenz der Union, selbst eigene Steuern zu erheben.<sup>68</sup> Insofern sind unerwünschte Kompetenzverschiebungen ausgeschlossen.<sup>69</sup>

Das gegenwärtige europäische Vertragswerk steht dementsprechend bereits in formaler Hinsicht einer EU-Steuer grundsätzlich entgegen.<sup>70</sup> Begleitet werden diese Bedenken von Einwänden integrationspolitischer Art. Insbesondere wird angeführt, dass es der EU an der für die Steuererhebung hinreichenden demokratischen Legitimation fehle.<sup>71</sup> Anders als die nationale Ebene weise die europäische Ebene eine duale Legitimationsstruktur auf, bei der die bedeutendsten Kompetenzen bei Rat und Kommission liegen, obwohl lediglich das Parlament direkt legitimiert sei.<sup>72</sup> Daher wiesen Unionsrechtsakte nicht den gleichen Grad demokratischer Legitimation auf wie solche der Einzelstaaten.<sup>73</sup> Um diese strukturellen Defizite zu beseitigen, bedürfe es eines grundlegenden institutionellen Umbaus der Union.<sup>74</sup>

---

<sup>67</sup> Zusammenfassend zur Möglichkeit der Einführung einer EU-Steuer durch Eigenmittelbeschluss und i. E. ablehnend *Buser*, in: Berliner Online-Beiträge zum Europarecht, Nr. 91 (2013), S. 12 ff.; eingehend zur Möglichkeit der Einführung einer Steuer als Eigenmittel, auch unter Berücksichtigung der Äußerungen des EuGH, *Häde*, in: Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV, Bd. IV, Art. 311 AEUV Rn. 55 ff., der diese Möglichkeit im Ergebnis zurückhaltend bejaht (Rn. 61); s. auch *Frenz/Distelrath*, DStZ 2010, S. 246 (249); *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 37.

<sup>68</sup> Ebenso *Frenz/Distelrath*, DStZ 2010, S. 246 (249); *Engler*, Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem, S. 37; *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 18; zu einer möglichen Kompetenz aus den Art. 113–115 AEUV, die i. E. aber zutreffend abgelehnt wird, s. *Buser*, in: Berliner Online-Beiträge zum Europarecht, Nr. 91 (2013), S. 9 f.

<sup>69</sup> *Häde*, in: Frankfurter Kommentar, EUV/GRC/AEUV, Bd. IV, Art. 311 AEUV Rn. 60.

<sup>70</sup> Ebenso *Engler*, Steuerverfassungssystem im Mehrebenensystem, S. 36 f.; *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 18.

<sup>71</sup> S. nur *Frenz/Distelrath*, DStZ 2010, 246 (247); *Waldhoff*, in: Konrad/Lohse (Hrsg.), Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa: Herausforderungen und Chancen, S. 47 (58 f.); *ders.*, Wirtschaftsdienst 2011, 89 (93); allgemein zur Diskussion des Demokratie- und Legitimationsdefizits der EU *Rumler-Korinek*, EuR 2003, 327.

<sup>72</sup> *Frenz/Distelrath*, DStZ 2010, 246 (247).

<sup>73</sup> S. nur *Waldhoff*, in: Konrad/Lohse (Hrsg.), Einnahmen- und Steuerpolitik in Europa: Herausforderungen und Chancen, S. 47 (59); zum demokratischen Legitimationsdefizit sehr anschaulich auch *Calliess*, Die neue Europäische Union, S. 163 ff., der allerdings einen Abbau des Demokratiedefizits durch den Vertrag von Lissabon erkennt.

<sup>74</sup> S. nur *Waldhoff*, Wirtschaftsdienst 2011, 89 (90 f.); *ders.*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV, Art. 311 AEUV Rn. 18.

# Sachregister

- Alleinsteuersystem 206
- Allgemeine Rechtsgrundsätze 89, 180
- Alternativitätsthese *Siehe* Unionsgrundrechte, Trennungsthese
- Anwendungsvorrang 88 f.
- Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse 70–73, 81, 315, 317, 321, 324
  
- Beihilfeverbot 12, 45, 84–86
  - Selektivität 85
- Belastungsgrundentscheidung 25, 210–212, 224, 251–254, 262, 275 f., 281, 323 f.
- Belgien 74, 135, 306
- Berufsfreiheit 14
  - Deutschland 35, 221
  - negative 206, 269, 282
  - Unionsrecht 177 f., 312
- Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit *Siehe* Leistungsfähigkeitsprinzip
- Besteuerungskompetenz der EU 3, 5, 7, 9–11, 71, *Siehe auch* EU-Steuer
- Betriebsstätte 314–319
- Binnenmarktziel 44, 61 f., 96, 105, 296, 336, 341
- Bruttobesteuerung 223, 269 f., 322 Bulgarien 305
  
- Charta der Grundrechte der EU *Siehe* Grundrechtecharta
  
- Dänemark 306
- Dassonville*-Formel 63
- degressive Besteuerung 205
- Differenzierungsgebot
  - Deutschland 196
  - EMRK 157
  - EU 287
  - Italien 267
  - Österreich 229, 239
- direkte Steuern 16, 47 f., 55–57, 60 f.
- Diskriminierungsverbot der EMRK 153–155, 168
  - Anwendungsbereich 155 f.
- Doppelbindungsthese *Siehe* Unionsgrundrechte, Doppelbindungsthese
  
- Effet utile* 63
- Ehegattensplitting 32 f., 171
- Eigenmittel der EU 5, 7, 9 f.
- Eigentumsgarantie
  - Deutschland 36–40, 214, 221
  - EMRK 153, 155–157, 164–167, 169
  - Österreich 228, 239, 243
  - Unionsrecht 177 f., 304, 312
- Einheitlichkeit des Unionsrechts 118–120, 143, 146, 150
- Einschätzungsprärogative *Siehe* Prüfungsdichte
- Einschätzungsspielraum *Siehe* Prüfungsdichte
- EMRK 106–111, 153–175
  - Beitritt zur EMRK 108, 110
  - Identitätsthese 109, 114
  - Maximalstandard 109
  - Mindeststandard 109
- erdrosselnde Wirkung 37–39, 214, 222, 322
- Erdrosselungssteuer 29, 37, 218
- Ermessensspielraum des Gesetzgebers *Siehe* Prüfungsdichte
- ERT-Rechtsprechung 125 f., 140 f., 318 f., 346
- EU-Steuer 5–11
- Europäischer Rat von Köln 111

- Existenzminimum 29–31, 215 f., 243, 263 f., 303, *Siehe auch* subjektives Nettoprinzip
- Exzessformel 231, 235
- finale Verluste 71, 313–321, 323, 345 f.
- Finanztransaktionsteuer 53, 55
- Finnland 306
- Folgerichtigkeitsgebot 218 f., 282, 346
- Deutschland 196 f.
  - Österreich 233 f.
  - Unionsrecht 324–328
- Frankreich 135, 305
- freie Marktwirtschaft 22 f., 206, 250
- Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage 15, 56 f.
- gerechte Besteuerung *Siehe* Steuergerichtigkeit
- Gesamtdeckungsprinzip 194
- Gesetzesvorbehalt 291
- Gleichheit im Belastungserfolg *Siehe* Realitätsgerechtigkeit
- Griechenland 305
- Grundfreiheiten 59–65, 67 f., 70–82, 90–102, 104 f.
- Adressaten 64, 95
  - grenzüberschreitender Bezug 65, 75, 96
  - grundrechtsähnliche Rechte 59, 94
  - Inländerdiskriminierung 62, 96
  - Schranken, Unionsgrundrechte 91
  - Schranken-Schranke, Unionsgrundrechte 92, 144
- Grundrechtecharta
- Auslegung 109, 113, 176 f., 181
  - Bindung der Mitgliedstaaten 125–137, 139–150
  - Entstehungsgeschichte 111, 113
  - Grundrechtskonvent 112, 140
- Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung 3
- Halbteilungsgrundsatz 38
- Imposta comunale sugli immobili (Ici)* 271, 279
- Imposta regionale sulle attività produttive (Irap)* 268–271, 276, 282
- Inbound-Konstellation 64
- indirekte Steuern 4, 47, 82, 261
- Inländergleichbehandlung 58, 65, 81, 341
- Integration
- negative 12, 46, 57–86
  - positive 46–57
- Integrationsverantwortung 134, 136
- Irland 306
- judicial activism* 105
- judicial self-restraint*
- Deutschland 209
  - Italien 278, 280, 284
  - Österreich 249
- Kästchengleichheit 58
- Kinderfreibetrag 31, 171
- Kohärenzwahrung 73–76, 81, 325 f.
- Kontrollmaßstab *Siehe* Prüfungsdichte
- Kooperationsverhältnis 130, 135 f., 147, 150
- Kroatien 305
- Legitimationsdefizit 10 f., 89
- Leistungsfähigkeit
- Deutschland 203–205, 212–215
  - fiktive 274, 276, 281, 344
  - gesamtsteuersystemimmanente Bestimmung 208 f.
  - gesetzesübergreifende Bestimmung 207
  - Indikatoren 16, 205–207, 241, 261 f., 268–270, 281
  - individuell-ökonomisches Verständnis 260–268, 281
  - Ist-Einkommen 206, 241, 282
  - Ist-Leistungsfähigkeit 167, 206, 241
  - objektiv-ökonomisches Verständnis 268–271
  - objektiv-soziales Verständnis 271–273, 278, 309
  - Soll-Einkommen 212, 269 f., 282
  - Soll-Leistungsfähigkeit 167, 206
  - steuergesetzimmanente Bestimmung 207, 210

- Tatsächlichkeit der 262 f., 265
- wirtschaftliche und steuerliche 266 f.
- Leistungsfähigkeitsprinzip 16 f., 25, 280–283
- Deutschland 28–33, 215, 223, 225
- EMRK 167–174
- Fundamentalprinzip 193, 212, 228, 256, 280, 304, 337
- Garantiefunktion 261, 272, 275 f., 309, 323, 345
- Italien 256–260, 266–268, 272–274, 278 f.
- Maßstabfunktion 267 f., 307 f., 323
- Österreich 236–242, 252
- Unionsrecht 297 f., 300, 302–308, 313, 317, 319–321, 323, 328, 332, 338 f., 344 f.
- weitere Mitgliedstaaten 304, 306
- Lenkungssteuern 35, 52, 227, 249, 278
- Lissabon-Urteil* 61, 136
- Luxemburg 306
  
- Malta 306
- Margin-of-appreciation* 121, 145 f., 333
- Marks & Spencer*-Ausnahme *Siehe* finale Verluste
- Markteinkommenstheorie 207, 241
- Massenverfahren 226, 263, 277, 330
- Massenverwaltung *Siehe* Massenverfahren
- Meistbegünstigungsprinzip 116, 342
- Menschenwürde 118, 120, 335
  - Deutschland 29, 214, 217
  - Italien 264
  - Österreich 243
  - Unionsrecht 303, 312
- Mindeststandardthese 110, 114–116, 143, 150
- Missbrauch 77, 332
- Muttergesellschaft 71, 315, 317, 346
  
- Neue Formel *Siehe* Verhältnismäßigkeitsprinzip
- Neutralitätsprinzip 285, 294–297
- Niederlande 306
- Niederlassungsfreiheit 60, 67 f., 71, 94, 98, 118 f., 315 f.
- Non-Affektionsprinzip 28, 34, 194, 228
- objektives Nettoprinzip 282 f., 344
  - Deutschland 15, 216–224
  - Italien 264 f., 268, 270 f.
  - Österreich 244–250
  - Unionsrecht 313–323, 333, 345 f.
- Ökonomisierungseffekte *Siehe* Massenverfahren
- Omega*-Rechtsprechung 117–122, 145, 335, 347
- Ordnungssystemjudikatur 234 f.
- Outbound*-Konstellation 64
  
- Pauschalierung *Siehe* Typisierung
- Planwirtschaft 250
- Plausibilitätskontrolle 99, 335
- Polen 187, 305
- Portugal 305
- Privatnützigkeit des Eigentums 214, 304
- progressive Besteuerung 32, 171, 204, 242, 284
- Protektionsverbot 83
- Prüfungsdichte, gerichtliche 20–22
  - BVerfG 201 f., 210, 224–227
  - *Corte Costituzionale* 267, 275–280
  - EGMR 121
  - EuGH 97–102, 120–123, 291–293, 324, 328–337
  - identitätswahrende Ausübung 144–150
  - VfGH 230–233, 251–255
- Prüfungsintensität *Siehe* Prüfungsdichte
- Prüfungsmaßstab *Siehe* Prüfungsdichte
  
- Rat von Köln *Siehe* Europäischer Rat von Köln
- Realitätsgerechtigkeit 77, 196, 241, 284, 286
- Recht auf Vergessen*-Rechtsprechung 130–137, 148
- Rechtfertigung der Besteuerung *Siehe* Steuerrechtfertigung
- Rechtsanwendungsleichheit 195 f., 284, 286 f.
- Rechtssetzungsgleichheit 195 f., 286
- Rechtsvergleichung 177, 182
  - Auswahl der Verfassungsordnungen 183–187
  - Drei-Phasen-Modell 190, 192

- funktionelle Methode 189 f.
- Makroebene 189
- Methodeneinheit 188
- Methodik 187, 189
- Methodenvielfalt 188
- Mikroebene 189
- wertende 113, 177–182, 184 f., 306, 342
- Richtlinie 126, 131, 137–139, 141, 144
  - Amtshilfe-Richtlinie 13, 56, 78, 331
  - Anti-BEPS-Richtlinie 13, 337
  - Fusionsrichtlinie 55
  - Mehrwertsteuersystemrichtlinie 49, 330
  - Mutter-Tochter-Richtlinie 55
  - Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie 55
- Rumänien 306
- Sachlichkeitsgebot *Siehe* Willkürprüfung *Schumacker*-Doktrin 314
- Schweden 306
- Slowenien 187, 305
- Solange*-Rechtsprechung 15, 56, 89, 100, 134, 338
- Solidarität 184, 242, 264, 303, 309
- Soll-Besteuerung 212
- Souveränität *Siehe* Steuersouveränität
- soziale Rechte 184 f.
  - EMRK 171
- Sozialstaatsprinzip
  - Deutschland 29, 204, 215, 217
  - EMRK 171 f.
- Spanien 305
- Staatenverbund 1
- Stammhaus 315, 317, 346
- Steuergerechtigkeit 2, 24, 151 f., 203, 211, 214, 280, 317
  - horizontale 29, 204, 223, 267, 308
  - vertikale 29, 168, 204, 223, 240, 267, 308
- Steuerrechtfertigung 20–22
  - Äquivalenzprinzip 203
  - Globaläquivalenz 20–22, 308
  - Kostenäquivalenz 252
  - Nutzenprinzip 203, 252, 258 f., 308
- Steuerrechtsunion 5
- Steuersouveränität, nationale 3–5, 11, 67, 72 f., 80, 82
- Steuerstaatsprinzip 3
- stille Harmonisierung *Siehe* Integration, negative
- subjektives Nettoprinzip 17, 30, 345
  - Deutschland 216 f.
  - Italien 263 f.
  - Österreich 243 f.
  - Unionsrecht 303 f., 309–313, 323
- Supranationalität 182, 338 f.
- Systemgerechtigkeit 75, 81, 196 f., 209, 233–235
- Tochtergesellschaft 67, 71 f., 81, 315
- Trennungsthese *Siehe* Unionsgrundrechte, Trennungsthese
- Tschechien 306
- Typisierung 78, 192, 226 f., 255, 277, 330–333
- Übermaßverbot *Siehe* Verhältnismäßigkeitsprinzip
- Ultra-vires* 129, 134
- Ungarn 305
- Unionsgrundrechte, *Siehe auch* Grundrechtcharta
  - Doppelbindungsthese 129, 142, 144, 347
  - Trennungsthese 131, 133
- Unitarisierungspotenzial, Grundrechte 124, 144
- Universalität
  - persönliche 241
  - sachliche 241
- Vergleichbarkeit 158–163, 169, 198, 230, 288 f., 318
- Verhaltenskontrolle 227, 247
- Verhältnismäßigkeitsprinzip 33 f., 97–102, 194, 201, 239, 278, 291–293, 343
  - Angemessenheit 69, 97, 100, 194, 226, 250, 292, 317, 331 f.
  - Erforderlichkeit 34, 40, 48, 69, 97, 100, 194, 232, 317, 329, 331
  - Geeignetheit 100, 194
- Vermögensteuer 37, 164–168

- Vermutungen *Siehe* Typisierung
- Verwaltungsentlastung *Siehe* Massenverfahren
- Vielsteuersystems 206
- Vollzugsdefizit, strukturelles *Siehe* Realitätsgerechtigkeit
- Vorabentscheidungsverfahren 133, 136 f.
- Vorlagefrage *Siehe* Vorabentscheidungsverfahren
- Vorrang des Unionsrechts 116, 118, 122, 126
- Wachauf*-Rechtsprechung 125, 131, 140 f.
- Warenverkehrsfreiheit 83, 92, 296
- Wettbewerbsgleichheit *Siehe* Wettbewerbsneutralität
- Wettbewerbsneutralität 294–300, 302
- Konkurrenzverhältnis 294, 298
- Willkürprüfung
- BVerfG 201 f., 220, 224 f.
- *Corte Costituzionale* 267, 275
- EGMR 173 f.
- Österreich 229, 247–249
- Wirtschaftsgrundrechte 22, 274, 291, 301, 309, 322
- Zinsschranke 14, 332, 337
- Zypern 305