



Lutz Riedel (Autor)

Wechselwirkungen zwischen dem deutschen Unternehmenssteuerrecht und den International Financial Reporting Standards



Internationale Göttinger Reihe

Herausgeber: J.-P. Cuvillier

RECHTSWISSENSCHAFTEN

Lutz Riedel

Wechselwirkungen zwischen dem
deutschen Unternehmenssteuerrecht
und den International Financial
Reporting Standards

Band 38



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

<https://cuvillier.de/de/shop/publications/6161>

Copyright:

Cuvillier Verlag, Inhaberin Annette Jentzsch-Cuvillier, Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen, Germany

Telefon: +49 (0)551 54724-0, E-Mail: info@cuvillier.de, Website: <https://cuvillier.de>



Einleitung

Das Interesse zu dem Thema der vorliegenden Arbeit wurde im Rahmen mandatspezifischer Problemlberatung geweckt. Initialisierend wirkte die Feststellung, dass die Subsumtion realer Lebenssachverhalte unter nationales bzw. europäisches Unternehmenssteuerrecht einerseits und unter nationales bzw. europäisches Rechnungslegungsrecht andererseits oftmals zu inkonsistenten Ergebnissen führt. Diese Arbeit widmet sich der Untersuchung von Rechtsproblemen, die sich an den Berührungspunkten des nationalen bzw. europäischen Unternehmenssteuerrechts mit dem nationalen bzw. europäischen Rechnungslegungsrecht stellen. Anders ausgedrückt geht es um die Frage, inwieweit das Unternehmenssteuerrecht vom Recht der Rechnungslegung und umgekehrt beeinflusst werden.

Vorab ist zu bemerken, dass der Beeinflussung deutschen Unternehmenssteuerrechts durch die internationale Rechnungslegung überwiegend mit Vehemenz entgegengetreten wird, während umgekehrt die Einwirkung des deutschen Unternehmenssteuerrechts auf die internationale Rechnungslegung weniger kritischen Beurteilungen unterliegt. Dies mag daran liegen, dass die internationale Rechnungslegung bislang nicht gerade eine juristische und schon gar keine steuerrechtliche Kerndisziplin darstellt.¹ Jedoch sind das Steuerrecht als Teil des öffentlichen Rechts und die internationale Rechnungslegung als Teil des Gesellschaftsrechts miteinander verschränkte Teilrechtsordnungen, die eine ganzheitliche juristische Behandlung erfordern.²

Die rechtlichen Koordinatensysteme des Unternehmenssteuerrechts und der Rechnungslegung unterliegen in Deutschland und Europa fortlaufenden Diskussionen und Anpassungen. Aus europäischer Sicht werden sie häufig von dem Ziel getrieben, die jeweiligen Rechtsgebiete in den Mitgliedstaaten gemeinschaftsweit zu harmonisieren. Hiergegen bestehen in den Mitgliedstaaten gewisse Ressentiments. Dies gilt insbesondere für den Bereich des Steuerrechts, soweit die Mitgliedstaaten Sorge um ihre steuerlichen Einnahmequellen hegen.³ Bei den Harmonisierungsbemühungen hat denn auch der Be-

¹ So zum Bilanzrecht: *Crezelius*, ZIP 2003, S. 461 mit Verweis auf *Großfeld*, NJW 1986, S. 955.

² In diesem Kontext bereits für die Bedeutung des Juristen für das Steuerrecht, der mit entwaffnender Schlichtheit auf die internationale Rechnungslegung übertragbar ist: *Crezelius*, JbFfSt 1990/1991, S. 13 ff.

³ *Seiler*, StuW 2005, S. 25.



reich der Rechnungslegung gegenüber dem Unternehmenssteuerrecht erheblichen Vorsprung.⁴ Bilanzrecht ist bereits seit 1978 Europarecht.⁵

Entgegen der fortgeschrittenen Harmonisierung auf dem Gebiet der Rechnungslegung, stecken die Harmonisierungsbemühungen auf dem Gebiet des Unternehmenssteuerrechts noch in den Anfängen; einzig der Bereich des Umsatzsteuerrechts ist - weitgehend - harmonisiert.⁶ Demzufolge liegt auch die Zuständigkeit für die auf Unternehmensgewinne erhobenen direkten Steuern bei den Mitgliedstaaten.⁷ Hierbei ist jedoch anzuführen, dass aufgrund europarechtlicher Vorgaben eine Vielzahl von Vorschriften des deutschen Steuerrechts angepasst oder sogar abgeschafft werden mussten.⁸ Nach Auffassung der Europäischen Union hat sie sich zu vergewissern, dass die steuergesetzliche Normung der Mitgliedstaaten in der Europäischen Union als Ganzes akzeptabel ist. Insbesondere bei den Unternehmenssteuern besteht nach Auffassung der Europäischen Union die Gefahr, dass der reibungslose Verkehr von Waren, Dienstleistungen und Kapital im EU-Binnenmarkt behindert wird.⁹ Gleichwohl existiert bislang kein harmonisiertes europäisches Unternehmenssteuerrecht.¹⁰

Obwohl das Unternehmenssteuerrecht und die internationale Rechnungslegung an sich voneinander getrennte Rechtsgebiete sind, bestehen jedoch wechselseitige Berührungspunkte. Teilweise werden dieselben Begriffe in beiden Rechtssystemen verwendet, ohne inhaltlich deckungsgleich zu sein. Dies führt dazu, dass europäisches Rechnungslegungsrecht in nationales Unternehmenssteuerrecht einstrahlt und nationales Unternehmenssteuerrecht in europäisches Rechnungslegungsrecht ausstrahlt. Einen Fall der Einstrahlung normiert beispielsweise die Zinsschrankenregelung in § 4h Abs. 2 S. 8 EStG,

⁴ Die Europäische Kommission hat am 16.03.2011 folgenden Richtlinienentwurf bekanntgegeben: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM(2011) 121/4 unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/com_2011_121_de.pdf. Vgl. hierzu die Ausführungen im fünften Kapitel.

⁵ Vierte Richtlinie des Rates 25.07.1978 aufgrund von Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluß von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG), ABIEG Nr. L 222 vom 14.08.1978, S. 11.

⁶ Vgl. Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABIEU Nr. L 347 vom 11.12.2006, S. 1.

⁷ Vgl. http://europa.eu/pol/tax/index_de.htm.

⁸ Beispielhaft: EuGH, Urteile vom 28.01.1986 – 270/83 (*Avoir fiscal*), Slg. 1986, 273; vom 27.09.1988 – 81/87 (*Daily Mail*), Slg. 1988, 5483; vom 13.07.1993 – C-330/91 (*Commerzbank*), Slg. 1993, I-4017; vom 19.11.1999 – C 200/98 (*X und Y*), Slg. 1999, I-8261; vom 12.12.2002 – C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), Slg. 2002, I-11779; vom 7.09.2004 – C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-7477; vom 21.02.2006 – (*Ritter-Coulais*), Slg. 2006, I-1711.

⁹ Vgl. http://europa.eu/pol/tax/index_de.htm.

¹⁰ *Birk*, FR 2005, S. 121.

wonach der Eigenkapitalvergleich unter Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards vorzunehmen ist. Weiterhin hat sich der BFH mit der Frage beschäftigt, ob die internationalen Rechnungslegungsstandards für die körperschaftsteuermindernde Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste von Bedeutung sein könnten. Der BFH hat dies mit der Begründung abgelehnt, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards, soweit sie für den Streitfall von Bedeutung sein könnten, im Streitjahr 1989 noch nicht vom IASB genehmigt waren. Im Übrigen seien die internationalen Rechnungslegungsstandards gem. Art. 4 der IAS-VO erst ab dem 1.1.2005 und lediglich für konsolidierte Abschlüsse börsennotierter Gesellschaften verbindlich. Die internationalen Rechnungslegungsstandards fänden daher aus zeitlichen Gründen auf den Streitfall keine Anwendung;¹¹ für weitere Interpretationen bleibt demnach genügend Raum. Weiterhin strahlt das nationale Unternehmenssteuerrecht in die internationalen Rechnungslegungsstandards aus. So besteht beispielsweise die Frage, ob Zinsvorträge nach § 4h EStG wie Verlustvorträge zu behandeln und dementsprechend aktive latente Steuern zu bilden sind; den deutschen „Zinsvortrag“ kennen die internationalen Rechnungslegungsstandards nicht.

¹¹ BFH, Urteil vom 15.9.2004 – I R 5/04, BStBl. II 2009, S. 100 (102).



Gang der Untersuchung

Die fortlaufende und aufgrund unterschiedlicher Motivationslagen nicht im Gleichklang stattfindende Reformation von internationalen Rechnungslegungsstandards einerseits und nationalem Unternehmenssteuerrecht andererseits führt zu dem Problem, dass die Reichweite möglicher Einstrahlungen von internationalen Rechnungslegungsstandards in nationales Unternehmenssteuerrecht sowie Ausstrahlungen des nationalen Unternehmenssteuerrechts in die internationalen Rechnungslegungsstandards rechtssystematisch weitgehend ungeklärt sind. Während für das nationale Bilanzrecht vertieft diskutiert wird, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die internationalen Rechnungslegungsstandards als Auslegungsmaßstab (interpretatorische Einstrahlung) für handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung herangezogen werden können,¹² fehlt es weitgehend an der Diskussion für den Bereich des Unternehmenssteuerrechts. Gleiches gilt für mögliche Ausstrahlungen des nationalen Unternehmenssteuerrechts auf die internationalen Rechnungslegungsstandards. Hierbei besteht die Schwierigkeit, dass häufig eine isolierte Betrachtung der internationalen Rechnungslegungsstandards unter Ausblendung des nationalen Unternehmenssteuerrechts stattfindet. Gerade wenn deutsches Unternehmenssteuerrecht auf die internationalen Rechnungslegungsstandards oder die internationalen Rechnungslegungsstandards auf deutsches Unternehmenssteuerrecht unmittelbar verweisen, ist eine gegenseitige Anknüpfung evident. Doch auch wenn unmittelbare Bezugnahmen fehlen und Teilrechtsordnungen formal voneinander gelöst sind, bleibt die innere Verknüpfung über den zugrundeliegenden Lebenssachverhalt bestehen, was letztlich die Frage aufwirft, ob dieser in beiden Teilrechtsordnungen einheitlich oder doch differenziert zu betrachten ist.¹³

Das Vorhaben der Untersuchung von Berührungspunkten zwischen Unternehmenssteuerrecht und europäischer Rechnungslegung bedarf der Präzisierung. Dies soll wie folgt geschehen: Vor der Untersuchung von Berührungspunkten, sind die rechtlichen Koordinatensysteme des deutschen und europäischen Unternehmenssteuerrechts einerseits und der Rechnungslegung andererseits darzustellen. Zu diesem Zweck werden im Ersten Kapitel zunächst die äußeren Koordinaten abgegrenzt und die insoweit maßgeblichen primär- und sekundärrechtlichen Rahmenbedingungen für das Unternehmenssteuer-

¹² Vgl.: *Moxter*, WPg 2009, S. 7.

¹³ Zu Wechselwirkungen zwischen Steuerrecht und Privatrechtsgeschäft: *Crezelius*, JbFfSt 1990/1991, S. 13 (18); *ders.*, Stbg 2007, S. 449; zur Qualität des Bilanzrechts: *ders.*, DB 1994, S. 689 (690); a.A. wohl: *Weber-Grellet*, DB 2010, S. 2298 (2304), der für eine Qualifikation der steuerlichen Gewinnermittlung als eigenständige und autonome Teilrechtsordnung plädiert.



errecht beleuchtet. Anschließend werden die rechtlichen Koordinaten der Rechnungslegung aufgezeigt.

Im Zweiten Kapitel befasst sich die Untersuchung mit den verschiedenen Begriffswelten des Unternehmenssteuerrechts und der Rechnungslegung. Hierbei wird die Problematik der Vielzahl von Amtssprachen sowie der bestehenden Übersetzungsdefizite dargestellt und anschließend die in den Teilrechtsordnungen wortgleich oder synonym verwendeten Begriffe beispielhaft einer vergleichenden Betrachtung unterzogen.

Auf Basis der allgemeinen Erkenntnisse werden im Dritten Kapitel die Grundsätze möglicher Einstrahlungen der europäischen Rechnungslegung in nationales Unternehmenssteuerrechts untersucht und anhand von Beispielen verdeutlicht. Im Anschluss daran behandelt das Vierte Kapitel mögliche Ausstrahlungen des deutschen Unternehmenssteuerrechts auf die europäische Rechnungslegung.

Darüber hinaus erfolgt im Fünften Kapitel ein Ausblick auf die Diskussion zur Einführung einer gemeinschaftsweiten konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB). Ein Sechstes Kapitel schließt die Untersuchung mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse ab.

Erstes Kapitel: Rechtliche Koordinatensysteme

A. Grundlagen des Unternehmenssteuerrechts

Die deutsche Steuerrechtsordnung ist auf vielfältige Art und Weise von Europarecht beeinflusst. So hat das deutsche Steuerrecht den Vorgaben des primären Gemeinschaftsrechts Rechnung zu tragen und Vorgaben des sekundären Gemeinschaftsrechts anzuwenden bzw. umzusetzen; Letzteres gilt insbesondere für die Umsetzung von EU-Richtlinien. Aus diesem Kontext heraus ergeben sich Auswirkungen auf sämtliche Bereiche des deutschen Steuerrechts. Diese erfolgen unabhängig von der gemeinschaftsrechtlichen Einteilung in direkte und indirekte Steuern.

I. Einbezogene Steuerrechtsgebiete

Das deutsche Unternehmenssteuerrecht umfasst die Besteuerung unternehmerischer Tätigkeit und bezieht als solches diverse Steuerrechtsgebiete ein. Zu den Grundlagen des Unternehmenssteuerrechts gehört zunächst die Beschäftigung mit dem formellen Steuerrecht, da sonst keine vollständige systematische Darstellung möglich ist. Neben den klassischen Bereichen des Unternehmenssteuerrechts, dem Einkommensteuer-, dem Körperschaftsteuer- und dem Gewerbesteuerrecht (insgesamt dem Ertragsteuerrecht) ist auch auf den bereits weitgehend harmonisierten Bereich des Umsatzsteuerrechts einzugehen. Auch wenn bislang wenig Berührungspunkte, insbesondere zwischen deutschem Verfahrens- und Umsatzsteuerrecht einerseits und internationaler Rechnungslegung andererseits diskutiert bzw. aufgezeigt worden sind, sind diese Rechtsgebiete in die Untersuchung möglicher Verknüpfungen zwischen internationaler Rechnungslegung und deutschem Unternehmenssteuerrecht einzubeziehen.

1. Formelles Steuerrecht

In der Europäischen Union besteht keine einheitliche europäische Verfahrensordnung; in den Mitgliedstaaten gelten jeweils nationale Verfahrensordnungen. Das europäische Gemeinschaftsrecht wirkt sich überwiegend lediglich dadurch aus, dass es die Auslegung und Anwendung einzelner Vorschriften des nationalen Verfahrensrechts beeinflusst.¹⁴ Hierzu hat der EuGH in zahlreichen Entscheidungen geurteilt.¹⁵

¹⁴ Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 305 ff.

¹⁵ Beispielhaft: EuGH, Urteile vom 08.05.1990 – 75/88 (*Biehl*), Slg. 1990, I-1779; vom 28.01.1992 – C-204/90 (*Bachmann*), Slg. 1992, I-276; 12.12.2002 – C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst*), Slg. 2002, I-

Die formellen Steuerrechtsregime der AO und der FGO unterliegen grundsätzlich der Zuständigkeit der Bundesrepublik Deutschland. Auch wenn das formelle Steuerrecht eher technischen Inhalts und damit relativ europarechtsneutral zu sein scheint, kann dessen Anwendung durch sekundäres Gemeinschaftsrecht eingeschränkt sein bzw. werden.¹⁶ So bleibt beispielsweise im Rahmen der Rückforderung europarechtswidriger Beihilfen kein Raum für nationale Fristen- oder Vertrauensschutzbestimmungen.¹⁷ Weiterhin sind besondere Mitwirkungspflichten gegenüber Ausländern unzulässig, soweit sie diskriminierend wirken.¹⁸ Darüber hinaus können EU-Richtlinien Drittschutz gewähren, mit der Folge, dass die Anwendung des Steuergeheimnisses nach § 30 Abs. 4 AO eingeschränkt ist.¹⁹

2. Ertragsteuerrecht (Einkommen-/Körperschaft-/Gewerbsteuer)

Das Ertragsteuerrecht ist der Kernbereich des Unternehmenssteuerrechts sowie der direkten Steuern insgesamt. Angesichts dessen, dass die gewinnabhängigen Steuern nicht einheitlich auf den Tatbestand eines Unternehmens bezogen sind, wird die Unternehmensbesteuerung in unterschiedliche Rechtsgebiete aufgesplittet: Natürliche Personen unterliegen mit ihren Unternehmensgewinnen der Einkommensteuer, juristische Personen der Körperschaftsteuer und gegebenenfalls beide mit ihrem Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer.

Die direkten Steuern werden in der Europäischen Union durch Regelungen unterschiedlicher Natur ausgeformt. Soweit natürliche und juristische Personen bzw. Unternehmen rein national tätig werden, unterfallen sie den nationalen Normungen der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer. Werden Unternehmen dagegen auch grenzüberschreitend tätig, bleibt es zwar bei nationalen Regelungen, die allerdings nur unter Berücksichtigung bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung finden. Im Geltungsbereich der Europäischen Gemeinschaft gilt, unabhängig von bilateral vereinbarten Doppelbesteuerungsabkommen, das europäische Gemeinschaftsrecht.

11779; vom 12.09.2006 – C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), Slg. 2006, I-7995; vom 29.03.2007 – C-347/04 (*REWE Zentralfinanz*), Slg. 2007, I-2647.

¹⁶ *Hahn/Suhrbier-Hahn*, DStZ 2002, S. 632.

¹⁷ EuGH, Urteil vom 20.03.1997 – C-19/95 (*Rheinland-Pfalz 7./ Alcan Deutschland GmbH*), Slg. 1997, I-1591; *Linn*, IStR 2008, S. 601.

¹⁸ *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, S. 193; *Thesling*, DStR 1997, S. 848 (854).

¹⁹ EuGH, Urteil vom 08.06.2006 – Rs. C-430/04 (*Feuerbestattungsverein Halle*), Slg. 2006, I-4999; darauf folgenden: BFH, Urteil vom 05.10.2006 – VII 24/06, BStBl II 2007, S. 243.

Das Ertragsteuerrecht ist bislang, wie die direkten Steuern insgesamt, kaum harmonisiert. Gleichwohl wird die weitere Untersuchung zeigen, dass das deutsche Ertragsteuerrecht über eine Vielzahl von EU-Richtlinien und Entscheidungen des EuGH beeinflusst und verändert worden ist.²⁰

3. Umsatzsteuerrecht

Das Umsatzsteuerrecht, als wichtigster Unterfall der indirekten Besteuerung, ist weitgehend harmonisiert. Die Rechtfertigung für diese Harmonisierung folgt aus Art. 113 AEUV (früher: Art. 93 EGV). Herzstück der Harmonisierung war zunächst die aus dem Jahr 1977 stammende 6. EG-Richtlinie.²¹ Mit ihr wurde im Jahr 1990 der EU-Binnenmarkt um ein großes Stück vorangebracht. Die 6. EG-Richtlinie wurde durch die sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie ab dem 01.01.2007 neugefasst.²² Deutschland hat die EG-Richtlinien in deutsches Recht transformiert.

4. Umwandlungssteuerrecht

Das Umwandlungssteuerrecht bildet einen Sondertatbestand, welcher einzelne unternehmenssteuerliche Rechtsgebiete miteinander verzahnt. Das Umwandlungssteuerrecht kann nicht deckungsgleich auf ein einzelnes Steuerrechtsgebiet der indirekten oder direkt Steuern bezogen werden. Gleichwohl scheint es gerade aufgrund der mit den Jahren stetig steigenden Zahl von Umstrukturierungen über nationale Grenzen hinweg, ein Bereich zu sein, der zunehmend von Harmonisierungsbemühungen getragen werden muss und auch getragen wird. Dies wird besonders deutlich mit Blick auf die EG-Richtlinien (beispielhaft sei hier die Fusions-RL erwähnt).

II. Europäisches Steuerrecht

Das europäische Steuerrecht entwickelt sich seit einigen Jahrzehnten aus dem internationalen Steuerrecht heraus zu einem eigenständigen Steuerrechtsbereich. Ausgangspunkt hierfür ist die Inanspruchnahme des gesamten Binnenmarktes und seiner Freiheiten durch die Bürger und Unternehmen der Mitgliedstaaten. Der grenzüberschreitende Han-

²⁰ Zum Ganzen: Hey, StuW 2004, S. 193 ff.

²¹ Sechste Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 (Richtlinie 77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - gemeinsames Mehrwertsteuersystem; einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABIEG Nr. L 145 vom 13.06.1977, S. 1.

²² Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABIEU Nr. L 347 vom 11.12.2006, S. 1.

del wächst seit der Vollendung des Binnenmarktes stetig. Bürger und Unternehmen der Mitgliedstaaten verlegen ihre (Wohn-)Sitze in andere Mitgliedstaaten oder werden grenzüberschreitend tätig. Nach der steuerpolitischen Strategie der Europäischen Union haben die Mitgliedstaaten alles Notwendige zu unternehmen, um etwaige Probleme im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Betätigung zu beseitigen. Hierbei dürfen die Mitgliedstaaten ihre Steuersysteme für ihre Bürger und Unternehmen attraktiv ausgestalten, ohne jedoch in einen steuerschädlichen Wettbewerb mit anderen Mitgliedstaaten einzutreten.²³ Die Grenzen, welche die Mitgliedstaaten einzuhalten haben, ergeben sich aus dem Gemeinschaftsrecht.

Obwohl dem europäischen Steuerrecht eine erhebliche Bedeutung zukommt, ist weder der Begriff des europäischen Steuerrechts bislang definiert, noch existiert ein europäisches Steuergesetz, geschweige denn eine einheitliche europäische Steuerrechtsordnung.²⁴ Gleichwohl lässt sich sagen, dass europäisches Steuerrecht das Recht der Europäischen Union ist, welches Steuern zum Gegenstand hat, mit Steuern in Zusammenhang steht und sich auf die nationalen Steuerrechtsordnungen auswirkt.²⁵ Es umfasst, neben dem sehr begrenzten Bereich des eigenen Steuerrechts der Europäischen Union, das auf primäres und sekundäres Gemeinschaftsrecht (EU-Verordnungen, EU-Richtlinien) zurückzuführende Steuerrecht.²⁶ Letzteres betrifft das nationale Steuerrecht, insbesondere soweit es EU-Richtlinien umsetzt.

Ein zusammenhängendes, in sich geschlossenes europäisches Steuerrecht konnte aufgrund der bisherigen Harmonisierungsbemühungen nur teilweise entstehen. Die steuerpolitische Strategie der EU-Kommission zielt bislang nicht darauf ab, die unterschiedlichen Steuersysteme der Mitgliedstaaten allgemein zu harmonisieren. Vielmehr sollen die Mitgliedstaaten ihre Steuersysteme ausgestalten können, sofern sie die Gemeinschaftsregeln einhalten.²⁷ Wesentliches Ziel der Gemeinschaftsregeln ist, neben der Vervollständigung des Binnenmarktes, die Bekämpfung des schädlichen Steuerwettbewerbs. Dies gilt nicht zuletzt in Krisenzeiten, in denen die Mitgliedstaaten in verstärk-

²³ Vgl. Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik, ABIEG Nr. C 2 vom 06.01.1998, S. 1.

²⁴ Zum Ganzen: *Kreibohm*, Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 240 ff.

²⁵ *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 2 Rz. 47 ff.

²⁶ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 3.44

²⁷ Vgl. hierzu Pressemitteilung der EU-Kommission vom 23.05.2001, IP/01/737, unter: <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAkton.do?reference=IP/01/737&format=HTML&aged=1&language=de&gui Language=de>.

tem Maße verführt zu sein scheinen, ihre Märkte abzuschotten und einheimische Unternehmen zu subventionieren.²⁸

Dessen ungeachtet erlangt das europäische Steuerrecht in Deutschland zunehmend Einfluss auf die nationale Steuergesetzgebung. Während bei den indirekten Steuern eine klare Entwicklung hin zur Vervollständigung des EU-Binnenmarktes offensichtlich ist, wächst das europäische Steuerrecht hinsichtlich der direkten Steuern hingegen ohne erkennbares System.²⁹ Das Unternehmenssteuerrecht bleibt in seinen Grundfesten weiterhin nationales Recht. Die Gemeinschaft bedarf nach dem Prinzip der begrenzten Einzelmächtigung einer ausdrücklichen Kompetenzübertragung, innerhalb derer sie tätig werden kann (Art. 5 Abs. 2 EUV).³⁰ Hinzu kommt, dass die Gemeinschaft nach dem Subsidiaritätsprinzip nur tätig werden darf, sofern hierdurch eine höhere Effektivität erreicht wird, als durch vergleichbare nationale Maßnahmen (Art. 5 Abs. 3 EUV). Zwar lassen sich in mehreren Artikeln des EUV und des AEUV diverse Regelungsgegenstände mit steuerlichem Bezug finden, welche aber nicht unmittelbar die Unternehmenssteuern betreffen.³¹ Daraus folgt, dass die Steuerrechtsordnungen der einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich ausgestaltet bleiben und es kein gemeinschaftseigenes Unternehmenssteuerrecht gibt.³²

Tatsächlich ist es so, dass die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts durch nationale Gesetzesänderungen übernommen werden. Das Gemeinschaftsrecht ist in seinen Auswirkungen nicht auf die Bereiche beschränkt, die gerade der Harmonisierung durch einzelne Rechtsakte unterliegen. Vielmehr wirkt das Gemeinschaftsrecht auch in solche Rechtsbereiche, die bislang nicht Gegenstand gezielter Harmonisierungsmaßnahmen sind.³³ Bei der Übernahme des Gemeinschaftsrechts dürfen sich die nationalen Gesetzgeber nicht auf grenzüberschreitende Sachverhalte beschränken, sondern haben immer auch den reinen Inlandsfall zu behandeln; die Ungleichbehandlung von reinen Inlands-

²⁸ Vgl. hierzu bereits: Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschafts- und Finanzfragen“ vom 1. Dezember 1997 zur Steuerpolitik, ABIEG Nr. C 2 vom 06.01.1998, S. 1; Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung, ABIEG Nr. C 384 vom 10.12.1998, S. 3 ff.

²⁹ *Brombach-Krüger*, Ubg 2009, S. 335.

³⁰ Siehe auch: Art. 13 Abs. 2, 16 Abs. 1 und 17 Abs. 1 EUV sowie Art. 288, 290 und 291 AEUV.

³¹ Beispielhaft: Art. 13 AEUV (Doppelbesteuerung), Art. 28 und 30 AEUV (Zölle), Art. 107 AEUV (Beihilfiverbot) sowie Art. 110 ff. AEUV (indirekte Steuern).

³² *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, S. 139.

³³ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rz. 3.59.

fällen zu Fallkonstellationen mit irgendwie gearteten Auslandsbezügen verstoßen regelmäßig gegen das Diskriminierungsverbot.³⁴

III. Grundlagen im primären Gemeinschaftsrecht

Das europäische Gemeinschaftsrecht wirkt vielfältig in nationales Recht und damit auch in deutsches Steuerrecht hinein. Den Mitgliedstaaten ist zwar trotz fortschreitender europäischer Integration grundsätzlich die Steuerhoheit verblieben, gleichwohl beeinflusst das Gemeinschaftsrecht die Gestaltung der nationalen Steuervorschriften und begrenzt die Dispositionsbefugnis der Mitgliedstaaten.³⁵ Die gemeinschaftsrechtliche Einstrahlung in nationales Steuerrecht erfolgt zunächst über die Grundfreiheiten des AEUV.³⁶ Die weitere gemeinschaftsrechtliche Einwirkung folgt aus den Harmonisierungsermächtigungen der zuständigen Gemeinschaftsorgane.

1. Überblick

Die Europäische Union ist eine Rechtsgemeinschaft freiheitlicher, demokratischer Rechtsstaaten und somit in all ihren Handlungen dem Recht verpflichtet.³⁷ Sie verfügt über eine selbstständige Normenhierarchie. An der Spitze dieser Normenhierarchie steht das primäre Gemeinschaftsrecht, welches die Grundlage des von den Gemeinschaftsorganen erlassenen sekundären Gemeinschaftsrechts bildet.³⁸ Dem primären Gemeinschaftsrecht gebührt der hierarchische Vorrang gegenüber dem sekundären Gemeinschaftsrecht.³⁹

Dem primären Gemeinschaftsrecht werden die Gründungsverträge, allgemeine Rechtsgrundsätze sowie das gemeinschaftsrechtliche Gewohnheitsrecht zugeordnet. Nach verbreiteter Auffassung handelt es sich um das von den Mitgliedstaaten unmittelbar geschaffene Recht.⁴⁰

Das primäre Gemeinschaftsrecht richtet sich weitgehend an die Organe der Gemeinschaft sowie die Mitgliedstaaten. Rechte und Pflichten der einzelnen Bürger in den Mit-

³⁴ EuGH, Urteile vom 27.06.1996 – C-107/94 (*Asscher*), Slg. 1996, I-3113; vom 12.06.2003 – C-234/01 (*Gerritse*), Slg. 2003, I-5945, vom 06.03.2007 – C-292/04 (*Meilicke*), Slg. 2007, I-1835.

³⁵ Klein, in: Lehner, Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, DStJG 1996, S. 7.

³⁶ Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, S. 368 ff.

³⁷ Hallstein, Die Europäische Gemeinschaft, S. 51.

³⁸ Streinz, Europarecht, Rz. 4; Herdegen, Europarecht, Rz. 160.

³⁹ Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, S. 141.

⁴⁰ Statt aller Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, S. 13.