



# MASTER THESIS | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Wege aus der Einstimmigkeit in der europäischen Steuerpolitik

verfasst von | submitted by

Mag.rer.soc.oec. Dr.rer.soc.oec. Claudia Anselmi

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of  
Master of Laws (LL.M.)

Wien | Vienna, 2024

Studienkennzahl lt. Studienblatt | UA 999 082  
Degree programme code as it appears on the  
student record sheet:

Universitätslehrgang lt. Studienblatt | Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht  
Postgraduate programme as it appears on (LL.M.) [Berufsbegleitend Deutsch]  
the student record sheet:

Betreut von | Supervisor: Dr. Michael Eberhartinger

## **Abstract**

Seit dem Vertrag von Lissabon werden Rechtsakte auf europäischer Ebene überwiegend mit Mehrheitsentscheidungen verabschiedet. Das bedeutet, dass Legislativakt unter Anwendung der qualifizierten Mehrheit gemeinsam mit den beiden Gesetzgebungsorganen Europäisches Parlament und (Minister-)Rat angenommen werden.

Einer der wenigen Bereiche, welcher von dieser Regelung ausgenommen ist, ist jener der europäischen Steuerpolitik. Diese unterliegt dem besonderen Gesetzgebungsverfahren. Steuerdossiers werden somit vom Rat einstimmig angenommen, das Europäische Parlament hat kein Mitentscheidungsrecht, es wird lediglich angehört.

In den vergangenen Jahren poppt immer wieder der Ruf nach Abschaffung der Einstimmigkeit bei der Beschlussfassung in der europäischen Steuerpolitik auf, insbesondere dann, wenn beim Rat der Wirtschafts- und Finanzminister keine Einstimmigkeit über einen Legislativvorschlag gefunden werden konnte.

Die vorliegende Arbeit soll Alternativen zu der derzeitigen Regelung aufzeigen: einerseits Vorschläge, welche ohne Vertragsänderung jederzeit umzusetzen wären, andererseits Alternativen, welche eine Vertragsrevision bedürfe. Um diese Lösungsansätze zu untermauern, wird eingangs auf einige Aspekte der europäischen Steuerpolitik eingegangen.

# Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung .....	5
2. Aspekte der EU-Einstimmigkeit in Steuerangelegenheiten.....	9
2.1.Kompetenzverteilung .....	9
2.2. Rechtsgrundlage.....	10
2.2.1. Art 113 AEUV – indirekte Steuern .....	11
2.2.2. Art 115 AEUV – direkte Steuern .....	13
2.3. Subsidiarität.....	14
2.3.1. Subsidiaritätsrüge .....	16
2.3.2. Subsidiaritätsklage .....	17
2.4. Nationale Souveränität .....	18
2.5. Zusammenhalt der EU.....	20
2.6. Vetokalkulatoren .....	20
2.7. Effizienz in der Entscheidungsfindung .....	21
2.8. Europäisches Steuerrecht und Grundfreiheiten .....	23
2.9. EuGH: Quelle des EU-Steuerrechts .....	24
2.8.1. Exkurs: Europäisches Steuergericht .....	26
2.10. Rolle des Europäischen Parlaments .....	27
2.11. Mangel an Flexibilität .....	29
2.12. Beihilfenrecht.....	29
3. Alternativen im Rahmen der EU-Verträge .....	32
3.1.Alternative Rechtsgrundlagen .....	32
3.1.1. Art 50 AEUV.....	32
3.1.2. Art 116 AEUV .....	34
3.1.3. Art 325 AEUV .....	37
3.2. Passarelle-Klausel/Brückenklausel .....	38
3.3. Verstärkte Zusammenarbeit.....	41
3.4. Opt-out-Klauseln .....	44
3.5. Sunset clause bei Legislativakten.....	45
3.5.1. Zeitliche begrenzte Steuermaßnahmen .....	45
3.5.2. Überprüfung und Anpassung.....	47
3.5.3. Integration in bestehende Gesetze .....	50
3.5.4. Performance-basierte Klauseln.....	50
3.6. Soft law .....	51
3.7. Die Flexibilitätsklausel des Art 352 AEUV .....	53
3.8. Delegierte Rechtsakte .....	54

4. Alternativen mit Vertragsrevisionen .....	55
4.1. Generelle Einführung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahren mit qualifizierter Mehrheit .....	55
4.2. Geteiltes Gesetzgebungsverfahren - Qualifizierte Mehrheit bei Modifikation und Aufhebung .....	55
4.3. Notbremse .....	57
5. Schlussbetrachtungen .....	60
Literaturverzeichnis .....	64
Abkürzungsverzeichnis .....	69

# 1. EINLEITUNG

Im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren werden europäische Rechtsakte vom Rat der Europäischen Union (Ministerrat) gemeinsam mit dem Europäischen Parlament erlassen. Gemäß Art 16 Abs 3 EUV beschließt der Rat mit qualifizierter Mehrheit, das bedeutet mit

- mindestens 55 % der Mitglieder des Rates
- gebildet aus mindestens 15 Mitgliedern, sofern die von diesem vertretenen Mitgliedstaaten
- mindestens 65 % der Bevölkerung der Union ausmachen.<sup>1</sup>

Seit Beginn der Europäischen Union/Gemeinschaft wurde der Anwendungsbereich der Einstimmigkeit im Rat kontinuierlich verringert und jener der Mehrheitsentscheidungen ausgeweitet.<sup>2</sup> Mit dem Vertrag von Lissabon<sup>3</sup> wurden die Anwendungsbereich der qualifizierte Mehrheit deutlich erweitert.<sup>4</sup> Die verbleibenden Politikbereiche, welche der Einstimmigkeit unterliegen, sind vollständig in den Verträgen aufgelistet.<sup>5</sup> Darunter auch die Steuerpolitik, welche einem besonderen Gesetzgebungsverfahren nach Art 113 bzw 115 AEUV unterliegen. Das Einstimmigkeitsprinzip besagt, dass eine Entscheidung unter allen anwesenden Stimmberechtigten einstimmig, das bedeutet ohne Gegenstimme, erfolgt.<sup>6</sup> Stimmenthaltung verhindert nicht die Annahme von Beschlüssen, für die Einstimmigkeit vorgesehen ist<sup>7</sup>. Beim besonderen Gesetzgebungsverfahren gem Art 289 Abs 2 AEUV, welches in der europäischen Steuerpolitik zur Anwendung kommt, entscheidet einzig der Rat in der jeweiligen Zusammensetzung (ECOFIN – Rat Wirtschaft und Finanzen). Das Parlament ist in diesem Fall kein Co-Gesetzgeber, sondern muss lediglich konsultiert werden. Es kann einen Gesetzgebungsvorschlag

---

<sup>1</sup> Vgl. Art 16 Abs 4 EUV

<sup>2</sup> Mintel, 2

<sup>3</sup> Ab 2007, C 306 v. 17. Dezember 2007; konsolidierte Fassung AbI 2016 L 150 v. 7. Juni 2016; Der Vertrag von Lissabon wurde am 13. Dezember 2007 in Lissabon unterzeichnet und trat am 1. Dezember 2009 in Kraft. Vgl. Art 6 Abs 2 Vertrag von Lissabon 2007

<sup>4</sup> [Vertragliche Grundlagen – BMEIA - Außenministerium Österreich](#) Zugriff am 21.11.2024

<sup>5</sup> [Einstimmigkeit - EUR-Lex](#) Zugriff am 21.11.2024

<sup>6</sup> [Parlamentarische Materialien](#) Zugriff am 21.11.2024

<sup>7</sup> [Einstimmigkeit - Consilium](#) Zugriff am 21.11.2024

entweder billigen, ablehnen oder ändern. Der Rat muss bei seiner Entscheidung die Stellungnahme des Parlaments nicht berücksichtigen.<sup>8</sup>

*„Ich möchte, dass wir in wichtigen Binnenmarktfragen öfter und einfacher im Rat mit qualifizierter Mehrheit entscheiden unter gleichberechtigter Mitwirkung des Europäischen Parlaments. (...) Ich bin dafür, bei Beschlüssen über die gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage, über die Mehrwertsteuer, über eine faire Besteuerung der Digitalwirtschaft und über die Finanztransaktionssteuer die Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit einzuführen.“*

Jean Claude Juncker, 2017<sup>9</sup>

*„Dort, wo heute Einstimmigkeit erforderlich ist, wächst aber mit jedem weiteren Mitgliedstaat auch das Risiko, dass ein einzelnes Land mit seinem Veto alle anderen am Vorankommen hindert.“*

Olaf Scholz, 2022<sup>10</sup>

*„Die Einstimmigkeit bei Steuerfragen ist extrem wichtig. Es geht hier um die Souveränität der Länder.“*

Pierre Gramegna, 2019<sup>11</sup>

*„Für die Kommission stellt sich weniger die Frage, ob eine Abkehr von der einstimmigen Beschlussfassung in der Steuerpolitik erfolgen sollte, sondern vielmehr, wie und wann dies geschehen soll.“*

Europäische Kommission, 2019<sup>12</sup>

*„I am convinced that the way in which tax rules are adopted in the European Union needs urgent modernisation. ... I would therefore like to discuss why we want to move gradually from unanimity to qualified majority voting in tax matters and why I consider that this change must happen rather sooner than later.“*

Pierre Moscovici, 2019<sup>13</sup>

*„... bekräftigte der schwedischer Riksdag, wie wichtig das Erfordernis der Einstimmigkeit im Bereich der Besteuerung sei.“<sup>14</sup>*

---

<sup>8</sup> [Legislativbefugnis](#) Zugriff am 21.11.2024

<sup>9</sup> Präsident der Europäischen Kommission (2014-2019) Jean-Claude Juncker; Rede zur Lage der Union 2017; [REDE ZUR LAGE DER UNION 2017 \(europa.eu\)](#) Zugriff am 7.10.2024

<sup>10</sup> Europa-Rede vom deutschen Bundeskanzler Olaf Scholz 2022 in Prag

[Europa-Rede von Kanzler Scholz in Prag | Bundesregierung](#) Zugriff am 7.10.2024

<sup>11</sup> Luxemburgs Finanzminister (2013-2022) Pierre Gramegna

[Steuer-Mehrheitsentscheide in der EU | Steuern | Haufe](#) Zugriff am 7.10.2024

<sup>12</sup> Mitteilung der EK „Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik“, COM(2019)8,13

<sup>13</sup> Pierre Moscovici, Mitglied der Europäischen Kommission für Wirtschafts- und Währung sowie für Steuern und Zollunion (2014-2019); Rede vom 21. Februar 2019, Bruegel

[Reforming decision-making for EU taxation policy \(bruegel.org\)](#)

<sup>14</sup> Vgl. COM (2022)366 final, Bericht der Kommission, Jahresbericht 2021 über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit und die Beziehungen zu den nationalen Parlamenten

*„Das Einstimmigkeitsprinzip bei Entscheidungen der Mitgliedstaaten führt zu Blockaden, Erpressungen und Handlungsunfähigkeit der gesamten EU. Wer eine bessere und handlungsfähigere EU will, muss die Beschlussmechanismen ändern.“*

Othmar Karas, 2018<sup>15</sup>

*„The idea that is being floated by the European Commission on ending unanimity on tax matters in the Council of the European Union is not just a matter of sovereignty but more important about the possible use of force when the power of conviction is lacking.“*

Edward Scicluna<sup>16</sup>, 2019

*„Wir müssen diesen letzten Rest an Einstimmigkeit bewahren, vor allem als kleines Land (...) Ja, es braucht die Einstimmigkeit.“*

Karl Nehammer, 2022<sup>17</sup>

*„Der (Anm. deutsche) Bundesrat lehnt den Vorschlag der Kommission zum schrittweisen Übergang vom derzeitigen Einstimmigkeitsprinzip im Rat in Steuersachen zur Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit im Rahmen des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens ab.“<sup>18</sup>*

*„Die Steuersouveränität ist für viele Mitgliedstaaten von größter Bedeutung. Die Einstimmigkeitsregel führt oft zu einer schnelleren Entscheidungsfindung.“*  
Eugen Orlando Teodorovici<sup>19</sup>, 2019

Der Rat der EU (Wirtschaft und Finanzen) verweist, „dass bei allen künftigen Maßnahmen die folgenden Grundsätze und rechtlichen Überlegungen berücksichtigt werden sollten: Kosteneffizienz, Verhältnismäßigkeit, Rechtssicherheit, Einstimmigkeit, ...“<sup>20</sup>

---

<sup>15</sup> Vizepräsident des Europäischen Parlaments (2012-2014, 2019-2023) Othmar Karas  
OTS0164 v. 11. Dezember 2018

[Karas: Einstimmigkeit führt zu Blockaden, Erpressungen und Handlungsunfähigkeit | ÖVP-Bundesparteileitung, 11.12.2018 \(ots.at\)](#) (Zugriff am 7.10.2024)

<sup>16</sup> Finanzminister Malta (2013-2020)

[PRESS RELEASE BY THE MINISTRY FOR FINANCE: Better to have convincing tax proposals rather than resorting to abolishing unanimity on tax matters – Minister for Finance Edward Scicluna \(gov.mt\)](#) Zugriff am 7.10.2024

<sup>17</sup> 30. Mai 2022 EU-Hauptausschuss; 12560/J XXVII. GP

[Parlamentarische Materialien](#) Zugriff am 21.11.2024

<sup>18</sup> Empfehlung der Ausschüsse zu Punkt 30 der 977. Sitzung des Bundesrates am 17. Mai 2019; [Microsoft Word - 0031-1-19=977.BR-17.05.19.doc \(bundesrat.de\)](#)

Zugriff am 7.10.2024

<sup>19</sup> Finanzminister Rumänien 2018/2019

<sup>20</sup> Entwurf von Schlussfolgerungen des Rates zu Verbesserung der derzeitigen Mehrwertsteuervorschriften der EU für grenzüberschreitende Umsätze; 7.10.2016; FISC 145; 12764/16

Die Abschaffung der Einstimmigkeit in europäischen Steuerangelegenheiten beschäftigt seit Jahren vorwiegend politische Akteure, aber auch die Beamtenchaft der Europäischen Kommission (EK) sowie die nationalen Behörden. Oder anders ausgedrückt: Die Forderung Mehrheitsentscheidungen auch auf die Steuerpolitik auszudehnen, poppt immer wieder in der Debatte um die Handlungsfähigkeit der Union auf. Fraglich ist, ob die europäische Steuerpolitik problematisch ist, weil sie der Einstimmigkeit unterliegt, oder ist dies umgekehrt: Unterliegt sie der Einstimmigkeit, weil sie besonders problematisch ist.<sup>21</sup> Welche Argumente sprechen für die Beibehaltung dieses Prinzips, welche dagegen? Welche Alternativen gibt es innerhalb des derzeitigen Regelwerks der EU und welche bedürften einer Vertragsrevision? Auf diese Fragen sollen die folgenden Ausführungen Antworten geben.

---

<sup>21</sup> Genschel, 18

## **2. ASPEKTE DER EU-EINSTIMMIGKEIT IN STEUERANGELEGENHEITEN**

Bevor auf die Alternativen zur Einstimmigkeit im europäischen Legislativverfahren im Steuerbereich eingegangen wird, sollen einige Aspekte zur Unterstützung der Lösungsansätze dargelegt werden.

### **2.1. KOMPETENZVERTEILUNG**

Die EU verfügt über keine Kompetenz-Kompetenz. Die Mitgliedstaaten statten die Union mit bestimmten Rechtssetzungs-, Verwaltungs- und Rechtsprechungskompetenzen aus. Für die Abgrenzung der Zuständigkeit der EU wird der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung (Art 5 Abs 1 EUV) herangezogen. Jene Zuständigkeiten, welche die Mitgliedstaaten der EU in den Verträgen übertragen haben, werden in den Art 2 bis 6 EUV normiert. Jene Zuständigkeiten, welche der Union nicht in den Verträgen übertragen wurden, verbleiben bei den Mitgliedstaaten. Es wird zwischen drei Gruppen der Übertragung von Zuständigkeit unterschieden:<sup>22</sup>

1. Die Union hat die ausschließliche Zuständigkeit (Art 2 Abs 1 AEUV; taxative Aufzählung in Art 3 Abs 1 AEUV)
2. Geteilte Zuständigkeit (Art 2 Abs 2 AEUV bzw taxative Aufzählung in Art 4 Abs 2 AEUV)
3. Unterstützende Zuständigkeit (Art 2 Abs 5 AEUV bzw Art 6 AEUV)

Dass die Steuerpolitik in keiner dieser drei Kategorien Erwähnung findet, bedeutet nicht, dass der Union in diesem Bereich keine Kompetenz übertragen wurde. Bei den Art 113 und 115 AEUV, welche die Regelungen betreffend Steuerpolitik normieren, wird auf den Binnenmarkt Bezug genommen und somit wird dieser Politikbereich der geteilten Zuständigkeit zugeordnet. Das bedeutet, dass die Mitgliedstaaten neben der Union gesetzgeberisch tätig werden und somit auch verbindliche Rechtsakte erlassen.<sup>23</sup> Dies jedoch nur so lange, als die Union ihre Zuständigkeit

---

<sup>22</sup> Erstmals wurde im Vertrag von Lissabon die Zuständigkeiten der Union geklärt und in drei Arten eingeteilt.

<sup>23</sup> Vgl. Art 2 Abs 2 S 1 AEUV

ausübt, oder sich dazu entscheiden hat, diese nicht mehr auszuüben.<sup>24</sup> Mit anderen Worten werden die verbleibenden Kompetenzen der Mitgliedstaaten, welche durch das Primärrecht determiniert werden, durch die Reichweite des Sekundärrechts bestimmt.

Würde ein Abgehen von der Einstimmigkeit in Steuerfragen eine Veränderung der Kompetenzverteilung mit sich ziehen?

Die Einstimmigkeit impliziert, dass kein Mitgliedstaat steuerliche Änderungen gegen seinen politischen Willen zu akzeptieren hat.<sup>25</sup> Das bedeutet, dass die Kompetenzzuweisung beim Mitgliedstaat liegt und er mit seiner Zustimmung zu einem Legislativakt seine Kompetenz an die Union überträgt, welche sodann mehr Entscheidungsbefugnisse und Handlungsspielraum in diesem Bereich erlangen würde, insbesondere das Europäische Parlament im Wege des ordentlichen Gesetzgebungsprozesses. Die Übertragung weiterer Zuständigkeiten auf die europäische Ebene kann aus demokratietheoretischer Sicht bedenklich sein, da dies häufig eine zunehmende Distanzierung der Bürgerinnen und Bürger von politischen Entscheidungsprozessen zur Folge haben könnte.<sup>26</sup> Speziell im Bereich der europäischen Steuerpolitik kommt zum Ausdruck, dass Kompetenzfragen schlussendlich Machtfragen sind.

Abschließend sei noch auf das Protokoll Nr. 38 zum Vertrag von Lissabon hingewiesen, indem festgehalten wird, dass

*„für keinen Mitgliedstaat irgendeine Änderung in Bezug auf den Umfang und die Ausübung der Zuständigkeiten der Europäischen Union im Bereich der Steuerpolitik erfolgt“.*<sup>27</sup>

## **2.2. RECHTSGRUNDLAGE**

Die Wahl der passenden rechtlichen Grundlage ist von großer Wichtigkeit, da sie das Legislativverfahren determiniert und somit das Erfordernis der Einstimmigkeit für die Verabschiedung des Legislativaktes festsetzt. Es stehen gemäß den Verträgen grundsätzlich zwei Instrumente zur Verwirklichung der Steuerpolitik zur Verfügung: Einerseits die

---

<sup>24</sup> Vgl. Art 2 Abs 2 S 2 und 3 AEUV

<sup>25</sup> Monatsbericht, 54

<sup>26</sup> Bültmann-Hinz, 4 und 5

<sup>27</sup> Protokoll Nr. 38 zu den Anliegen der irischen Bevölkerung bezüglich des Vertrags von Lissabon; Titel II Steuerwesen, Art 2

Diskriminierungsverbote, andererseits die Harmonisierungsgebote.<sup>28</sup> Beide sind zwei selbständige Instrumente. Auf die Diskriminierungsverbote der Art 110 ff AEUV wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen.

Hingegen sind die Harmonisierungsgebote der Art 113 und 115 AEUV von zentraler Bedeutung im Bereich der europäischen Steuergestaltung. Die Rechtsgrundlage ist nicht nur ausschlaggebend für den Abstimmungsmodus im Ministerrat, sondern auch über die Miteinbeziehung des Europäischen Parlaments sowie die Anhörungsrechte weiterer Institutionen wie jenes des Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschusses.

Art 114 AEUV, welcher wie Art 115 AEUV dem Kapitel Angleichung der Rechtsvorschriften untergeordnet ist, findet in dieser Arbeit keine Beachtung, da dieser in Abs 2 für die Bestimmungen über die Steuern eine Bereichsausnahme vorsieht.<sup>29</sup> Weitere Bestimmungen, welche primärrechtliche Steuersouveränität aufweisen, sind:

- Art 173 Abs 3 UAbs 2 AEUV (Verbot für steuerliche Vorschriften bezüglich Rechte und Interessen der Arbeitnehmer)
- Art 192 Abs 2 UAbs 1 lit a (Besonderes Gesetzgebungsverfahren mit Einstimmigkeitserfordernis für steuerliche Maßnahmen im Bereich der Umwelt)
- Art 194 Abs 3 AEUV (Besonderes Gesetzgebungsverfahren mit Einstimmigkeitserfordernis im Bereich der Energie)

### **2.2.1. Art 113 AEUV – indirekte Steuern**

Beim Art 113 AEUV handelt es sich um einen konkreten Harmonisierungsauftrag betreffend die Rechtsvorschriften für die *Umsatzsteuern, Verbrauchsteuern und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist und Wettbewerbsverzerrungen*<sup>30</sup> vermeidet.

---

<sup>28</sup> Frenz, 904

<sup>29</sup> Sollten für direkte Steuern keine Richtlinien, sondern beispielsweise Verordnungen oder Beschlüsse erlassen werden, so müssen diese Maßnahmen nach Art 114 AEUV, welche die Voraussetzungen für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarktes verbessern, verabschiedet werden.

<sup>30</sup> Vgl. Art 113 AEUV

Art 113 AEUV stellt eine positive Harmonisierung dar und eröffnet somit einen positiven steuerpolitischen Gestaltungsraum. Dies ist im Zusammenhang mit Art 110 AEUV zu sehen, deren Bestimmungen ein gewisses Abwehrinstrument gegen nationale Wettbewerbsverzerrungen aufzeigt und insofern eine negative Integrationsmaßnahme darstellt.<sup>31</sup>

Wie bereits erwähnt<sup>32</sup>, handelt es sich hierbei um eine mit den Mitgliedstaaten geteilte Zuständigkeit nach Art 2 Abs 2 AEUV bzw. Art 4 Abs 2 AEUV. Die Grenzen der Unionszuständigkeit sind einerseits die allgemein gehaltenen Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsprinzipien und speziell für Art 113 AEUV der Vorbehalt der Binnenmarktzielsetzung.

Art 113 AEUV lässt dem Gesetzgeber freie Wahl hinsichtlich der Handlungsform des Art 288 AEUV, mit anderen Worten er kann für die Ausübung der Zuständigkeit Verordnungen, Richtlinien, Beschlüsse, Empfehlungen und Stellungnahmen erlassen. Wobei ein typisches Instrument der Harmonisierung die Richtlinie ist, welche die Mitgliedstaaten hinsichtlich des zu erreichenden Ziels bindet, bei der innerstaatlichen Transformation jedoch einen Gestaltungsspielraum lässt.<sup>33</sup> Dies ist auch dem Subsidiaritätsprinzip geschuldet<sup>34</sup>, denn eine vollständige Harmonisierung der nationalen Steuersysteme, bei der den nationalen Gesetzgebern dieser Gestaltungsspielraum entzogen wird, ist vermutlich mit der Zielsetzung nicht vereinbar.<sup>35 36</sup> Wobei der Harmonisierungsauftrag bei den indirekten Steuern in den Verträgen nicht ausdrücklich definiert wird.

---

<sup>31</sup> Sutter/Gurtner, Art 113 AEUV

<sup>32</sup> Vgl. Kapitel über Kompetenzverteilung

<sup>33</sup> Gellert Art 113 AEUV

<sup>34</sup> Sutter/Gurtner Art 113 AEUV

<sup>35</sup> Gellert Art. 113 AEUV

<sup>36</sup> In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass in Art 113 AEUV sämtliche Rechtsnormformen gem Art 288 AEUV Anwendung finden. Gleichzeitig wird jedoch auch normiert, dass die zu erlassenen Normen unter ein besonderes Gesetzgebungsverfahren fallen, womit wohl nur Richtlinien, Verordnungen und Beschlüsse zu subsumieren sind. Vgl. Sutter/Gurtner in Jaeger/Stöger, Art 113

Die Europäische Kommission hat diesbezüglich ihre eigene Interpretation und sieht lediglich die Richtlinie als vorgesehenes Instrument an. „Es wird eine Richtlinie vorgeschlagen, die das einzige gemäß Artikel 113 AEUV vorgesehene Instrument ist.“ (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen; COM (2018), 148 v. 21.3.2018; 19). Hingegen normiert Art 115 AEUV für direkte Steuern ausschließlich die Richtlinie als Rechtsnorm.

Nach Auffassung eines Teils der Literatur gewährt Art 113 AEUV dem Rat nicht die Befugnis neue Steuern im Rahmen der Harmonisierung einzuführen. Das bedeutet, dass Art 113 AEUV keine Legitimation für ein Steuerfindungsrecht normiert. Mit anderen Worten: Art 113 AEUV kann nicht herangezogen werden, um neue Steuern zu schaffen.<sup>37</sup> <sup>38</sup>

### **2.2.2. Art 115 AEUV – direkte Steuern**

Die Norm für direkte Steuern sieht im Vergleich zu Art 113 keine explizite Ermächtigung zu einer Harmonisierung vor. Hierbei handelt es sich nicht um eine ausdrückliche steuerrechtliche Harmonisierungskompetenz der EU, sondern um die Kompetenz zur Harmonisierung des Binnenmarktes.

Art 115 AEUV begründet – wie Art 113 AEUV – eine geteilte Zuständigkeit der Union mit den Mitgliedstaaten. Hingegen zu Art 113 AEUV sind bei den direkten Steuern lediglich Richtlinien (Art 288 Abs 3 AEUV) als Handlungsform zur Rechtsangleichung normiert. Art 115 AEUV ist unter dem Funktionsvorbehalt des Binnenmarktes anwendbar, was bedeutet, dass Hindernisse für den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital zwischen den Mitgliedstaaten aus Unterschieden des nationalen Rechts zu beseitigen sind. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH dient die Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften dazu, die sich aus der Unterschiedlichkeit der Vorschriften ergebenden Hindernisse aller Art zu mildern.<sup>39</sup> Setzt diese Angleichung damit notwendigerweise voraus, dass in den Mitgliedstaaten bereits unterschiedliche Regelungen bestehen? Der EuGH verneint explizit diese Voraussetzung.<sup>40</sup> <sup>41</sup> Es geht hierbei nicht um einen Abbau von Unterschieden, sondern um eine Optimierung der wirtschaftlichen Zustände. Diese Anpassungen können auch „präventiv“ erfolgen, selbst wenn in den einzelnen Mitgliedstaaten noch keine nationalen

---

<sup>37</sup> Sutter/Gurtner, Art 113 AEUV

<sup>38</sup> Es wird hier lediglich auf das Steuerfindungsrecht Bezug genommen und nicht auf eine eigene EU-Steuer. Bei einer solchen hätte die EU die Rechtsetzungs- und Ertragskompetenz. Ob auch die Verwaltungskompetenz eine Kriterium darstellte, ist in der Literatur umstritten.

<sup>39</sup> C-193/80, Rz 17, ECLI:EU:C:1981:298; Kommission/Italien

<sup>40</sup> Anzinger, 141

<sup>41</sup> Eine Klarstellung durch den EuGH ist deshalb vonnöten, da in den Verträgen weder die positive Harmonisierung des Art 113 AEUV noch die Angleichung des Art 115 AEUV definiert wird.

Vorschriften existieren.<sup>42</sup> Nach der EuGH-Rechtsprechung kann einer heterogenen Entwicklung der nationalen Rechtsvorschriften dadurch vorgebeugt werden, allerdings muss ihr Entstehen wahrscheinlich sein und die fragliche Maßnahme ihre Vermeidung bezwecken.<sup>43</sup>

Art 115 AEUV diente beispielsweise als Rechtsgrundlage für die Einführung einer unionsweiten Mindeststeuer für multinationale Unternehmensgruppen:

*„In einer Union mit eng verflochtenen Volkswirtschaften ist es von Maßgeblicher Bedeutung, dass die Reform zur Einführung einer globalen Mindeststeuer auf eine hinreichend kohärente und koordinierte Weise umgesetzt wird. Angesichts des Umfangs, der Detailliertheit und der technischen Einzelheiten dieser neuen internationalen Steuervorschriften kann nur ein gemeinsamer Unionsrahmen eine Fragmentierung des Binnenmarktes bei der Umsetzung verhindern.“<sup>44</sup>*

War nun tatsächlich anzunehmen, dass mit einer heterogenen Rechtsentwicklung mit Wettbewerbsverzerrungen zu rechnen sei, wenn die Mitgliedstaaten die sehr detaillierten OECD-Vorgaben in ihre Jurisdiktionen übernehmen? War es anzunehmen, dass es zu einer starken Fragmentierung zwischen den Regelungen der einzelnen Mitgliedstaaten kommt? War eine Harmonisierung in Form einer Richtlinie im Sinne des Art 115 AEUV der einzige gangbare Weg, um etwaige Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern?<sup>45</sup> <sup>46</sup> Obwohl der Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung eingehalten wurde, scheint es, als ob die Kommission die Kompetenznormen des Art 115 AEUV mit der Zeit immer mehr ausgeweitet hat.<sup>47</sup>

## 2.3. SUBSIDIARITÄT

Das in Art 5 Abs 3 EUV festgelegte Subsidiaritätsprinzip ist auf alle Kompetenzen der Union anzuwenden, die nicht zu den in Art 3 EUV abschließend genannten Bereichen ausschließlicher Zuständigkeit gehören.

<sup>42</sup> Deutscher Bundestag, Unterabteilung Europa Fachbereich Europa, Globale Mindestbesteuerung; Europa- und verfassungsrechtliche Fragen, 2024, EU 6-3000-064/23 WE 4-3000-072/23, 18

<sup>43</sup> EuGH Rs C-58/08, Vodafone/The Queen; ECLI:EU:C:2010:321, Rn 33

<sup>44</sup> RL (EU) 2022/2523 des Rates vom 14.12.2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, AB I L 328 v. 22.12.2022, Erwagungsgrund 4

<sup>45</sup> Deutscher Bundestag, Unterabteilung Europa Fachbereich Europa, Globale Mindestbesteuerung; Europa- und verfassungsrechtliche Fragen, 2024, EU 6-3000-064/23 WE 4-3000-072/23, 21

<sup>46</sup> Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, dass nicht alle EU-Mitgliedstaaten (wie Zypern) dem sog. Inclusive Framework der OECD angehören.

<sup>47</sup> Richter, Welling, 724

Im Wesentlichen umfasst dieses Prinzip die Harmonisierungskompetenzen der Union. Die Union darf nur dann Rechtsangleichungen vornehmen, wenn die Ziele der Maßnahmen auf nationaler oder lokaler Ebene nicht ausreichend erreicht werden können (Effizienzkriterium) und besser auf Unionsebene umgesetzt werden können (Erforderlichkeitskriterium). Beide Kriterien sind mit „sondern vielmehr“ verbunden und müssen gemeinsam erfüllt sein.<sup>48</sup> In der Praxis bedeutet dies, dass die Kommission, welche das Initiativrecht für Legislativakte besitzt, als ersten Schritt die Subsidiarität zu prüfen hat. Erst im einem weiteren Schritt jene der Rechtsgrundlage. Besonders bei den direkten Steuern, geregelt durch Art 115 AEUV, gab es in den letzten Jahren Initiativen wie BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation)<sup>49</sup>, ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive) oder die Mindestbesteuerung für global tätige Unternehmen, die Debatten zur Subsidiarität auslösten.

In jüngster Vergangenheit wurde der Kommission von einigen Mitgliedstaaten vorgeworfen, ihre Kompetenzen zu überschreiten und damit auch die Subsidiarität zu verletzen. Beispielsweise hat Irland in der Rechtssache „Apple“ geltend gemacht:

*„der Beschluss der Kommission verletze fundamentale Verfassungsgrundsätze der Unionsrechtsordnung, wie sie insbesondere in den Art 4 und 5 EUV zur Regelung der Kompetenzverteilung zwischen der Union und den Mitgliedstaaten vorgesehen seien, sowie den daraus resultierenden Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten. Beim gegenwärtigen Stand des Unionsrechts falle der Bereich der direkten Besteuerung nämlich in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten.“<sup>50</sup>*

Luxemburg hat in der Rechtssache „FIAT“ ebenfalls argumentiert, die Kommission habe ihre Zuständigkeiten überschritten und gegen die Art 4 und 5 EUV verstoßen, indem sie eine verschleierte steuerliche Harmonisierung vorgenommen habe, obwohl die direkten Steuern nach Art 115 AEUV in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fielen.<sup>51</sup>

---

<sup>48</sup> König, Uwer, 107

<sup>49</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT); COM (2023) 532 v. 12.9.2023

<sup>50</sup> Peschke, 14 und darin zitierte EuG, Urteil v. 15.7.2020 – T-778/16 und T-892/16 (Irland/Kommission), ECLI:EU:T:2020:338, RN 13

<sup>51</sup> Peschke, 17 und darin zitierte EuG, Urteil v. 24.9.2019 – T-755/15 und T-759/15 (Luxemburg/Kommission),

Die Kompetenzabgrenzung, die Grenzen der Subsidiarität zwischen der Union und den Mitgliedstaaten im Bereich des Steuerrechts bedürfen in der Praxis wohl noch einer klareren Abgrenzung.

### **2.3.1. Subsidiaritätsrüge**

Das Protokoll Nr. 2 zum Vertrag von Lissabon über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit sieht in Art 6 vor, dass die nationalen Parlamente Bedenken hinsichtlich der Einhaltung dieses Prinzips vorbringen sollen. Wenn ein nationales Parlament der Auffassung ist, dass ein Vorschlag gegen das Subsidiaritätsprinzip verstößt, kann es innerhalb einer Frist von acht Wochen eine Stellungnahme, die sogenannte Subsidiaritätsrüge, verabschieden. Dies führt dazu, dass die Kommission ihren Vorschlag überprüfen und gegebenenfalls anpassen muss<sup>52</sup>. Die EK muss den Vorschlag überarbeiten, wenn die Anzahl der begründeten Stellungnahmen mindestens ein Drittel der Gesamtzahl, der den nationalen Parlamenten zugewiesenen Stimmen erreicht.<sup>53</sup> Die Entscheidung über das weitere Vorgehen muss in jedem Fall begründet werden.<sup>54</sup>

Im September 2023 stellte die Kommission im Bereich der direkten Steuern einen Richtlinienvorschlag vor, welcher einheitliche Regeln für die Körperschaftsteuerbemessung in der EU schaffen soll, um die derzeit unterschiedlichen Methoden der Mitgliedstaaten zu ersetzen (BEFIT<sup>55</sup>). Die Parlamente der Mitgliedstaaten Irland<sup>56</sup>, Malta<sup>57</sup>, Polen<sup>58</sup> und der Tschechische Republik<sup>59</sup> haben eine begründete Stellungnahme an den Rat der Europäischen Union betreffend den Prinzipien der Subsidiarität und

---

ELI:EU:T:2019:670, RN 100: „Das Großherzogtum Luxemburg macht im Wesentlichen geltend, die EK habe ihre Zuständigkeiten überschritten und gegen Art. 4 und 5 AEUV verstoßen, indem sie eine verschleierte steuerliche Harmonisierung vorgenommen habe, obwohl die direkten Steuern nach Art. 114 AEUV in die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fielen.“

<sup>52</sup> <https://www.bmeia.gv.at/themen/europapolitik/eu-gesetzgebung> Zugriff am 7.10.2024

<sup>53</sup> Hierbei spricht man von einer „Gelben Karte“.

<https://www.bmeia.gv.at/themen/europapolitik/eu-gesetzgebung> Zugriff am 7.10.2024

<sup>54</sup> [EU-Gesetzgebung – BMEIA - Außenministerium Österreich](https://www.bmeia.gv.at/themen/europapolitik/eu-gesetzgebung) Zugriff am 7.10.2024

<sup>55</sup> BEFIT: Business in Europe: Framework for Income Taxation; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa, COM (2023)532 v. 12.9.2023

<sup>56</sup> Interinstitutional File: 2023/0321(CNS) v. 15.3.2024

<sup>57</sup> Interinstitutional File: 2023/0321(CNS) v. 15.3.2024

<sup>58</sup> Interinstitutional File: 2023/0321(CNS) v. 15.3.2024

<sup>59</sup> Interinstitutional File: 2023/0321(CSN) v. 1.2.2024

Verhältnismäßigkeit zu diesem Richtlinienvorschlag gerichtet.<sup>60</sup> Sie mahnen, dass direkte Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen. Die Europäische Kommission hat hingegen die Durchbrechung dieses Grundsatzes damit gerechtfertigt, dass sich die politische Lage im Bereich der direkten Steuern geändert hat, wie beispielsweise die OECD/G20 Initiative über eine Zwei-Säulen-Lösung.<sup>61</sup> Mehr als zu hinterfragen ist in diesem Zusammenhang, ob „die politische Lage“ eine mögliche Durchbrechung des Primärrechts gerechtfertigt.

### **2.3.2. Subsidiaritätsklage**

Gemäß Art 8 Abs 1 des Subsidiaritätsprotokolls<sup>62</sup> können die Mitgliedstaaten (oder entsprechend der jeweiligen innerstaatlichen Rechtsordnung auch die nationalen Parlamente) Nichtigkeitsklage gem Art 263 AEUV wegen eines Verstoßes eines bereits beschlossenen Gesetzgebungsaktes gegen das Subsidiaritätsprinzip erheben.<sup>63</sup> Jedoch ist es realpolitisch wohl kaum vorstellbar, dass ein Mitgliedstaat eine Nichtigkeitsklage zu einem Rechtsanakt einbringt, welcher mit Einstimmigkeit von den Vertretern der Mitgliedstaaten beschlossen wurde.

Abschließend kann gesagt werden, dass die staatliche Souveränität als eine Garantie für die Autonomie und Unabhängigkeit der Mitgliedstaaten angesehen werden kann. Es ermöglicht ihnen, ihre eigenen Interessen und Präferenzen in Bezug auf die Besteuerung zu vertreten und auch zu schützen, ohne sich dem Druck anderer Mitgliedstaaten oder auch Institutionen zu unterwerfen. Dies ist auch dahingehend wichtig, da es die Flexibilität der staatlichen Steuersysteme bewahrt, welche den unterschiedlichen wirtschaftlichen und sozialen Bedingungen der Mitgliedstaaten entspricht. Das Einstimmigkeitsprinzip respektiert somit das

---

<sup>60</sup> Dass dies durchaus bemerkenswert ist, untermauert die Tatsache, dass im Jahr 2022 insgesamt 22 begründete Stellungnahmen (im Jahr 2022 waren es 34) durch nationale Parlament beim Europäischen Parlament eingingen. Bericht der Kommission; Jahresbericht 2023 über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit und die Beziehungen zu den nationalen Parlamenten COM (2023) 493 v. 25.10.2024, 2.2.

<sup>61</sup> Vgl. COM (2023) 532 BEFIT-RLV, 2

<sup>62</sup> Protokoll Nr. 2 über die Anwendung der Grundsätze der Subsidiarität und der Verhältnismäßigkeit Art 8

<sup>63</sup> Streinz, Rz 679

Subsidiaritätsprinzip, nach dem die Union nur in jenen Bereichen tätig werden soll, in denen sie einen Mehrwert gegenüber den nationalen Maßnahmen bieten kann. Oberstes Gebot der Subsidiarität sollte sein, dass die Vorteile des Integrationsgewinns die Nachteile des mitgliedstaatlichen Kompetenzverlustes überwiegen müssen.

## **2.4. NATIONALE SOUVERÄNITÄT**

„Die Steuerpolitik gehört zu den Kernbereichen der nationalen Souveränität.“ Dieser Satz wird meist als erstes genannt, um die Beibehaltung des Einstimmigkeitsprinzip in der Steuerpolitik zu untermauern. Gemäß dem Souveränitätsprinzip ist ein Staat in der Festlegung seiner Besteuerungsansprüche auf seinem Territorium in der Ausübung seiner Besteuerungsgewalt autonom.<sup>64</sup> Dies insbesondere im Hinblick auf die Bedeutung der Staatseinnahmen.<sup>65</sup> Weiters stellt die Steuerpolitik ein wichtiges makroökonomisches Instrument dar, welches den Mitgliedstaaten zur Verfügung steht. Es ermöglicht den Mitgliedstaaten ihre eigenen Interessen und Präferenzen in Bezug auf die Besteuerung zu vertreten und zu schützen, ohne sich dem Druck oder der Einmischung anderer Staaten oder Institutionen zu unterwerfen. Steuern sind von zentraler Bedeutung unter anderem für die Sicherstellung einer stabilen Wirtschaft, einer effizienten Infrastruktur und eines geordneten gesellschaftlichen Zusammenlebens.<sup>66</sup> Es bewahrt überdies die Vielfalt und Flexibilität der Steuersysteme in der EU, die den unterschiedlichen wirtschaftlichen, sozialen Bedingungen der Mitgliedstaaten entsprechen. Die Einstimmigkeit schützt somit die Mitgliedstaaten vor dem Verlust eines zentralen politischen Steuerungsinstruments.<sup>67</sup> Es ist allerdings zu hinterfragen, ob die Mitgliedstaaten nach wie vor über uneingeschränkte Souveränität in ihrer Steuerpolitik verfügen. Durch die zunehmende Globalisierung, die Euro einföhrung und Zentralisierung der Geldpolitik sowie die Notwendigkeit

---

<sup>64</sup> Bendlinger, Internationales Steuerrecht, 6

<sup>65</sup> Bültmann-Hinz, 11

<sup>66</sup> Empfehlung des deutschen Bundesrates der 977. Sitzung des Bundesrates am 17. Mai 2019

<sup>67</sup> Episkey, 32

internationaler Zusammenarbeit in Steuerfragen wird es notwendig sein, Steuersouveränität neu zu definieren.<sup>68</sup>

Es ist nicht nur die Globalisierung, die dazu führt, dass Staaten ihre Steuerpolitik an internationale Standards anpassen müssen, sondern vor allem internationale Abkommen. Verträge und Abkommen wie die OECD-Initiative zur Bekämpfung von Steuervermeidung und Steuerumgehung<sup>69</sup> erfordern, dass Staaten ihre Steuergesetze harmonisieren bzw.

Informationen austauschen. Wie ist dies mit der Steuerautonomie in Einklang zu bringen? Die Autonomie erstreckt sich auf alle Ebenen der Gewaltenteilung. Das bedeutet, dass die Mitgliedstaaten Steuergesetze erlassen, die Gesetze ausführen und zu diesen auch die Rechtsprechung tätigen. Die Mitgliedstaaten sind frei in der Wahl ihres Steuergegenstandes, die Steuerbemessungsgrundlage und des Steuertarifs. Von der Steuersouveränität ebenfalls umfasst ist eine Nichtbesteuerung.<sup>70</sup>

Demzufolge haben Mitgliedstaaten ein Besteuerungsrecht, aber keine Besteuerungspflicht.<sup>71</sup> Durch die Richtlinie zur Einführung einer globalen Mindeststeuer für multinationale Unternehmensgruppen<sup>72</sup>, deren Rechtsgrundlage auf Art 115 AEUV basiert, sind die Mitgliedstaaten verpflichtet eine solche einzuführen. Hat somit die Union ein Steuerfindungsrecht? Wurde damit den Mitgliedstaaten die Souveränität der Nichtbesteuerung genommen? Die Union verfügt derzeit über kein Steuerfindungsrecht. Sieht man davon ab, dass von den Gehältern, Löhnen und anderen Bezügen, welche sie ihren Beamten<sup>73</sup> zahlt, eine Steuer eingehoben wird, welche dem EU-Haushalt (Eigenmittel) zugeführt wird.<sup>74</sup>

---

<sup>68</sup> De la Feria, 3

<sup>69</sup> wie beispielsweise BEPS – Base Erosion and Profit Shifting oder auch das OECD/G20 Zwei-Säulen-Modell (Säule 1 betrifft die Umverteilung von Besteuerungsrechten multinationaler Unternehmensgruppen, Säule 2 regelt die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen)

<sup>70</sup> Wenn beispielsweise Mitgliedstaaten ihre Einnahmen aus Rohstoffquellen generieren und deshalb von den Bürgern keine Steuern einheben.

<sup>71</sup> Peschke, 28

<sup>72</sup> Richtlinie 2022/2523/ des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union

<sup>73</sup> Beispielsweise Beamte oder Bedienstete der EZB, EP, OLAF, EUROPOL, EK, Rat, FRONTEX, etc. Anzumerken in diesem Zusammenhang ist, dass diese Beamte und sonstige Bedienstete von innerstaatlichen Steuern auf die von der Union gezahlten Gehälter, Löhne und Bezüge befreit sind. (Protokoll Nr. 7, Art 12)

<sup>74</sup> Vgl. Protokoll Nr. 7 Über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union Art 12.

## 2.5. ZUSAMMENHALT DER EU

Mehrheitsentscheidungen in der Steuerpolitik sind für den Zusammenhalt der EU riskant. Denn einer Mehrheitsentscheidung steht meist einer Minderheit gegenüber, die die Entscheidung nicht mitträgt. Werden Entscheidungen gegen den Willen der jeweiligen Regierung gefällt und diese zur innerstaatlichen Transformation verpflichtet, liegt einerseits die alleinige politische Verantwortung bei der EU, andererseits könnten den unterlegenen Ländern hohe Kosten aufgebürdet werden. Das Erzwingen von Regelungen gegen den Widerstand einzelner Mitgliedstaaten würde die Akzeptanz europäischer Vorschriften nicht begünstigen. Das wäre für das Akzeptanz- und Imageproblem der EU nicht förderlich.<sup>75</sup> Insbesondere für kleinere oder nicht so wohlhabendere Mitgliedstaaten könnte dies zu einem Verlust an nationaler Identität und Autonomie führen.

Dies könnte EU-kritische Stimmen stärken und zu einer Spaltung führen. In letzter Konsequenz sogar dazu, dass sich nach dem Vereinigten Königreich weitere Mitgliedstaaten von der EU abwenden.<sup>76</sup> Stellte doch das Vereinigte Königreich seit 2010 bis zum Brexit jedes Jahr den am häufigsten überstimmten Mitgliedstaat dar<sup>77</sup>, insbesondere bei Abstimmungen betreffend Finanzen (25 Prozent)<sup>78</sup>. Das Vereinigte Königreich als strukturelle Minderheit als Auslöser für das Legitimationsproblem der EU.<sup>79</sup>

## 2.6. VETOKALKULATOREN

Das Einstimmigkeitsprinzip begünstigt das Handeln von Vetokalkulatoren, indem es den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumt, ihre Zustimmung zu verweigern oder zu verzögern, um so Sonderregelungen oder Zugeständnisse zu erhalten, die ihren nationalen Interessen dienen, aber die gemeinsamen

---

<sup>75</sup> Bültmann-Hinz, 4

<sup>76</sup> Friedrich Heinemann, ZEW – Leibnitz-Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung, Zugriff am 7.10.2024; [Pressemitteilung: ZEW nennt Prioritäten für die Reform von EU und Eurozone | ZEW](#)

<sup>77</sup> Ondarza,5

Insgesamt wurde das VK in diesem Zeitraum 176-mal überstimmt. Im Kontrast dazu steht Frankreich, welches im gleichen Beobachtungszeitraum 5-mal überstimmt wurde.

<sup>78</sup>Ondarza/Stürzer,6

<sup>79</sup> Mintel, 7. In diesem Zusammenhang ist weiters anzumerken, dass seit dem britischen Austritt es Ungarn ist, welches am häufigste im Rat überstimmt wurde, im Jahr 2020 gemeinsam mit Polen.

Ziele der Union untergraben.<sup>80</sup> Somit wird ein steuerliches Veto als Verhandlungsinstrument genutzt, um in einem anderen Politikbereich politische Einflussnahme oder Zugeständnisse zu erreichen.

Naheliegend, dass der Wunsch nach Mehrheitsentscheidungen damit begründet wird, „unbequeme Partner“ im Zweifelsfall überstimmen zu können. Je lauter dieser Ruf, umso entschiedener wird auch deren Widerstand.<sup>81</sup>

## 2.7. EFFIZIENZ IN DER ENTSCHEIDUNGSFINDUNG

Für eine qualifizierte Mehrheitsfindung ist es ausreichend, wenn 55 % der Mitgliedstaaten<sup>82</sup>, die gemeinsam mindestens 65 % der EU-Bevölkerung vertreten<sup>83</sup>, zustimmen. Einzelne Mitgliedstaaten verfügen über kein Vetorecht. Seit dem Vertrag von Lissabon<sup>84</sup> sind diese Abstimmungserfordernisse für die meisten Politikbereiche anwendbar.

Nach Angabe des Europäischen Parlaments betrug die durchschnittliche Dauer des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens im Zeitraum 2019 – 2021 etwa zwei Jahre<sup>85</sup>. Die Europäische Kommission ist der Auffassung, dass

---

<sup>80</sup> Im Dezember 2021 veröffentlichte die EK einen Richtlinienvorschlag zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union, dessen Grundlage in der sog. Zwei-Säulen-Lösung des inclusive frameworks der OECD/G20 ist. Während der Beratungen im Jahr 2022 signalisierte sämtliche EU-Mitgliedstaaten Zustimmung zu diesem Legislativvorschlag. Lediglich Ungarn verweigerte seine Zustimmung. Dies vor dem Hintergrund, dass aufgrund grassierenden Korruption und mangelnden rechtsstaatlicher Kontrolle Gelder aus der Kohäsionsförderung und dem EU-Corona-Wiederaufbaufond an die Regierung von Viktor Orban nicht ausgezahlt werden.

[Eskalation im Streit um EU-Gelder: Ungarn blockiert... | DiePresse.com](#)

Im Anschluss an den ECOFIN v. 6. Dezember 2022 wurde die Richtlinie im schriftlichen Verfahren angenommen. Ungarn enthielt sich der Stimme, womit Einstimmigkeit gegeben war.

[pdf \(europa.eu\)](#) (CM 5860/22 bzw interinstitutionelle Dossiers: 2022/0369; 2021/0433; 2022/0295; 2022/0414) sowie

[Ergebnis des schriftlichen Verfahrens in Bezug auf die Hilfe für die Ukraine, die Mindestbesteuerung, den Aufbauplan Ungarns und den Konditionalitätsmechanismus - Consilium \(europa.eu\)](#)

<sup>81</sup> Mintel, 7

<sup>82</sup> In der Praxis sind es derzeit 15 der 27 Mitgliedstaaten

<sup>83</sup> Art 16 EUV

<sup>84</sup> Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften; Abl. C 306 vom 17.12.2007; in Kraft seit 1.12.2009

<sup>85</sup> Mid-term Activity Report; Developments and Trends of the Ordinary Legislative Procedure [1248231-2\\_EN.pdf \(europa.eu\)](#) Zugriff am 7.10.2024

eine Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit es erlauben würde, schnellere, bessere und demokratischere Kompromisse zu erzielen.<sup>86</sup>

Die Dauer eines Legislativverfahrens hängt von mehreren, nicht immer im vorhinein beeinflussbaren, Faktoren wie die Dringlichkeit des Themas, dem politischen Willen und dem Konsens der beteiligten Akteure ab. Das ordentliche Gesetzgebungsverfahren mit Mehrheitsentscheidungen erfordert Verhandlungen, Abstimmungen und den Konsens einer ausreichenden Mehrheit.<sup>87</sup>

Doch, dass das besondere Gesetzgebungsverfahren mit Einstimmigkeit im Rat weniger effizient als das ordentliche Gesetzgebungsverfahren mit bis zu drei Lesungen im Europäischen Parlament, dem kann nicht zugestimmt werden. Beispiele aus jüngster Zeit untermauern dieses Aussage. So wurde die Richtlinie betreffend einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen innerhalb von 12 Monaten ab Veröffentlichung des Richtlinienvorschlags durch die Kommission einstimmig<sup>88</sup> im ECOFIN (Rat der Wirtschafts- und Finanzminister) verabschiedet.<sup>89</sup>

Die sog DAC7-RL<sup>90</sup> (RL betreffend Meldepflichten für Plattformen) hat innerhalb von acht Monaten ab Veröffentlichung des Richtlinienvorschlags<sup>91</sup> ihre Zustimmung von allen EU-Finanzministern erhalten.

Schlussendlich heißt es zu hinterfragen, warum die EK in ihrem Papier davon ausgeht, dass ein Beschluss mit qualifizierter Mehrheit „schneller“ sei als jener mit Einstimmigkeit sei.

---

<sup>86</sup> Mitteilung der EK „Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik“, COM (2019)8, 13

<sup>87</sup> Stellungnahmen öffentliche Anhörung Stiftung Marktwirtschaft, S.9

<sup>88</sup> Die Richtlinie wurde im schriftlichen Verfahren verabschiedet. Alle Delegationen, mit Ausnahme Ungarns, welches sich der Stimme enthielt, haben zugestimmt. Einstimmigkeit war somit gegeben.

<sup>89</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen in der Union vom 22. Dezember 2021; COM(2021)823; die Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union wurde am 14. Dezember 2022 verabschiedet und am 22. Dezember 2022 im Amtsblatt veröffentlicht; L 328

<sup>90</sup> Richtlinie v. 22.3.2021 zur Änderung der RL 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung; Abl. L 104/1 v. 25.3.2021

<sup>91</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der RL 2011/16/EU des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung v. 15.7.2020, COM(2020) 414

## 2.8. EUROPÄISCHES STEUERRECHT UND GRUNDFREIHEITEN

Die Grundfreiheiten (Warenverkehrsfreiheit<sup>92</sup>, Arbeitnehmerfreizügigkeit<sup>93</sup>, Niederlassungsfreiheit<sup>94</sup>, Dienstleistungsfreiheit<sup>95</sup> und die Kapitalfreiheit<sup>96</sup>) sind auch auf europäische Steuerangelegenheiten anzuwenden, was auf den ersten Blick vielleicht nicht klar ersichtlich ist. Denn insbesondere bei direkten Steuern hat die Union keine Reglungskompetenz. Doch der EuGH betont, dass auch in jenen Politikbereichen, in denen der Union keine Kompetenzen zugewiesen wurden, die Mitgliedstaaten auch verpflichtet sind, ihr Recht unionsrechtskonform auszustalten.<sup>97</sup> Daher sind die Grundrechte auch für jene Rechtsgebiete anzuwenden, die keine Kompetenzzuweisung an die EU vorweisen.<sup>98</sup> Der EuGH hat eine Vielzahl von Entscheidungen auf dem Gebiet des Steuerrechts verabschiedet. Als eine erste richtungsweisende Entscheidung im Bereich der Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten (direkte Steuern) sei der Fall „Schumacker“<sup>99</sup> erwähnt. Der EuGH stellt in seinem Urteil<sup>100</sup> fest, dass „*eine Diskriminierung nur darin bestehen kann, daß unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden oder daß dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird.*“ In RN 31 betont der EuGH, dass im Hinblick auf die direkten Steuern sich Gebietsansässige und Gebietsfremde in der Regel nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, was in der Rechtsprechung als „Schumacker-Doktrin“<sup>101</sup> bezeichnet wird. Es ist daher zulässig, dass der Beschäftigungsstaat die persönliche Situation eines Gebietsfremden nicht berücksichtigt<sup>102</sup>, was der EuGH auch in der Entscheidung „Gschwind“<sup>103</sup> bestätigt.

---

<sup>92</sup> Art 34 AEUV

<sup>93</sup> Art 45 AEUV

<sup>94</sup> Art 49 AEUV

<sup>95</sup> Art 56 AEUV

<sup>96</sup> Art 63 AEUV

<sup>97</sup> Europäisches Steuerrecht Roman Seer, Universität Bochum [European Taxation](#) Zugriff am 23.11.2024

<sup>98</sup> ebenda

<sup>99</sup> RS C-279/93 Bundesfinanzhof Deutschland/Roland Schumacker; ECLI:EU:C: 1995:31

<sup>100</sup> RN 30

<sup>101</sup> Pechstein, 681

<sup>102</sup> Kofler, 184

<sup>103</sup> vgl. C-391/97 Finanzgericht Köln/Frans Gschwind; ECLI:EU:C: 1999:409

Zu einer Stärkung der Niederlassungsfreiheit führte zweifellos das Urteil „Marks & Spencer“<sup>104</sup>. Denn es sieht vor, dass die im Ausland entstandenen Verluste bei der Besteuerung im Inland gewinnmindernd zu berücksichtigen sind.<sup>105</sup> Die „Cadbury Schweppes“-Entscheidung<sup>106</sup>, welche richtungsweisend für die Hinzurechnung von Gewinnen von Tochtergesellschaften in niedrig besteuerten ausländischen Staaten bei der Bemessung der Körperschaftsteuer ist, war ausschlaggebend dafür, dass bei der Umsetzung der OECD-Vorgaben für einen Mindestkörperschaftsteuersatz im Jahr 2022 auch rein national agierende Unternehmen in den EU-weiten Anwendungsbereich aufgenommen wurden.<sup>107</sup>

## **2.9. EUGH: QUELLE DES EU-STEUERRECHTS**

Der EuGH trägt durch eine einheitliche Auslegung und Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften zu Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit bei. Im Steuerrecht kommt dem eine bedeutende Rolle zu, denn hier überwiegen die legislativen Regelungen in Form von Richtlinien, welche den kleinsten gemeinsamen Nenner darstellen, welche den Mitgliedstaaten einen gewissen Spielraum in der innerstaatlichen Transformation erlauben. Oder anders ausgedrückt: Es gibt Gesetzeslücken, dort wo keine Einigung möglich war; mehrdeutige Formulierungen, bei denen eine Einigung nur unter der Bedingung möglich war, dass der Wortlaut unterschiedliche rechtliche Auslegungen zulässt.<sup>108</sup>

Eine zentrale Rolle spielen dabei die Vorabentscheidungsersuchen gem Art 276 AEUV der nationalen Gerichte.

---

<sup>104</sup> EuGH RS C-466/03 Marks & Spencer/David Halsey; ECLI:EU:C: 2005:763

<sup>105</sup> Vgl. dazu RN 33 des Urteils: „*Ist eine solche Vergünstigung im Hinblick auf Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft, die im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft nicht wirtschaftlich tätig ist, ausgeschlossen, so ist dies geeignet, die Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu behindern, da sie dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten wird.*“

<sup>106</sup> EuGH RS C-196/04 Cadbury Schweppes/Commissioners of Inland Revenue ECLI:EU:C: 2006:544

<sup>107</sup> Vgl. RL EU 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union im Vergleich zu OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung; Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft – GloBE-Mustervorschriften (Säule 2) Inclusive Framework on BEPS, Oktober 2023

<sup>108</sup> De la Feria, 5

Die europäische Gerichtsbarkeit wird gemeinsam vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) und dem Europäischen Gericht (EuG) durchgeführt. Die bis September 2024 geltende Zuständigkeitsverteilung sah vor, dass die Auslegung europäischen (Steuer-)Rechts im Rahmen von Vorabentscheidungsersuchen allein vom EuGH erfolgte<sup>109</sup>. Da es jedoch stetig zu einem Anstieg an Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte kam und die Vielschichtigkeit der Fragestellungen zunahm, belastete dies die Kapazität des EuGH zunehmend und führte zu langen Verfahren.<sup>110</sup> Um von der Alleinstellung im Vorabentscheidungsverfahren des EuGH abzusehen, bedurfte es einer Zuständigkeitsübertragung gem. Art 256 AEUV.

Eine Änderung der Satzung des Gerichtshof der Europäischen Union trat mit 1.9.2024 in Kraft<sup>111</sup>. Und zwar sieht diese eine Übertragung der Zuständigkeit für Vorabentscheidungen vom Gerichtshof auf das Gericht vor, insbesondere in folgenden steuerlichen Bereichen: <sup>112</sup>

- Gemeinsame Mehrwertsteuersystem
- Verbrauchsteuern

Betrifft allerdings die Vorlagefrage eine Querschnittsmaterie oder eine Grundsatzfrage, so soll der EuGH weiterhin zuständig bleiben.<sup>113</sup> Den allein der EUGH ist beispielsweise für den Schutz der vier Grundfreiheiten des Binnenmarktes zuständig. Wie ergangenen Urteile (vgl Kap 2.8.) beweisen, stellt sich bei steuerlichen Maßnahmen oft die Frage, ob diese die Grundfreiheiten unzulässig einschränken. Abgrenzungsfragen, welche sich durch die Definition der Spezialgebiete ergeben, sind hier wohl vorprogrammiert.

Das Vorabentscheidungsverfahren spielt eine wesentliche Rolle für eine einheitliche Auslegung und Anwendung des Unionsrechts. Im europäischen

---

<sup>109</sup> Tagungsbericht zum Steuerrechtstag 2024 in ÖStZ 14/2024, 395

<sup>110</sup> Rezegh, 119

<sup>111</sup> [Dem Gericht der Europäischen Union wird die Zuständigkeit für Vorabentscheidungen in sechs besonderen Sachgebieten übertragen \(europa.eu\)](https://www.europa.eu/legislation-summaries/eu-law/decisions-and-orders/decisions-of-the-european-court-of-justice_en) Zugriff am 4.9.2024

<sup>112</sup> Art 50b der Satzung des EuGH sieht insgesamt sechs Bereiche vor, bei denen die Zuständigkeit nun zum EuG verlegt wurde: das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, die zolltarifliche Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur, Ausgleichs- und Unterstützungsleistungen für Fahr- und Fluggäste sowie das System für den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten.

<sup>113</sup> Rezegh, 123

Steuergesetzgebungsprozess ist die Wahl der Rechtsgrundlage von entscheidender Bedeutung.

Die Nichtigkeitsklage nach Art 263 AEUV ermöglicht es, die Rechtmäßigkeit von Handlungen der Unionsorgane zu überprüfen. Realpolitisch sind derartige Kompetenzfragen jedoch von untergeordneter Bedeutung. Denn es ist davon auszugehen, dass die Mitgliedstaaten einen von ihnen selbst beschlossenen Legislativakt wohl kaum unmittelbar beim EuGH als kompetenzwidrig mit Nichtigkeitsklage anfechten werden. Sollte der EuGH in einem Urteil – beispielsweise aufgrund einer vom Steuerpflichtigen initiierten Vorabentscheidungsfrage – einen Verstoß gegen unionsrechtliche Kompetenzen feststellen, so führt dies nicht zwangsläufig dazu, dass die entsprechende nationale Steuervorschrift aufgehoben wird. Jeder Mitgliedstaat ist darin frei, eine rechtliche Situation, die durch eine nicht zuständige Richtlinie vorgezeichnet wurde, aus eigenen steuerpolitischen Erwägungen in seine nationale Gesetzgebung zu übernehmen.<sup>114</sup>

### **2.8.1. Exkurs: Europäisches Steuergericht**

Um Kompetenz zu bündeln und Effizienz zu steigern könnte sich eine Konzentration von Steuerrechtsfällen in einem europäischen Steuergericht, einem europäischen Fachgericht für das Steuerrecht, wiederfinden<sup>115</sup>. Eine Möglichkeit wäre, einen europäischen Steuergerichtshof zu schaffen, der entweder als spezielle Abteilung des EuGH fungiert oder als eigenständiges Spezialgericht, dessen Richter über Kompetenzen sowohl im nationalen als auch im europäischen Steuerrecht verfügen.

Welche Aufgaben können an ein solches Gericht übertragen werden?

- Die Anwendung und Auslegung von EU-RL, VO oder Abkommen, die einen erheblichen grenzüberschreitenden Aspekt aufweisen
- Berufungsinstanz für Entscheidungen von nationalen Steuergerichten in EU-relevanten Steuersachen (Revision entweder auf Antrag einer Partei oder auf Vorlage eines nationalen Gerichts)

---

<sup>114</sup> Staringer, 115

<sup>115</sup> Kube, 53

- Streitbeilegungsmechanismus für Konflikte zwischen Mitgliedstaaten oder zwischen Mitgliedstaaten und der EK aufgrund verschiedener Auslegungen oder Umsetzungen des EU-Steuerrechts (Schiedsgericht)

Dies könnte dazu beitragen, Fachwissen zu bündeln und der Komplexität und Vielfalt des Steuerrechts Rechnung zu tragen, das durch das Nebeneinander der nationalen Steuerrechtsordnungen der Mitgliedstaaten gekennzeichnet ist.<sup>116</sup> Ein auf das Steuerrecht spezialisiertes Gericht könnte die Effizienz und Geschwindigkeit der Rechtsprechung erhöhen, indem es die Zuständigkeit des EuG/EuGH für Steuersachen einschränkt und sich nur auf die wichtigsten und komplexesten Fälle konzentriert, die eine Vorabentscheidung erfordern. Die Errichtung eines europäischen Steuergerichts könnte nicht nur die Rechtsstaatlichkeit und den effektiven Rechtsschutz für die Steuerpflichtigen stärken, indem es konsistente und verbindliche Urteile über steuerliche Fragen erlässt, die in mehreren Mitgliedstaaten relevant sind, sondern es könnte auch die Kooperation und den Informationsaustausch zwischen den nationalen Steuerbehörden und -gerichten verbessern, indem es als Vermittler und Schiedsrichter bei grenzüberschreitenden Steuerstreitigkeiten fungiert.

Die primärrechtliche Grundlage, um ein EU-Fachgericht für das Steuerrecht zu schaffen ist in Art. 257 AEUV normiert, welcher das Europäischen Parlament und den Rat dafür ausdrücklich ermächtigt.

Mit der (Teil-)Übertragung der Zuständigkeiten in Steuerangelegenheiten an den EuG könnte ein erster Schritt in dieser Richtung getätigt worden sein.

## **2.10. ROLLE DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS**

Vertreter des Europäischen Parlaments fordern seit Langem den Übergang der Einstimmigkeit hin zur qualifizierten Mehrheit und dies nicht nur im Bereich der Steuerpolitik, sondern in sämtlichen Politikbereiche, in denen der Rechtsetzungsweg derzeit lediglich ein Anhörungsrecht für das EP vorsieht. Wobei das primäre Augenmerk nicht auf die Aufgabe der Einstimmigkeit im Rat liegt, sondern vielmehr mit dem – in den meisten Fällen – verbundene ordentliche Gesetzgebungsverfahren, in dem das EP

---

<sup>116</sup> Kube, 53

gleichberechtigter Partner ist, mit anderen Worten Co-Gesetzgeber. Auch die Kommission sieht in der Mitentscheidung des Europäischen Parlaments „*einen umfassenden Beitrag zur Gestaltung der EU-Steuerpolitik. Unabhängig von nationalen Zwängen und Interessen könnte das Europäische Parlament neue Impulse in die Verhandlungen über Steuerfragen einbringen.*“<sup>117</sup> Diese „Unabhängigkeit von nationalen Zwängen“ könnte dahingehend interpretiert werden, dass die nationale Steuersouveränität zugunsten eines Mitspracherechts des EPs eingeengt bzw. teilweise aufgegeben werden sollte. Zu hinterfragen ist, ob dies lediglich hinsichtlich einer Ausweitung des Einflusses und Entscheidungskompetenz zu werten ist oder auch im Sinne einer europäischen Steuerpolitik. Nicht jedes Politikfeld, in dem derzeit die Einstimmigkeit zur Entscheidung notwendig ist, ist für Mehrheitsentscheidungen geeignet. Es könnte beispielsweise sinnvoll sein in jenen Bereichen, wenn die Handlungsfähigkeit der EU gegenüber Drittstaaten betroffen ist.<sup>118</sup>

Gibt es in der EU-Steuergesetzgebung ein Demokratiedefizit angesichts der Tatsache, dass dem Parlament lediglich ein Anhörungsrecht im Rahmen des besonderen Gesetzgebungsverfahrens zusteht und tatsächlich von der Verabschiedung steuerlicher Legislativakte ausgenommen ist. Fraglich ist, ob zusätzliche Kompetenzen für das EP die Demokratie stärken. Wird durch die Einbeziehung des Parlaments die Demokratie gestärkt? Im EP erfolgt die Sitzverteilung gemäß der „degressiven Proportionalität“<sup>119</sup>. Das bedeutet, dass das EP keinesfalls besser als der Rat den Willen der Unionsbürger abbildet. Die Abstimmung im Rat erfolgt nach dem Prinzip „One vote one (wo)man“.

Daher stärkt das Einstimmigkeitsprinzip bevölkerungsarme Mitgliedstaaten wie Österreich, ihr Veto durch demokratisch legitimierte Regierungen geltend zu machen.

---

<sup>117</sup> Europäische Kommission – Factsheet „Ein schrittweiser Übergang zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik – Fragen und Antworten“, 15. Jänner 2019

<sup>118</sup> Eilfort, 6

<sup>119</sup> Borchard, Rn 310

## 2.11. MANGEL AN FLEXIBILITÄT

Das Erfordernis der Einstimmigkeit führt dazu, dass einmal getroffene Entscheidungen bzw. verabschiedete Legislativakte nicht bzw. nur unter den selben Bedingungen wie sie erzeugt wurden, abgeändert bzw. aufgehoben werden können. Mit andern Worten: Einstimmig getroffene Entscheidungen können nur durch Einstimmigkeit rückgängig gemacht oder geändert werden. Dies macht die Mitgliedstaaten oft übermäßig vorsichtig unter diesen Bedingungen ihre Zustimmung zu Legislativakten zu geben. Denn sollten diese sich als fehlerhaft oder fehlgehende Regelung erweisen oder muss auf geänderte Realitäten in angemessener Zeit reagiert werden, so ist dies lediglich wieder unter Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips möglich.<sup>120</sup> Mit anderen Worten: Wenn das österreichische Regierungsmitglied mit den anderen Finanzministern über ein Harmonisierungsvorhaben über einem bestimmten Regelungsbereich entschieden haben, kann der österreichische Steuergesetzgeber seine politische Handlungsfähigkeit nur wiedergewinnen, wenn alle anderen Mitgliedstaaten dem zustimmen würden.<sup>121</sup>

## 2.12. BEIHILFENRECHT

Eine weitere Einengung der staatlichen Souveränität der Mitgliedstaaten erfolgt durch das in Art 107 ff AEUV normierte Beihilfenverbot insbesondere bei der Vergabe von steuerlichen Beihilfen bzw Steuervergünstigungen. Art 113 und 115 AEUV zielen auf das Funktionieren des Binnenmarktes ab. Hingegen kennt das Beihilfenverbot weder eine sachliche noch räumliche Beschränkung, sondern erfasst auch und gerade rein innerstaatliche Sachverhalte.<sup>122</sup> Den Mitgliedstaaten ist es jedoch nicht vollkommen untersagt Beihilfen zu gewähren, diese werden jedoch durch die EK und dem EuGH kontrolliert.

Weshalb ist das Verhältnis zwischen einer steuerlichen Vergünstigung und einer Beihilfe problematisch? Eine klassische Beihilfe ist dadurch

---

<sup>120</sup> Einstimmigkeit in Steuerfragen, 7

<sup>121</sup> Richter, Welling, 722

<sup>122</sup> Feddersen, 25

gekennzeichnet, dass es sich um eine Gewährung eines Vorteils im Sinne einer staatlichen Leistung handelt, wo hingegen im Steuerrecht ein Verzicht auf den Nachteil der Besteuerung zu beurteilen ist.<sup>123</sup> Im Lichte der EU-Beihilfenregelung sind direkte Beihilfen und steuerliche Beihilfen einer rechtlichen Gleichbehandlung zu unterziehen<sup>124</sup>. Und genau hier trifft man auf den Konflikt mit der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten. Was, wenn nun die gewährten Vorteile in der Steuerfestsetzung liegen? Beispielsweise, weil die nationale Behörde den Auslegungsspielraum zugunsten des Steuerpflichtigen ausnutzt?<sup>125</sup> Kann eine Verwaltungspraxis der Steuerbehörde zu einer rechtswidrigen Beihilfe führen?<sup>126</sup> Diese Angelegenheit fällt eindeutig in den autonomen Zuständigkeitsbereich des Mitgliedstaates. Die Kontrolle der Europäischen Kommission greift somit in die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten ein. Ist somit jede begünstigte Einzelfallentscheidung dazu geeignet als eine EU-rechtswidrigen Beihilfe eingestuft zu werden?<sup>127</sup> Können die Mitgliedstaaten bei Steuergesetzen gänzlich ausschließen, dass ein Verstoß gegen das Durchführungsverbot gem Art 108 Abs 3 Satz 3 AUEV vorliegt? Entfalten nationale Steuergesetze noch ausreichend Rechtssicherheit gegenüber den Steuerpflichtigen? Können sich Unternehmer weiterhin auf den Vertrauensschutz verlassen?<sup>128</sup> Ein solcher Kompetenzkonflikt zeigt sich auch bei fiskalischen Maßnahmen, die von den Mitgliedstaaten zur Ankurbelung ihrer Wirtschaft oder zur Unterstützung bestimmter Branchen ergriffen werden.<sup>129</sup> Steuervorteile, wie zum Beispiel reduzierte Steuersätze oder Steuererleichterungen für bestimmte Unternehmen, können als staatliche Beihilfen angesehen werden, wenn sie gezielt bestimmten Unternehmen oder Sektoren zugutekommen

---

<sup>123</sup> Steuervergünstigungen, 10

<sup>124</sup> Der EuGH hatte bereits 1974 bestätigt, dass die Zuständigkeit der Kommission für die Kontrolle staatlicher Beihilfen auch die direkten Steuern umfasst. EuGH Rs C-173/73; Italien /Kommission, ECLI:EU:C:1974:71 in De La Feria Rita, 8

<sup>125</sup> Anzumerken in diesem Zusammenhang ist, dass der Verzicht auf die Erhebung einer rechtmäßig festgesetzten Steuerschuld eine Beihilfe darstellt.

<sup>126</sup> Peschke,6

<sup>127</sup> Darunter fallen insbesondere Tax Rulings (Steuervorbescheide) oder auch Einigungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Steuerbehörde im Rahmen einer Betriebsprüfung, sog. „Steuervergleiche“; vgl. auch Peschke, 94

<sup>128</sup> Steuervergünstigungen, 10

<sup>129</sup> Beispielsweise eine Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes für selektive Branchen während der Corona-Krise.

und den Wettbewerb verzerren. Dies zu beurteilen, obliegt in erster Linie der Europäischen Kommission. Im Bereich der Beihilfenkontrolle besteht eine ausschließliche Zuständigkeit der Kommission. Konsequenterweise würde das bedeuten, dass der EK Eingriffe in die nationale Steuerpolitik gewährt werden würde. Dies tangiert unter anderem auch das europäische institutionelle Gleichgewicht. Sollte eine einheitliche Regelung der direkten Besteuerung angestrebt werden, so sollte diese Kompetenz nicht bei der Kommission alleine, sondern beim Unionsgesetzgeber liegen.

Liegt hier eine “Steuerharmonisierung durch die Hintertür des Beihilfenrechts“ vor?<sup>130</sup>

Das Anliegen der Kommission bestimmte Steuerpraktiken zu verhindern, ist nicht durch Art 107 Abs 1 AEUV zu erreichen. Das Beihilfenverbot eignet sich nicht, um einen fairen Steuerwettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten herzustellen.<sup>131</sup> Der EuGH hat unter ausdrücklicher Berufung auf die Steuersouveränität den Einsatz des Beihilfenrechts zur Überwindung der fehlenden Steuerharmonisierung blockiert:

*Die Kommission war nicht befugt, die „normale“ Besteuerung eines integrierten Unternehmens unter Missachtung der nationalen Steuervorschriften autonom festzulegen, da die von der ständigen Rechtsprechung anerkannte Autonomie eines Mitgliedstaats im Bereich der direkten Steuern nicht in vollem Umfang gewährleistet werden kann, wenn die Prüfung nach Art 107 Abs 1 AEUV in Ermangelung einer solchen Angleichungsmaßnahme nicht ausschließlich auf die vom Gesetzgeber des betreffenden Mitgliedstaats festgelegten normalen Steuervorschriften gestützt wird.“<sup>132</sup>*

---

<sup>130</sup> Peschke, 56

<sup>131</sup> Feddersen, 25

<sup>132</sup> De La Feria, 9 sowie verbundene Rs C-885/19 P und C-898/19 P, Fiat/Kommission ECLI:EU:C:2022:859, Rn 94

### **3. ALTERNATIVEN IM RAHMEN DER EU-VERTRÄGE**

#### **3.1. ALTERNATIVE RECHTSGRUNDLAGEN**

##### **3.1.1. Art 50 AEUV**

Wie bereits erwähnt ist die Wahl der Rechtsgrundlage von entscheidender Bedeutung für das anzuwendende Rechtsetzungsverfahren und die damit verbundenen Abstimmungsmodi und den involvierten EU-Organen. Ein Weg die Einstimmigkeit in Steuerfragen zu umgehen ist, dass Gesetzesinitiativen anderen Politikbereichen zugeordnet werden, deren Rechtsakte mit qualifizierter Mehrheitsentscheidung im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren zu verabschieden sind.<sup>133</sup> Eine solche Vorgangsweise dürfte nicht im Sinne der Verträge und der Mitgliedstaaten sein, obwohl dies bereits beispielsweise beim Richtlinienvorschlag zur öffentlichen Berichterstattung (pCbCR – public Country-by-Country Reporting)<sup>134</sup> für Zwecke des Steuerrechts geschah:

2016 wurde eine Richtlinie zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung<sup>135</sup> (DAC4 – Directive on Administrative Cooperation) veröffentlicht. Diese sieht vor, dass multinationale Unternehmensgruppen mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mehr als 750 Mio. Euro verpflichtet sind, nach Ländern aufgeschlüsselte Berichte an die Finanzverwaltungen zum automatischen Austausch zu übermitteln. Die verabschiedete Richtlinie ist gestützt auf die Art 113 und 115 AEUV und baut auf dem OECD-Bericht zu „Base Erosion and Profit Shifitng“ (BEPS) auf, deren Aktion 13 die Länderberichterstattung vorsieht.

Nun sollten diese Berichte der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden und die EK veröffentlichte einen Richtlinienvorschlag<sup>136</sup> zum pCbCR, worin sie festlegt: „*Artikel 50 Absatz 1 AEUV wurde für diese Initiative als geeignete*

---

<sup>133</sup> Bültmann-Hinz, 14

<sup>134</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der RL 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen; COM (2016)0107

<sup>135</sup> RL 2016/881 v. 25. Mai 2016; ABl L 146/8

<sup>136</sup> Vorschlag für eine RL zur Änderung der RL 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen; COM (2016)198; 12.4.2016

*Rechtsgrundlage befunden, da es um die Änderung einer auf dem genannten Artikel basierenden bestehend Richtlinie geht.“* Die EK verfolgt mit diesem Richtlinienvorschlag nicht das Ziel einer Rechtsangleichung auf dem Gebiet des Steuerrechts, sondern auf dem Gebiet der Unternehmensberichterstattung. Der Widerstand gegen den Wechsel der Rechtsgrundlage im Vergleich zum nicht öffentlichen CbCR war bei einigen Mitgliedstaaten groß, denn inhaltlich ist dieser Richtlinienvorschlag weitgehend deckungsgleich mit der verabschiedeten Richtlinie, welche die OECD-Maßnahmen umsetzt. (Diese sieht keine Veröffentlichung vor.) Welche Rechtsgrundlag ist nun die geeignetste für das pCbCR?

Nach rechtskräftiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der EU

*„muss die Wahl der Rechtgrundlage für eine (Unions-)Maßnahme auf objektiven Gesichtspunkten beruhen, die einer gerichtlichen Kontrolle zusteht, einschließlich des Ziels und des Inhalts dieser Maßnahme“.*<sup>137</sup>

Ziel und Inhalt beider Rechtsakte soll eine Abschreckung von Steuervermeidung sein, indem in einem Fall die Daten an die Finanzverwaltungen übermittelt werden, im andern Fall (pCbCR) der Öffentlichkeit preisgegeben werden.

Die EK hält jedoch fest, dass es sich beim Richtlinienvorschlag zum pCbCR lediglich um eine Änderung der bereits bestehenden RL über den Jahresabschluss, konsolidierte Abschlüsse und damit zusammenhängende Berichte über bestimmte Arten von Unternehmen<sup>138</sup> handelt, welche ebenfalls Art 50 AEUV als Rechtsgrundlage vorsieht.

Nach einigen Rechtsgutachten der juristischen Dienste wurde die Richtlinie, unter der Rechtsgrundlage wie von der EK vorgeschlagen mit der Rechtsgrundlage des Art 50 Abs 1 AEUV zur Niederlassungsfreiheit, im Jahr 2021 (im Trilog) beschlossen.

---

<sup>137</sup> Vgl. Urteile in C-43/12, Kommission/Parlament und Rat, EU:C:2014:298, Z 29 und angeführte Rechtsprechung; C-137/12, Kommission/Rat, EU:C:2013:675, Ziffer 52 und Rechtsprechung C-130/10, Parlament v Rat, EU:C:2012:472, Ziffer 42, C-411/06 Kommission/Parlament und Rat, EU:C:2009:518, Absatz 45 und die angeführte Rechtsprechung

<sup>138</sup> RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, Konsolidierte Abschlüsse und damit zusammenhängende Berichte über bestimmte Arten von Unternehmen, zur Änderung der RL 2006/437EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der RL des Rates 78/660/EWG und 83/349/EWG

Der rechtspolitische Disput um die korrekte Rechtsgrundlage für das pCbCR verdeutlicht die Relevanz des Einstimmigkeitsprinzips. Im Bereich der direkten Steuern führt dieses Prinzip, zusammen mit einem unzureichenden Rechtsschutz gegen Kompetenzüberschreitungen der Union, zur Überlagerung der primärrechtlich festgelegten Kompetenzordnung.<sup>139</sup> Die Änderung der Rechtsgrundlage und somit der Übergang vom besonderen Legislativverfahren mit Einstimmigkeit hin zum ordentlichen Verfahren mit qualifizierter Mehrheit hat hinsichtlich der Verfahrensdauer (sechs Jahre vom Richtlinienvorschlag<sup>140</sup> bis zur verabschiedeten Richtlinie<sup>141</sup>), der Verfahrenseffizienz und des Konsens wohl keine offensichtlichen Vorteile gebracht.

### **3.1.2. Art 116 AEUV**

Sowohl Art 113 AEUV als auch Art 115 AEUV stellen auf das Funktionieren des Binnenmarktes ab. Art 113 AEUV sieht eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften der indirekten Steuern vor, wenn dies zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Im Bereich der direkten Steuern sieht der AEUV weder ein Harmonisierungsgebot vor noch wird auf Wettbewerbsverzerrungen eingegangen. Alternativ zu Art 115 ist Art 116 AEUV heranzuziehen, welcher auf die Verzerrung der Wettbewerbsbedingungen auf dem Binnenmarkt abstellt.

Mittels Anwendung von Art 116 AEUV können Richtlinien nach dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren erlassen werden. Fungiert Art 116 AEUV (gemeinsam mit Art 117 AEUV) in gewisser Weise als „lex spezialis“ gegenüber dem allgemeinen Harmonisierungsauftrag des Art 113 AEUV für indirekte Steuern und dem Harmonisierungsgebot des Art 115 AEUV für direkte Steuern, oder ist dieser derart zu interpretieren, dass er neben Art 115 AEUV existiert und somit kein „Hierarchieunterschied“ besteht?<sup>142</sup>

---

<sup>139</sup> Anzinger, 151

<sup>140</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen; COM (2016) 198 vom 12.4.2016

<sup>141</sup> Richtlinie (EU) 2021/2101 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der RL 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen vom 24. 11.2021

<sup>142</sup> Bundestag, S. 6

Art 116 AEUV normiert:

*„Stellt die Kommission fest, dass vorhandene Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten die Wettbewerbsbedingungen auf dem Binnenmarkt verfälschen und dadurch eine Verzerrung hervorrufen, die zu beseitigen ist, so tritt sie mit den betreffenden Mitgliedstaaten in Beratungen ein.“*

*Führen diese Beratungen nicht zu Beseitigung dieser Verzerrung, so erlassen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren die erforderlichen Richtlinien. Es können alle sonstigen in den Verträgen vorgesehenen zweckdienlichen Maßnahmen erlassen werden.“*

„Stellt die Kommission fest, ...“ ist dahingehend zu interpretieren, dass es der EK obliegt, die Marktverzerrung festzustellen. Diese ist hier als Kollegialorgan angesprochen, doch wer führt tatsächlich die Untersuchungen durch? In casu kämen zwei Generaldirektionen in Frage: Die zuständige Generaldirektion für Steuern,<sup>143</sup> sowie die jene für Wettbewerb<sup>144</sup>. Da dieser Artikel bis dato noch nicht in Anspruch genommen wurde, ist diese Frage noch offen. Diese Handlungsermächtigung ist allerdings lediglich subsidiär vorgesehen, und zwar dann, wenn es den Mitgliedstaaten nicht gelingt, die Unterschiede in den Rechts- und Verwaltungsvorschriften zu beseitigen.<sup>145</sup> Bevor es zu einem Rechtssetzungsprozess kommt, muss die EK in einen Dialog mit den Mitgliedstaaten treten. In erster Linie mit jenem Mitgliedstaat, der für die von ihm gesetzten Maßnahmen für die Verzerrung verantwortlich ist und andererseits auch mit all diejenigen Mitgliedstaaten, die von den Verzerrungen betroffen sind.<sup>146</sup> Fraglich in diesem Zusammenhang ist, wie effizient ein solches Verfahren sein könnte, um rasch zu einer wirksamen Beseitigung der Verzerrung zu kommen. Würde der/die betroffene/n Mitgliedstaat/en zeitnah eigenständige Maßnahmen treffen, wie beispielsweise die die Verzerrung auslösende nationale Vorschrift

---

<sup>143</sup> 2019-2024 TAXUD (Taxation and Customs); 2024-2029 wird die Steuerpolitik auch von der Generaldirektion, welche für Klima, Netto-Null Emissionen und sauberes Wachstum zuständig ist, mitbetreuet.

<sup>144</sup> 2019-2024 COMP (Competition); 2024-2029 wird die executive Vizepräsidentin für Wettbewerb zuständig sein

<sup>145</sup> Bendlinger, Das internationale Ertragssteuerrecht der EU

<sup>146</sup> Rossi, 594

beseitigen<sup>147</sup>, so wäre die Einleitung eines ordentlichen Legislativverfahrens obsolet.

Der damalige EK-Präsident Jean Claude Juncker sprach im Mai 2017 davon, Art 116 AEUV zur Anwendung zu bringen, um Schwierigkeiten bei der einstimmigen Beschlussfassung in Steuerdossiers zu beseitigen.<sup>148</sup> Dies vor dem Hintergrund, dass Vorschläge der EK für eine Digitalsteuer und einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage im Rat noch nicht verabschiedet wurden. Die EK hielt in einer schriftlichen Beantwortung<sup>149</sup> fest, dass Art 116 als alternative Rechtsgrundlage für die Verabschiedung des Richtlinienvorschlags zur Digitalsteuer nicht in Betracht gezogen werden kann, da als Voraussetzung Unterschiede in den Vorschriften der Mitgliedstaaten festgestellt werden müssten, die die Wettbewerbsbedingungen auf dem Binnenmarkt verfälschen und dadurch eine Verzerrung hervorrufen, die zu beseitigen ist. Weiters:

*„Artikel 116 AEUV ist keine denkbare Rechtsgrundlage für Vorschläge im Bereich der Steuerharmonisierung wie die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage oder der Digitalsteuer. Einzig Artikel 113 und 115 AEUV können als Rechtsgrundlage für den Erlass von Maßnahmen zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten im Steuerbereich durch den Rat herangezogen werden.“*

Dennoch taucht immer wieder die Forderung des Einsatzes von Art 116 AEUV im Zusammenhang mit Steuerdossiers auf. Im Jahr 2022 konnte anfänglich keine Einstimmigkeit im ECOFIN zur Verabschiedung der Richtlinie für die Einführung einer Mindeststeuer für Konzerne gefunden werden. Das EP<sup>150</sup> forderte die Kommission auf, das Verfahren gemäß Artikel 116 AEUV auf dieses Dossier anzuwenden sowie Gespräche über die Anwendung der Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit in einigen Steuerangelegenheiten wieder aufzunehmen.<sup>151</sup>

---

<sup>147</sup> Rossi, 594

<sup>148</sup> Anfrage zur schriftlichen Beantwortung (EP) E-001797-19 v. 11.4.2019

<sup>149</sup> Parlamentarische Anfrage – E-001797/2019 (ASW); Antwort von Pierre Moscovici im Namen der EK vom 27.6.2019

<sup>150</sup> Entschließung des Europäischen Parlaments vom 6. Juli 2022 zu einzelstaatlichen Vетos zur Unterwanderung des globalen Steuerabkommens (2022/2734(RSP)) Abl. C 47/198 v. 7.2.2023 Rn 17

<sup>151</sup> ebenda, Rn 19

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass Art 116 AEUV wohl nicht primär geeignet ist, um umfassende EU-Steuerangelegenheiten zu harmonisieren bzw. koordinieren. Vielmehr kann Art 116 AEUV bei einer punktuellen Reaktion auf Wettbewerbsverzerrungen durch Rechtsangleichung herangezogen werden. Denn der Anwendungsbereich des Art 116 ist enger als jener der Art 113 bzw 115, da diese lediglich bereits bestehende Wettbewerbsverzerrungen beseitigen sollen und somit an bereits existente Rechtsnormen anknüpfende Rechtsangleichung gerichtet ist.<sup>152</sup> Vielmehr soll Art 116 AEUV verhindern, dass Mitgliedstaaten bestimmte Wirtschaftszweige oder (nationale) Unternehmen bevorzugen.<sup>153</sup> Die fehlende Definition gepaart mit den hohen vertraglichen Hürden sind wohl die Gründe, weshalb Art 116 AEUV bis dato noch nicht zur Anwendung gekommen ist.<sup>154</sup>

### **3.1.3. Art 325 AEUV**

Die Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit unter Anwendung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens mit einem Anhörungsrecht des Europäischen Rechnungshofs sieht Art 325 Abs 4 AEUV vor. Dieser Artikel richtet sich auf die Bekämpfung von Betrügereien, um die erforderlichen Maßnahmen deren zu setzen, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten. Der Begriff der finanziellen Interessen der Union umfasst insbesondere die im Haushaltsplan der Union ausgewiesenen Einnahmen und Ausgaben.<sup>155</sup> Da die Mehrwertsteuer zu den Eigenmitteln der EU zählt<sup>156</sup>, lassen sich auf dieser Rechtsgrundlage Maßnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs stützen.<sup>157</sup> Dies insofern, als der in

---

<sup>152</sup> Bundestag, 6

<sup>153</sup> BMF-Monatsbericht, Februar 2021; Kurzfassung der Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF zur Frage der Einstimmigkeit in Steuerfragen

<sup>154</sup> Bundesverband der Deutschen Industrie; [Artikel \(bdi.eu\)](#); abgerufen am 1.9.2024

<sup>155</sup> Zeder, Art 325 AEUV

<sup>156</sup> Zu den Eigenmittel für den EU-Haushalt zählen: Traditionelle Eigenmittel (hauptsächlich Zölle), auf der Mehrwertsteuer basierende Beiträge der Mitgliedstaaten, auf dem Bruttonationaleinkommen (BNE) basierende Beiträge der Mitgliedstaaten und nationale Beiträge, die sich auf die Menge nicht recycelter Verpackungsabfälle aus Kunststoff stützen. [Finanzierung des EU-Haushalts - Consilium \(europa.eu\)](#) abgerufen ab 4.9.2024

auch Biber, 200

<sup>157</sup> Mitteilung der Kommission „Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik“; COM(2019)8,12

Art 325 AEUV verwendete Begriff der Betrügereien einerseits den strafrechtlichen Betrug und andererseits Unregelmäßigkeiten umfasst. Und zwar nicht nur jene, welche einen Verstoß gegen das Unionsrecht darstellen, sondern auch Umgehungs- und Scheingeschäfte.<sup>158</sup> Es geht um die Verhütung und Bekämpfung von Betrug, welche der Unionsgesetzgeber mit den Rechtsakten des Art 288 AEUV entgegentreten kann. Und zwar insbesondere durch Sanktionsregelungen, welche im österreichischen Recht sowohl im gerichtlichen Strafrecht als auch im Verwaltungsstrafrecht Niederschlag finden, insbesondere im Finanzstrafgesetz. Art 325 AEUV ist ebenso die geeignete Rechtsgrundlage für Amts- und Rechtshilfe. Fazit: Art 325 AEUV ist eingeschränkt auf die Betrugsbekämpfung im Bereich der Mehrwertsteuer geeignet. Als eine generelle alternative Rechtsgrundlage für die Steuergesetzgebung kann Art 325 AEUV nicht empfohlen werden.

### **3.2. PASSARELLE-KLAUSEL/BRÜCKENKLAUSEL**

Passarelle ist Französisch und bedeutet „kleine Brücke“ bzw. „Steg“. Im Deutschen wird dafür der Ausdruck Brückenklausel verwendet. Auf Grundlage des Art. 48 EUV kann eine Änderung des Gesetzgebungsverfahrens vorgenommen werden, jedoch ohne eine formelle Änderung der EU-Verträge. Es werden demzufolge nicht die Verbandskompetenzen der EU geändert, sondern es werden Änderungen des Verfahrens bei der Inanspruchnahme bestehender Kompetenzen vorgenommen.<sup>159</sup> Was infolge auch den Wegfall einer nationalen Ratifizierung nach sich zieht, das heißt die Mitgliedstaaten müssen diese Änderung nicht einem etwaigen parlamentarischen Zustimmungsverfahren unterwerfen.

Grundsätzlich sind zwei Arten von Passarelle zu unterscheiden:<sup>160</sup>

- Die allgemeine (große) Passerelle<sup>161</sup> welche für alle Politikbereiche gilt und jene Fälle behandelt, in denen der Rat einstimmig beschließt oder

---

<sup>158</sup> Zeder, Art 325 AEUV

<sup>159</sup> Öhlinger/Konrath, Art. 23i B-VG, Rn 4

<sup>160</sup> Borchardt, Rn 555

<sup>161</sup> Vgl. Art 48 Abs 7 AEUV

in denen Gesetzgebungsakte gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren erlassen werden. Die Anwendung der Passerelle bewirkt einen Übergang von der Einstimmigkeit zur Beschlussfassung mit qualifizierter Mehrheit und von einem besonderen zu einem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren.<sup>162</sup> Deren Anwendung muss durch einen einstimmigen Beschluss des Europäischen Rates erfolgen.

- Die spezifischen Klauseln für sechs Politikbereiche:
  1. Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik Art 31 Abs 3 EUV:
  2. Familienrecht mit grenzüberschreitenden Bezügen Art 81 Abs 3
  3. Sozialpolitik Art 153 Abs 2
  4. Umweltpolitik Art 192 Abs 2 AEUV
  5. Mehrjähriger Finanzrahmen Art 312 Abs 2
  6. Verstärkte Zusammenarbeit Art 333 AEUV

Diese speziellen Klauseln unterschieden sich von der allgemeinen des Art 48 Abs 7 EUV dadurch, dass das Verfahren zur Annahme der Brückenklausel weniger streng ist. In den ersten vier Fällen entscheidet der Rat über die Passerelle-Klausel, während in den letzten beiden Fällen der Europäische Rat entscheidet<sup>163</sup>. Diese Spezialvorschriften (*lex specialis*) sind vorrangig gegenüber der allgemeinen Brückenklausel (*lex generalis*) zu behandeln.<sup>164</sup> Mit anderen Worten kommt die allgemeine Brückenklausel dann zur Anwendung, wenn eine Rechtsgrundlage im Primärrecht den Erlass von Rechtsakten im besonderen Gesetzgebungsverfahren vorsieht bzw. Einstimmigkeit anordnet und keine spezielle Passerelle zur Änderungen dieses Verfahrens enthält, die als *lex specialis* der allgemeinen Brückenklausel vorgeht.

Die partielle Anwendung der Brückenklausel auf die überwiegend steuerrechtlichen Vorschriften in Artikel 192 Abs 2 UA 2 AEUV<sup>165</sup> könnten

---

<sup>162</sup> Kotanidis, 7

<sup>163</sup> [Passerelle-Klauseln - EUR-Lex](#) Zugriff 19.10.2024

<sup>164</sup> Böttner, 386

<sup>165</sup> Artikel 192 Abs 2 UA 2 AEUV: „Der Rat kann auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments, des Wirtschafts- und Sozialausschusses und des Ausschusses der Regionen einstimmig festlegen, dass für die in Unterabsatz 1 genannten Bereiche das ordentliche Gesetzgebungsverfahren gilt.“

durchaus angedacht werden, um im Bereich des Umwelt- und Klimaschutzes<sup>166</sup> das ordentliche Gesetzgebungsverfahren zur Anwendung zu bringen. Der Rat erlässt nach einem besonderen Gesetzgebungsverfahren nach Anhörung des Europäischen Parlaments, des Wirtschafts- und Sozialausschusses, sowie des Ausschusses der Regionen einstimmig Vorschriften über überwiegend steuerlicher Art.<sup>167</sup> Eine nähere Definition von „überwiegend steuerlicher Art“ ist im AEUV nicht zu finden, es wird jedoch damit impliziert, dass das Hauptaugenmerk der umweltpolitischen Maßnahme auf der Besteuerung liegen muss.<sup>168</sup> Anzudenken in diesem Zusammenhang wären beispielsweise steuerliche Belastungen von Benzin oder aber auch steuerliche Erleichterungen im Bereich des Umweltschutzes.<sup>169</sup> Eine Abgrenzung zu treffen, dürfte jedoch auch für die Europäische Kommission als Initiator von Legislativvorschlägen nicht immer eindeutig sein.

Ist nun die generelle Brückenklausel ein geeignetes Instrument, um die Einstimmigkeit in der Steuerpolitik zu umgehen? Wenn dem so sei, warum ist sie dann in den vergangenen Jahrzehnten nicht eingesetzt worden?<sup>170</sup> Der Vertrag von Lissabon schreibt vor, dass die Brücke nur genutzt werden darf, wenn alle Mitgliedstaaten im Europäischen Rat einstimmig zustimmen und keine nationalen Parlamente Einwände erheben. Diese Einstimmigkeitspflicht macht die Passerelle praktisch unbrauchbar. Mit anderen Worten:

„Was die Abschaffung des Einstimmigkeitsprinzips betrifft, müsse dazu auch Einstimmigkeit gegeben sein, was realpolitisch nicht vorstellbar sei“, betonte Edstadler.“<sup>171</sup>

---

<sup>166</sup> Hofmeister, 37

<sup>167</sup> Vgl. Art 192 Abs 2 lit a

<sup>168</sup> Callies, S. 18

<sup>169</sup> Hoffmeister, S. 13

<sup>170</sup> [Der \(europäische\) Föderalist: Die Passerelle in den Blick nehmen: Wie eine Vertragsänderung erreicht und das Veto im Rat abgeschafft werden kann \(foederalist.eu\)](https://foederalist.eu/der-europaeische-federalist-die-passerelle-in-den-blick-nehmen-wie-eine-vertragsaenderung-erreicht-und-das-veto-im-rat-abgeschafft-werden-kann/) Zugriff am 6.9.2024

<sup>171</sup> Mag. Karoline Edtstadler (BM für EU und Verfassung Beratungen des Hauptausschusses in Angelegenheiten der Europäischen Union und Verfassung); 22. Juni 2022; IV-15 der Beilagen zu den stenografischen Protokollen des Nationalrates XXVII. GP [fname\\_1458218.pdf \(parlament.gv.at\)](https://www.parlament.gv.at/1458218.pdf)

Doch wie könnte man dieses praktisch tote Instrument des Art 48 Abs 7 UAbs 3 EUV wieder mit zum Leben bringen? Die Staats- und Regierungschefs der EU haben mit der Passerelle einen großen Ermessensspielraum. Ein Beispiel wäre, den Anwendungsbereich einzugrenzen, etwa auf spezifische Themen wie direkte oder indirekte Steuern beschränken oder auf eine bestimmte Steuerart. Denn je enger der Anwendungsbereich gewählt wird, umso leichter könnte man die Klausel aktivieren.

Eine zusätzliche Alternative wäre, die Einstimmigkeit für die Anwendung der allgemeinen Passerelle durch eine „superqualifizierte Mehrheit“ nach dem Verfahren gem Art 238 Abs 3 lit b AEUV zu ersetzen. Es wären mindestens 20 Mitgliedstaaten nötig, die mehr als 65 Prozent der Union repräsentieren und es würde verhindert werden, dass ein einzelner Mitgliedstaat die Anwendung der Brückenklausel blockieren kann.<sup>172</sup>

Die Bestimmungen des Art 353 AEUV, welche die Anwendung auf vier Schlüsselbereiche verbietet, nämlich

- Art 311 Abs 3 und 4 AEUV über die Eigenmittel der Union,
- Art 312 Abs 2 und UAbs 1 über den mehrjährigen Finanzrahmen
- Art 352 AEUV, der Flexibilitätsklausel und
- Art 354 AEUV über das Beschlussfassungsverfahren für die Anwendung von Art 7 EUV

sollten jedenfalls weiterhin von der Anwendung der Brückenklausel ausgenommen werden.

Die Passerelle-Klausel wurde im Bereich der Steuerpolitik noch nie angewandt.<sup>173</sup>

### **3.3. VERSTÄRKTE ZUSAMMENARBEIT**

Bietet die in Art 20 EUV und Art 326 ff AEUV normierte verstärkte Zusammenarbeit eine echte Alternative zur Einstimmigkeit? Gemäß Artikel 333 AEUV gibt es auch für die verstärkte Zusammenarbeit eine spezielle

---

<sup>172</sup> Duff in Der (europäischer) Föderalist; [Der \(europäische\) Föderalist: Die Passerelle in den Blick nehmen: Wie eine Vertragsänderung erreicht und das Veto im Rat abgeschafft werden kann \(foederalist.eu\)](https://foederalist.eu/der-europaeische-federalist-die-passerelle-in-den-blick-nehmen-wie-eine-vertragsanderung-erreicht-und-das-veto-im-rat-abgeschaftt-werden-kann/) Zugriff am 10.9.2024

<sup>173</sup> Europäisches Parlament; P9\_TA (2023)0269; Entschließung des EP v. 11. Juni 2023 zur Umsetzung von Passerelle-Klauseln in den EU-Verträgen, Rz 17

Brückenklausel, die den Übergang von Einstimmigkeitsentscheidungen zu Mehrheitsbeschlüssen ermöglicht. Die nicht an der verstärkten Zusammenarbeit teilnehmenden Mitgliedstaaten sind nicht stimmberechtigt.<sup>174</sup>

Ein solches Vorgehen wird jedoch nur als letzter Ausweg in Erwägung gezogen, wenn der Rat erkennt, dass das beabsichtigte Ziel auf andere Weise nicht in angemessener Zeit erreicht werden kann. Die Voraussetzungen für die verstärkte Zusammenarbeit sind insbesondere:<sup>175</sup>

- Nur im Rahmen der bestehenden Kompetenzen der EU. Es können durch die verstärkte Zusammenarbeit keine neuen Zuständigkeiten begründet werden.
  - Es müssen sich mindestens neun Mitgliedstaaten beteiligen.<sup>176</sup> Den anderen Mitgliedstaaten muss ermöglicht werden, sich später dieser Einigung anzuschließen.<sup>177</sup>
  - Die im Rahmen einer verstärkten Zusammenarbeit angenommenen Rechtsakte sind nicht Teil des Besitzstandes der EU.<sup>178</sup>

Wie bereits erwähnt, sollte die verstärkte Zusammenarbeit die ultima ratio sein. In der Regel erfordert dies zunächst das Scheitern eines Richtlinienvorschlags für alle Mitgliedstaaten.<sup>179</sup> Mit anderen Worten: Sie kommt nur bei durch den Rat festgestelltem Scheitern des beabsichtigten Vorhabens in Betracht.<sup>180</sup>

Art 326 AEUV normiert, dass die verstärkte Zusammenarbeit weder den sozialen noch territorialen Zusammenhalt beeinträchtigen und zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedstaaten kommen darf. Tatsächlich kann jede steuerliche Maßnahme erhebliche Auswirkungen auf nicht eilnehmende Mitgliedstaaten haben.

174 Streinz, 214

175 Borchardt, 78

176 Art 20 Abs 2 EUV

<sup>177</sup> Marquardsen, 12

<sup>178</sup> Die Rechtsakte haben nur in den Mitgliedstaaten, die sich an der Beschlussfassung beteiligen unmittelbare Geltung. Im Falle einer Erweiterung sind diese Rechtsakte nicht Bestandteil des *acquis communautaire* und sind somit nicht von den beitrittswerbenden Staaten zu übernehmen. Art 20 Abs 4 EUV

<sup>179</sup> Ende der Einstimmigkeit in Steuerfragen, 3

## Ende der Einstimmigkeit in Steuerfragen? - Zum Vorstoß der EU-Kommission (bundesfinanzministerium.de) Zugriff am 7.10.2024

<sup>180</sup> Streinz, 213

Als Anwendungsbeispiel sei hier die Finanztransaktionssteuer (FTS) genannt. Als Kompetenzgrundlage fungiert Art 113 AEUV, da bei der FTS Steuerschuldner und Steuerträger auseinanderfallen und diese somit der Harmonisierung indirekter Steuern zuzuordnen ist.<sup>181</sup> 2011 legte die EK einen Richtlinienvorschlag<sup>182</sup> vor, welcher 2013 scheiterte<sup>183</sup>. Elf Staaten<sup>184</sup> waren für eine verstärkte Zusammenarbeit bereit.<sup>185</sup> Nachdem Estland 2015 ausstieg bestand die Gruppe aus zehn Mitgliedstaaten, welche sich bis heute nicht einigen konnte.<sup>186</sup>

Die Wahl auf eine indirekte Steuer bei der verstärkten Zusammenarbeit ist nicht zufällig gewählt, besteht doch bei indirekten Steuern ein Harmonisierungsauftrag. Dies war eine Entscheidung der Mitgliedstaaten. Hingegen bestand bei den direkten Steuern kein ausdrücklicher Harmonisierungswille der Mitgliedstaaten. Naheliegend, dass die verstärkte Zusammenarbeit daher vorwiegend im Bereich der indirekten Besteuerung zum Einsatz kommen könnte.<sup>187</sup>

Abschließend kann festgehalten werden, wird das Verfahren einmal angewandt, führt es „nur“ zu zwei Ebenen der Steuerharmonisierung; wird es häufiger angewandt, führt es zu mehreren Ebenen der Steuerharmonisierung mit potentiell verschiedenen Kombinationen von Mitgliedstaaten.<sup>188</sup> Und im Hinblick auf eine etwaige Erweiterung der Union ist darauf Bedacht zu nehmen, dass die Rechtsakte, welche unter der verstärkten Zusammenarbeit erlassen wurden, nicht dem *acquis communautaire* zuzuordnen sind.

---

<sup>181</sup> Friedrich Ebert Stiftung, 13

<sup>182</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der RL 2008/7/EG; KOM(2011)594 vom 28.9.2011

<sup>183</sup> Gutachten zur Finanztransaktionssteuer, BMF [Gutachten zur Finanztransaktionssteuer \(bmf.gv.at\)](http://bmf.gv.at) Zugriff am 27.9.2024

<sup>184</sup> Belgien, Deutschland, Estland, Frankreich, Griechenland, Italien, Portugal, Slowakei, Slowenien, Spanien und Österreich.

<sup>185</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Umsetzung einer Verstärkten Zusammenarbeit im Bereich der Finanztransaktionssteuer; COM(2013)71 vom 14.2.2013

<sup>186</sup> Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung; Besteuerung von internationalen Finanztransaktionen

[Finanztransaktionssteuer | BMZ](http://bmz.gv.at) Zugriff am 27.9.2024

<sup>187</sup> Marquardsen, 34

<sup>188</sup> De La Feria, 11

### 3.4. OPT-OUT-KLAUSELN

Opt-out-Klauseln<sup>189</sup> stellen zwar keine Alternative zur Einstimmigkeit dar, aber das Einstimmigkeitserfordernis könnte dadurch abgeschwächt werden. Das bedeutet, dass steuerliche Legislativakte – nach wie vor – unter Einstimmigkeit beschlossen werden, in dem entsprechenden Rechtsakt wird jedoch vorgesehen, dass einzelne Mitgliedstaaten sich entweder auf den gesamten Rechtsetzungsakt oder auf bestimmte Regelungsbereich davon suspendieren können. Dies ist durchaus nichts Neues<sup>190</sup>, denn die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sieht in Titel XIII zahlreiche Ausnahmen vor.

Beispielsweise wurde Österreich eine Opt-Out-Klausel in Art 378 MwSt.-System-RL eingeräumt.<sup>191</sup> Bei Richtlinien durchaus gebräuchlich, denn bereits der Wortlaut des Art 288 Abs 3 AEUV impliziert, dass eine Richtlinie nicht unbedingt für alle Mitgliedstaaten gelten muss.<sup>192</sup>

Werden Opt-Out-Klauseln von mehreren Mitgliedstaaten in Anspruch genommen, so nähert sich dieses Modell dem der verstärkten Zusammenarbeit, bei dem Mehrheitsentscheidungen zur Anwendung kommen. Opt-out-Klauseln könnten durchaus eine zunehmend bedeutende Rolle in der europäischen Steuerpolitik spielen, denn es ermöglicht den Mitgliedstaaten eine gewisse Flexibilität unter Beibehaltung ihrer Autonomie. Fraglich ist, ob bei deren Anwendung ein ausgewogenes Verhältnis zwischen nationaler Souveränität und europäischem Zusammenhalt gefunden werden kann, und das Ziel der Harmonisierung der europäischen Steuerpolitik erreicht werden kann.

Opt-out-Klauseln weisen Parallelitäten mit der verstärkten Zusammenarbeit auf: Eine Gruppe von Mitgliedstaaten implementiert bestimmte Regelungen, während andere diese nicht anwenden. Der Nachteil von beiden Verfahren ist offensichtlich. Es erfolgt keine wirkliche Harmonisierung. Was jedoch die beiden Modelle unterscheidet, ist, dass bei der verstärkten Zusammenarbeit

---

<sup>189</sup> Monatsbericht, 57

<sup>190</sup> Beispielsweise die Opt-out-Klausel Großbritanniens und Dänemarks nicht der Eurozone beizutreten.

<sup>191</sup> Art 378 MwSt.-System-RL bemächtigt Österreich Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, die keinen gewerblichen Charakter aufweisen weiterhin zu besteuern.

<sup>192</sup> Marquardsen, 44

ein Projekt von einer Gruppe von Mitgliedstaaten begonnen wird, hingegen bei der Opt-Out Regelung ergibt sich diese nachträglich zu einer Regelung. Der wesentliche Unterschied zwischen späterem Hinzutreten (verstärkte Zusammenarbeit) und späterem Austritt (Opt-Out) besteht darin, dass das Hinzukommen von Anfang an als integrationsfördernd empfunden wird, während der Austritt nicht den gleichen unmittelbaren Eindruck hinterlässt.<sup>193</sup>

Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass die Verstärkte Zusammenarbeit, wie bereits erwähnt, als „ultima ratio“ betrachtet werden sollte, wohingegen dies bei einer Opt-Out-Regelung nicht zutreffen würde.

### **3.5. SUNSET CLAUSE BEI LEGISLATIVAKTEN**

Grundgedanke ist die Beibehaltung des Legislativverfahrens mit Einstimmigkeit im Rat. Die Gültigkeit von Legislativakten ist grundsätzlich so lange, bis sie von den zuständigen Organen geändert oder aufgehoben werden. Im Bereich der europäischen Steuergesetzgebung ist dies der ECOFIN mit Einstimmigkeit.

Das Hauptziel der Integration von Sunset-Klauseln in steuerliche Rechtsakte ist die Optimierung der europäischen Regulierung. Diese Befristungen sollten mit einem bestimmten Zweck verbunden sein. Sunset-Klauseln reflektieren in den Gesetzesdokumenten die gesellschaftliche, wirtschaftliche, wissenschaftliche oder technische Weiterentwicklung. Somit könnten mehr Flexibilität und Anpassungsfähigkeit in einem sich verändernden Umfeld gewährleistet werden. Die Ausgestaltung dieser Klauseln könnte unterschiedlich ausfallen:

#### **3.5.1. Zeitliche begrenzte Steuermaßnahmen**

Zeitlich begrenzte Steuermaßnahmen können zwei Charakteristika aufweisen: einerseits eine Befristung des Legislativaktes, anderseits echte Sunset Clauses.<sup>194</sup>

---

<sup>193</sup> Marquardsen, 44

<sup>194</sup> [Was sind „Sunset Clauses“? | Parlament Österreich](#) Zugriff am 3.9.2024

Bei einer Befristung von Legislativakten wird bereits bei der Verabschiedung des Rechtsaktes davon ausgegangen, dass dieser nur für eine bestimmte Zeit gültig ist. Mit Ablauf der Befristung verliert der Legislativakt seine Gültigkeit und findet auf nachfolgende Fälle keine Anwendung mehr. Im Bereich der Steuergesetzgebung fand beispielsweise eine solche Befristung mit der Maßnahme der RL 2020/2020<sup>195</sup> statt. Die MwSt.-System-Richtlinie wurde temporär geändert, um einen erschwinglicheren Zugang zu Lieferungen von COVID-19-Impfstoffen und Testkits als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie in Europa zu gewährleisten. Im Zeitraum vom 12.12.2020 bis 31.12.2022<sup>196</sup> wurde eine Befreiung bzw Ermäßigung des MwSt.-Satzes ermöglicht.

Um zeitlich begrenzte Steuermaßnahmen einzuführen, sind auch Sunset Clauses geeignet. Der Unterschied zu Befristungen liegt darin, dass diese Bestimmungen nach einer bestimmten Frist auslaufen, es sei denn, die Mitgliedstaaten stimmen ihrer Verlängerung zu. Derartige Bestimmungen könnten beispielsweise eingesetzt werden, um auf neue Entwicklungen zu reagieren.<sup>197</sup> Insbesondere, wenn man mit einer Regelung Neuland betritt, wobei weder die Praxistauglichkeit noch weitere Folgen im vorhinein abschätzbar sind,<sup>198</sup> womit die Anwendungsmöglichkeiten jedoch nicht sehr breit sind.

Zu berücksichtigen ist, dass die Rechtssicherheit für den Anwender nicht in ausreichendem Maße gewährleistet ist. Der Grundsatz der Rechtssicherheit (sowohl für das Unionsrecht als auch für den nationalen Gesetzgeber bei der nationalen Transformation) hat für Regelungen im Bereich des Steuerrechts besondere Relevanz. Die von der Regelung betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen auferlegten Pflichten genau zu erkennen. Rechtsvorschriften müssen danach, vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für den Steuerzahler haben, klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein.

---

<sup>195</sup> Richtlinie des Rates vom 7. Dezember 2020 zur Änderung der RL 2006/112/EG in Bezug auf befristete Maßnahmen im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer für COVID-19-Impfstoffe und In-vitro-Diagnostika als Reaktion auf die COVID-19-Pandemie

<sup>196</sup> Art 1 Abs 3 RL 2020/2020/EU

<sup>197</sup> [Was sind „Sunset Clauses“? | Parlament Österreich](#) Zugriff am 3.9.2024

<sup>198</sup> Linzer Legistik-Gespräche, 113 ff

Der Grundsatz der Rechtssicherheit steht in engem Zusammenhang mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit<sup>199</sup> der Besteuerung, der besagt, dass jede Pflicht zur Entrichtung einer Steuer sowie alle wesentlichen Elemente, die die materiell-rechtlichen Aspekte der Steuer ausmachen, gesetzlich vorgesehen sein müssen, da der Steuerpflichtige in der Lage sein muss, die Höhe der geschuldeten Steuer vorherzusehen und zu berechnen und den Fälligkeitszeitpunkt der Steuer zu bestimmen<sup>200</sup>. Betroffene müssen genau wissen, welche Pflichten ihnen auferlegt werden. Rechtsvorschriften müssen klar, bestimmt und vorhersehbar sein, besonders wenn sie für Steuerzahler nachteilige Folgen haben. Der Grundsatz der Rechtssicherheit ist eng mit dem Gesetzlichkeitsprinzip der Besteuerung verknüpft, der besagt, dass jede Steuerpflicht gesetzlich festgelegt sein muss, damit der Steuerpflichtige die Höhe und den Fälligkeitszeitpunkt der geschuldeten Steuer berechnen kann.

Meist ist die Einführung neuer legislativer Regelungen einhergehend mit zusätzlichen administrativen Kosten für die Anwender. Dies ist jedenfalls zu vermeiden, wenn es gilt neue Regelungen „auszuprobieren“. Beispielsweise wurde Tschechien ermächtigt für einen begrenzten Zeitraum (1.1.2020 bis 30.6.2022) eine generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft<sup>201</sup>, was eine Abweichung der MwSt.-System-Richtlinie darstellt, anzuwenden. Da die Einführung eines generellen Reverse-Charge-System unter anderem enorme Umstellungskosten für Unternehmer und die staatliche Finanzverwaltungen darstellt und es nicht absehbar war, wie lange dieses vorläufige System fortgeführt werden würde und bei Beendigung des „Versuchs“ wieder Umstellungskosten angefallen wären, sah man von der Einführung dieses Systems ab.

### **3.5.2. Überprüfung und Anpassung**

„Sunset Clauses“ könnten auch dazu dienen, dass verabschiedete Richtlinien nach einer (in der Richtlinie) festgelegten Zeitspanne überprüft

---

<sup>199</sup> [Europäisches Verwaltungsrecht - PDF Free Download](#) Zugriff am 26.11.2024

<sup>200</sup> Vgl EuGH Rs C-566/17 v. 8.5.2019; ECLI:EU:C:2019:390, Rn 39

<sup>201</sup> Durchführungsbeschluss 2019/1903 des Rates vom 8. November 2019 zur Ermächtigung Tschechiens zur Anwendung der von Artikel 193 der RL 2006/112/EG abweichenden generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

werden, um etwaige Verlängerungen, Anpassungen oder Aufhebungen, ohne dem Postulat der Einstimmigkeit vorzunehmen. Dies könnte dazu beitragen, die Steuergesetzgebung aktuell und relevant zu halten und sicherzustellen, dass sie den sich ändernden wirtschaftlichen Bedingungen, technologischen Fortschritt und Prioritäten gerecht wird.

Der jüngste Richtlinienvorschlag zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa<sup>202</sup> (BEFIT – Business in Europe: Framework for Income Taxation) sieht in Art 45 eine Sunset Clause für die Zuteilung der Anteile an der Steuerbemessungsgrundlage für die Unternehmensgruppe vor.<sup>203</sup> Dies ist jedoch insbesondere dem Umstand geschuldet, dass im vorliegenden Richtlinienvorschlag keine Aufteilung nach vorgegebenen Parametern wie Lohnsumme, Umsatz oder Vermögenswerte von den Mitgliedstaaten akzeptiert worden wäre.<sup>204</sup> Eine offensichtliche Frage stellt sich in diesem Zusammenhang: Was passiert, wenn dieser Richtlinienvorschlag von allem Mitgliedstaaten einstimmig angenommen wird, aber die erhoffte Einigung auf die endgültige Formel, welche laut Richtlinienvorschlag Mitte 2035 endet, scheitert?<sup>205</sup> Im vorliegenden Richtlinienvorschlag findet sich keine diesbezügliche Regelung. Wichtig in diesem Zusammenhang ist, dass – wie der eben aufgezeigte Fall zeigt – eine Sunset Clause bereits in dem zu verabschiedenden Legislativakt mit den daraus resultierenden Konsequenzen versehen werden muss.

Derartige Überprüfungsklauseln sind nicht neu.

Das EU-Schiedsübereinkommen<sup>206</sup> sieht eine Geltungsdauer von fünf Jahren vor. Wenn bis sechs Monate vor Ablauf der Fünfjahresfrist kein Mitgliedstaat Einspruch erhebt, so wird es um weitere fünf Jahre verlängert. Das Abkommen ist in dieser Form bereits seit fast 30 Jahren in Kraft.<sup>207</sup>

---

<sup>202</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT); COM (2023)532 v. 12.9.2023

<sup>203</sup> Für die Geschäftsjahre zwischen 1.7.208 und 30.6.2035.

<sup>204</sup> Der Richtlinienvorschlag für eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage KOM (2011)121 sah eine derartige Aufteilung vor und konnte unter den Mitgliedstaaten keine Zustimmung finden und wurde schlussendlich nach über zehn Jahren der Diskussion von der Europäischen Kommission zurückgezogen.

<sup>205</sup> Staringer, 115

<sup>206</sup> 90/436/EWG: Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen; Abl L 225 vom 20.8.1990, Artikel 20

<sup>207</sup> Marquardsen, 47

Die Kommission folgt den Grundsatz der vorherigen Evaluierung, der vorschreibt, dass bestehende Rechtsvorschriften zunächst bewertet werden müssen, bevor Auswirkungen für neue Gesetzesvorschläge untersucht werden.<sup>208</sup> In der Institutionellen Vereinbarung zwischen der EK, dem EP und dem Rat, verpflichten sich diese EU-Organe in den Rechtsvorschriften, wenn angemessen, Überwachungs-, Berichterstattungs- und Evaluierungsvorschriften festzulegen und systematisch die Verwendung von Überprüfungsklauseln in Rechtsvorschriften zu erwägen.<sup>209</sup>

Derartige „Kernüberprüfungsklauseln“<sup>210</sup> finden sich bereits derzeit in steuerrelevanten Legislativakten, wie beispielsweise der

- Richtlinie zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems<sup>211</sup> Art 53<sup>212</sup> sowie der
- Richtlinie zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke<sup>213</sup>

Diese Klauseln verlangen eine regelmäßige Überprüfung. In diesen Überprüfungsklauseln wird die Kommission dazu verpflichtet diese durchzuführen. Da es sich bei den Beispielen um „junge“ Richtlinien handelt, wurde eine derartige Evaluierung noch nicht durchgeführt.

Darüber hinaus hat sich die Kommission selbst das Postulat des „One in, one out“ auferlegt<sup>214</sup>, was soviel bedeutet wie, dass jeder Legislativvorschlag, durch den eine neue Belastung entsteht, Menschen und Unternehmen von einer gleichwertigen bestehenden Belastung auf EU-Ebene in demselben Politikbereich befreien sollte. Doch derartige Evaluierungsklauseln und deren Ergebnisse können zwar Anstoß geben über eine Überarbeitung des

---

<sup>208</sup> Sonderbericht Nr. 16, 2018, Europäischer Rechnungshof; Ex-post-Überprüfung von EU-Rechtsvorschriften: ein bewährtes, aber unvollständiges System, Zusammenfassung Rn 04

<sup>209</sup> Interinstitutionelle Vereinbarung zwischen dem EP, dem Rat der EU und der EK über bessere Rechtsetzung vom 13. April 2016, Abl. L 123/1 vom 12.5.2016, RZ 22

<sup>210</sup> Review clauses in EU legislation adopted half of the ninth parliamentary term (2019-2024); European Parliament Research Service, October 2022, 33

<sup>211</sup> RL (EU) 2020/262 des Rates vom 19. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems; Abl L 58 v. 27.2.2020

<sup>212</sup> Die EK legt dem EP und dem Rat alle fünf Jahre einen Bericht über die Umsetzung dieser RL vor.

<sup>213</sup> RL (EU) 2020/1151 des Rates zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke Abl L 256/1 v. 5.8.2020

<sup>214</sup> Mitteilung der Präsidentin an die Kommission; Die Arbeitsmethoden der Europäischen Kommission, P (2019)2 vom 1.12.2019, 13

Legislativaktes nachzudenken, aber es gibt dafür keine Garantie, dass eine solche auch stattfindet.

Das bedeutet, dass die EK bereits zu dem ersten Schritt – einer Evaluierung – sich selbst verpflichtet hat. Um diese jedoch effizient einzusetzen, sollte diese beispielsweise mit einer Sunset-Clause im Legislativakt kombiniert werden. Denn nur wenn Konsequenzen für die Nichtereichung bzw unzureichender Erreichung von Zielen bereits im Legislativakt festgeschrieben werden, würde dies zu einer effizienteren und dynamischeren Steuergesetzgebung führen.

### **3.5.3. Integration in bestehende Gesetze**

„Sunset Clauses“ könnten in bestehende Steuergesetze integriert werden, um sicherzustellen, dass diese nach einer bestimmten Zeitdauer überprüft und gegebenenfalls angepasst oder aufgehoben werden. Allerdings unterliegt eine solche Änderung von bereits bestehenden Legislativakten der Einstimmigkeit.

### **3.5.4. Performance-basierte Klauseln**

Im Bereich der Steuerpolitik könnten performance-basierte Klauseln durchaus angebracht sein. Mit dieser Klausel könnte die Gültigkeit einer Regelung beendet werden, wenn das durch diese Regelung angestrebte (wirtschaftliche oder finanzielle) Ziel nicht erreicht wurde. Voraussetzung dafür ist die Messbarkeit des anvisierten Ziels. Beispielsweise könnte eine Regelung im Bereich der Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug und Mehrwertsteuerumgehung an die Bedingung geknüpft werden, dass die Mehrwertsteuerlücke um eine messbare Referenzgröße sinken muss.<sup>215</sup>

Im Zusammenhang mit der Überprüfung von Legislativakten stellt sich generell die Frage, wer die Überprüfung vornehmen sollte und welche

---

<sup>215</sup> Ein Beispiel auf nationaler Ebene wäre die Einführung der Registrierkassenpflicht in Österreich im Jahr 2016. Die Mehrwertsteuerlücke betrug 2016: 8,3 %, 2017: 8,5 % und 2018: 9,0 %. Hätte man ein Weiterbestehen dieser gesetzlichen Regelung mit einer performance-basierten Klausel (zB Verringerung der Mehrwertsteuerlücke um x % nach Einführung der Registrierkassenpflicht) versehen, so hätte man wohl diese legislative Maßnahme zurücknehmen müssen. (Wie es beispielsweise in Italien geschah.)  
[vat-gap-full-report-2020\\_en.pdf \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/taxationforgrowth/vat-gap-full-report-2020_en.pdf) Zugriff am 26.9.2024

Kriterien dabei angewandt werden. Sollte dies bei der Union, den Mitgliedstaaten oder einer externen unabhängigen Stelle durchgeführt werden? Im Rahmen der „Besseren Rechtsetzung“ ist die Kommission dafür zuständig, EU-Rechtsvorschriften im Rahmen der Überprüfung politischer Maßnahmen zu überprüfen und gegebenenfalls auch Verbesserungen vorzuschlagen.<sup>216</sup> Beispielsweise könnte eine Review-Gruppe bestehend aus Expertinnen und Experten der Wirtschaft und Wissenschaft die Evaluierung innerhalb der Kommission durchführen. Diese Gruppe würde eine objektive und umfassende Bewertung sicherstellen, indem sie sowohl die ursprünglichen Ziele des Rechtsaktes als auch dessen Auswirkungen auf Unternehmen und Mitgliedstaaten berücksichtigt. Die Review-Gruppe würde nicht verbindliche Empfehlungen zur Beibehaltung, Anpassung oder Aufhebung von Sunset-Klauseln abgeben. Denn darüber würden die Mitgliedstaaten entscheiden.

Zusammengefasst kann festgehalten werden, dass Sunset-Klauseln in der EU-Steuerpolitik dazu beitragen könnten, die Flexibilität, Anpassungsfähigkeit und Effizienz des Steuersystems zu verbessern. Durch eine regelmäßige Überprüfung und Anpassung der Steuergesetze könnten die Mitgliedstaaten besser auf wirtschaftliche Veränderungen und technologische Entwicklungen reagieren. Der Einsatz dieser muss mit Bedacht gewählt werden, um die Rechtssicherheit zu wahren und dem Steuerzahler Planungssicherheit zu gewährleisten.

### **3.6. SOFT LAW**

„Ansätze, die nicht auf den Erlass von Rechtsvorschriften im engeren Sinne abzielen („soft legislation“), können ein weiteres Mittel sein, um im Steuerbereich voranzukommen.“<sup>217</sup> Die EK zeichnet hier einen Teil einer Normenpolitik zu einer engen Zusammenarbeit oder sogar Harmonisierung der direkten Steuern auf. Der Verhaltenskodex für die

---

<sup>216</sup> [Bessere Rechtsetzung - Europäische Kommission \(europa.eu\)](https://ec.europa.eu/eropa/soft-law_en) Zugriff am 26.9.2024

<sup>217</sup> Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss; Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre; KOM (2001) 260 v. 10.10.2001; 4.3. Erweiterung des politischen Instrumentariums

Unternehmensbesteuerung (Code of Conduct)<sup>218</sup>, welcher auf Initiative des „Monti-Berichts“<sup>219</sup> zurückzuführen ist, zählt zu den initialen und bis heute bedeutenden Instrument des Soft Law im Bereich der direkten Besteuerung. Dieser nicht rechtsverbindliche Kodex zeigt auf, welcher nationale Steuervergünstigungen, die nur Gebietsfremden, bezogen auf Transaktionen mit Gebietsfremden oder ohne ausreichenden Gebietsbezug gewährt werden, die die eigene Steuerbemessungsgrundlage nicht berühren können. Der Code of Conduct wird allgemein als politisches Instrument gewertet, der auf Gruppenzwang (peer pressure) beruht.

Die Zustimmung der Mitgliedstaaten zu Soft Law, einem nicht zwingenden Rechtsinstrument, ist wesentlich leichter zu erreichen als bei einem traditionellen Rechtsakt, da der verbindliche Aspekt fehlt.

Soft Law kann durchaus eine gewisse Wirkung entfalten. Abhängig von der Situation und dem Inhalt kann es dazu führen, dass die Europäische Kommission bei Ermessensentscheidungen eine Selbstbindung erfährt. Der Gerichtshof der Europäischen Union berücksichtigt bisweilen Soft Law in seiner Urteilsfindung, was ihm eine gewisse Bindungskraft verleiht.

Zusätzlich können Gerichte der Mitgliedstaaten unter gewissen Umständen Soft-Law-Regelungen beachten, insbesondere wenn sie zur Interpretation von nationalem Recht dienen, welches erlassen wurde, um diesen Soft-Law-Vorgaben zu entsprechen.<sup>220</sup>

Ist Soft Law eine passende Alternative zur Steuergesetzgebung unter Einstimmigkeit? Eine der offensichtlichsten Schwachstellen ist wohl die fehlende rechtliche Bindung und kann daher nicht direkt durchgesetzt werden. Was bereits erwähnt wurde, ist, dass die Wirksamkeit sehr stark vom Gruppenzwang und der freiwilligen Einhaltung durch die Mitgliedstaaten abhängt. Weiters muss betont werden, dass Soft Law zwar normative Standards kommuniziert, aber es nicht immer zu tatsächlichen

---

<sup>218</sup> Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 1. Dezember 1997 über einen Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung; AB1 C 002 vom 6.1.1998

<sup>219</sup> Die Steuern in der Europäischen Union. Bericht über die Entwicklung der Steuersysteme („Monti-Bericht“) v. 22.10.1996; KOM(1996)546

<sup>220</sup> Braun Binder, 7

Änderungen in der Praxis führt. Schlussendlich existiert Soft Law oft in einem komplizierten Verhältnis zu verbindlichen Gesetzen und kann diese wohl nicht vollständig ersetzen.<sup>221</sup>

### **3.7. DIE FLEXIBILITÄTSKLAUSEL DES ART 352 AEUV**

Art 352 AEUV erlaubt der EU notwendige Maßnahmen zu ergreifen, um die im Vertrag festgelegten Ziele zu erreichen, wenn keine spezifische Rechtsgrundlage vorhanden ist. Art 352 AEUV fungiert als ein flexibles Instrument, das der EU erlaubt, notwendige Maßnahmen zu ergreifen, um die Ziele der Union zu erreichen, selbst wenn diese Maßnahmen nicht explizit in den Verträgen vorgesehen sind. Angedacht in diesem Zusammenhang könnten Vorschläge für die Einführung einer eigenen EU-Steuer sein, deren Rechtsgrundlage sich weder in Art 113 AEUV noch in Art 115 AEUV findet. Weder diese Initiative noch Maßnahmen zur Angleichung wurden bislang gesetzt.<sup>222</sup> Art 352 AEUV setzt jedoch ebenso Einstimmigkeit im Rat voraus. Jedoch kann der Rechtsakt nur nach vorheriger Zustimmung durch das Europäische Parlament verabschiedet werden, womit der Forderung des EPs nach Mitsprache nachgekommen wird. Zusätzlich muss die Kommission die nationalen Parlamente zur Kontrolle der Einhaltung des Subsidiaritätsprinzips auf die Initiative aufmerksam machen. Bislang stellt die Steuer- und Finanzpolitik keinen eigenständigen Politikbereich der Union dar. Daher dürfen Maßnahmen, die auf Artikel 352 AEUV basieren, ausschließlich darauf abzielen, den Binnenmarkt in den im dritten Teil des AEUV festgelegten Bereichen zu realisieren.<sup>223</sup> Möglicherweise bietet Art 352 AEUV eine rechtliche Grundlage, um innovative und notwendige steuerpolitische Maßnahmen zu ergreifen, die im Rahmen der bestehenden Verträge nicht ausdrücklich vorgesehen sind.

---

<sup>221</sup> Gribnau, 33

<sup>222</sup> Anzinger, 138

<sup>223</sup> Anzinger, 139

### **3.8. DELEGIERTE RECHTSAKTE**

Um mehr Flexibilität bei den einstimmig gefassten Rechtsakten zu erlangen, könnte man eine Ausweitung der Befugnisse der Kommission zu delegierter Rechtsetzung nach Art 290 AEUV in Betracht ziehen.

Delegierte Rechtsakte sind in den Verträgen als Rechtsakte ohne Gesetzescharakter mit allgemeiner Geltung definiert. Sie können nur dann erlassen werden, wenn ein Gesetzgebungsakt eine entsprechende Befugnisübertragung vorsieht. Solche Rechtsakte können dazu verwendet werden, bestimmte nicht wesentliche Bestimmungen des betreffenden Gesetzgebungsaktes zu ergänzen oder zu ändern. Dies würde der EK ein schnellem und flexiblerem Agieren bzw Reagieren ermöglichen.

In den betreffenden Gesetzgebungsakten werden Ziele, Inhalt, Geltungsbereich und Dauer der Befugnisübertragung ausdrücklich festgelegt. Die wesentlichen Aspekte eines Bereichs sind dem Gesetzgebungsakt vorbehalten und eine Übertragung ist für sie deshalb ausgeschlossen, was die Effektivität auf schnelleres Regieren erheblich einschränkt.

Da der Rat in diesem Fall nicht auf Vorschlag der Kommission beschließt, ist für den Beschluss im Rat die qualifizierte Mehrheit, wie in Art 16 Abs 4 EUV und Art 238 Abs 2 AEUV definiert, erforderlich. Die Beschlussfassung über den Legislativakt selbst unterliegt der Einstimmigkeit.

Fraglich ist inwieweit der Europäische Kommission eine Entscheidungsmacht zugestanden wird, obwohl keine ausreichende demokratische Legitimation vorhanden ist. Ein nicht zu unterschätzender Punkt ist, dass durch diese Abtretung an die Kommission auch eine gewissen Abtretung der steuerlichen Souveränität der Mitgliedstaaten einhergeht. Die bloße Möglichkeit, dass die Europäische Kommission schnell auf eine veränderte Situation reagieren könnte, rechtfertigt es nicht, dies durch delegierte Rechtsakte zu regeln. Im Gegenteil: Aufgrund des erheblichen Souveränitätsverlustes bei steuerlichen Gesetzgebungsakten sollten delegierte Rechtsakte nur sehr sparsam im Bereich der Steuerpolitik verwendet werden.

## **4. ALTERNATIVEN MIT VERTRAGSREVISIONEN**

### **4.1. GENERELLE EINFÜHRUNG DES ORDENTLICHEN GESETZGEBUNGSVERFAHREN MIT QUALIFIZIERTER MEHRHEIT**

Aus den, insbesondere in Kapitel 2 dargelegten, Aspekten der Einstimmigkeit kann realpolitisch angenommen werden, dass der Politikbereich der europäischen Steuerpolitik in absehbarer Zeit nicht zur Gänze einem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren mit qualifizierter Mehrheit unterzogen wird.

Bei Anwendung des ordentlichen Gesetzgebungsprozesses für Steuerdossiers könnte eine veränderte (herabgesetzte) Sperrminorität in Betracht gezogen werden. Um zu verhindern, dass wenige bevölkerungsreiche Mitgliedstaaten die Annahme einer Entscheidung blockieren können, ist festgelegt, dass eine Sperrminorität aus mindestens vier Mitgliedstaaten, die mindestens 35 % der EU-Bevölkerung repräsentieren, bestehen muss.<sup>224</sup> Sollte das Ziel jedoch sein, dass im Rahmen des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens Rechtsakte nicht gegen wenige bevölkerungsreiche Mitgliedstaaten verabschiedet werden, so wäre eine Herabsetzung der Schwelle anzudenken.

### **4.2. GETEILTES GESETZGEBUNGSVERFAHREN - QUALIFIZIERTE MEHRHEIT BEI MODIFIKATION UND AUFHEBUNG<sup>225</sup>**

Steuerliche Legislativakte werden unter Einhaltung des Einstimmigkeitsprinzips verabschiedet. Bei Modifikation oder Abschaffung dieser Rechtsakte kann hingegen von der Einstimmigkeit Abstand genommen werden.<sup>226</sup> Die Mitgliedstaaten müssen so keinem geänderten Rechtsetzungsmechanismus zustimmen. Die Sorge in der einstimmig verabschiedeten Richtlinie gefangen zu sein, würde ein wenig reduziert werden. Sollte sich nachträglich herausstellen, dass der verabschiedete

---

<sup>224</sup> Borchardt, 183 sowie [www.consilium.europa.eu/de/council-eu/voting-system/qualified-majority/](http://www.consilium.europa.eu/de/council-eu/voting-system/qualified-majority/) Zugriff am 25.11.2024

<sup>225</sup> Monatsbericht, 57

<sup>226</sup> Monatsbericht, 55

Rechtsakt nicht das erhoffte Resultat bringt oder sich die Rahmenbedingungen geändert haben, so könnte man diesen mit qualifizierter Mehrheit aufheben/bereinigen.<sup>227</sup> Somit wäre das Problem, dass sich mit der Einstimmigkeit beschlossener Steuerdossiers nur mehr äußerst schwer beseitigen oder nachbessern lassen, entschärft.<sup>228</sup> Das geteilte Gesetzgebungsverfahren mit der Kombination aus qualifizierter Mehrheit und Einstimmigkeit könnte im Bereich der Steuerpolitik zukunftsweisend sein. Es ermöglicht eine Balance zwischen effizienter Gesetzgebung und dem Schutz nationaler Interessen.

Was sich in der Praxis jedoch als problematisch erweisen könnte, sind Abgrenzungsprobleme, und zwar hinsichtlich einer echten Neuregelung vs. einer Modifikation des Legislativaktes und somit hinsichtlich der anzuwendenden Mehrheiten.<sup>229</sup>

Eine Gesetzgebung muss selbstverständlich stets von Rechtssicherheit begleitet werden. Fraglich ist, ob diese noch gegeben ist, wenn eine Norm unter geänderten Voraussetzungen aufgehoben bzw. modifiziert werden kann. Unternehmer und Bürger, aber auch die Mitgliedstaaten müssen sich auf stabile rechtliche Rahmenbedingungen verlassen können, um mittel- und langfristige Planungen und Investitionen zu tätigen.

Wenn Legislativakte, welche unter Einstimmigkeit beschlossen wurden mit qualifizierter Mehrheit aufgehoben bzw. abgeändert werden können, könnte dies dazu führen, dass diese als weniger verbindlich und beständig wahrgenommen werden. In diesem Zusammenhang ist es daher notwendig, einen klar abgegrenzten Themenkatalog bzw. eine klare Definition für jene Bereiche abzugeben, welche nur unter Beibehaltung der Einstimmigkeit geändert werden können, um so eine Rechtssicherheit für den Anwender zu geben. Entscheidend für den Erfolg eines solchen Modells ist, die Balance zwischen der Flexibilität, die durch die qualifizierte Mehrheit erreicht wird und der Stabilität, die durch die Einstimmigkeit gesichert wird, zu finden. Zudem muss darauf hingewiesen werden, dass die Aufhebung eines Legislativaktes keinen Einfluss auf innerstaatliche Entscheidungen hat, da

---

<sup>227</sup> Monatsbericht, 55

<sup>228</sup> Einstimmigkeit in Steuerfragen, 12

<sup>229</sup> Einstimmigkeit in Steuerfragen, 12

es den Mitgliedstaaten unbenommen ist, bei den darauf beruhenden innerstaatlich implementierten Regelungen zu bleiben, solange diese nicht gegen Grundfreiheiten verstößen.<sup>230</sup>

Für dieses skizzierte geteilte Gesetzgebungsverfahren bedarf es einer Änderung der Verträge. Um dies zu umgehen könnte man in den einzelnen Legislativakte Bestimmungen aufnehmen, welche vorsehen, dass für deren Aufhebung und/oder Änderung lediglich eine qualifizierte Mehrheit ausreichend ist. Ein Nachteil dieses Vorgehens ist jedoch, dass dieses Verfahren bei jedem neuen Legislativvorschlag neu verhandelt werden müsste und die Grenzen des Änderungsbegriffs jedes Mal neu festgelegt werden müssten. Für mehr Rechtssicherheit würde jedenfalls eine Vertragsänderung sorgen.<sup>231</sup>

### **4.3. NOTBREMSE**

Die Verträge sehen derzeit für drei Bereich einen sog. Notbremse-Mechanismus vor:

- Art 48 AEUV – Koordinierung auf dem Gebiet der sozialen Sicherheit für die Herstellung der Freizügigkeit der Arbeitnehmer
- Art 82 AEUV – justiziale Zusammenarbeit in Strafsachen
- Art 83 AEUV – Mindestvorschriften zur Festlegung von Straftaten und Strafen

Vor Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon<sup>232</sup> wurden Legislativakte bei den erwähnten Gebieten einstimmig ohne Mitentscheidungsrecht verabschiedet. Das Bewusstsein, dass gemeinsames Handeln in diesen Politikfeldern notwendig ist, wurde insbesondere durch die im Rahmen der kriegerischen Auseinandersetzungen und der damit einhergehenden sprunghaft gestiegenen Zahl von Asylbewerbern und Kriegsflüchtlingen gestärkt. Die Bereitschaft zu einem gemeinsamen Vorgehen war bei den Mitgliedstaaten sehr verhalten.<sup>233</sup>

---

<sup>230</sup> Marquardsen, 46

<sup>231</sup> Marquardsen, 47

<sup>232</sup> Der Vertrag von Lissabon (Inkrafttreten 1.12.2009) sieht für die meisten Rechtsgebiete die Anwendung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens vor.

<sup>233</sup> Streinz, Rn 1046

Um in diesen Bereichen in das ordentliche Gesetzgebungsverfahren überzuführen, wurde die Notbremse-Klausel eingeführt.

Ein Mitgliedstaat, der der Auffassung ist, dass ein Richtlinienvorschlag grundlegende Aspekte der sozialen Sicherheit oder Strafrechtsordnung seines Landes verletzen würde, kann den Europäischen Rat befassen und somit das ordentliche Gesetzgebungsverfahren aussetzen.<sup>234</sup>

Das Verfahren wird dann ausgesetzt, und der Europäische Rat kann:

- den Legislativentwurf an den Rat zurückverweisen, welcher das Verfahren unter Berücksichtig der Einwände fortsetzen kann (die Aussetzung des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens wird beendet)
- sieht von einem Tätigwerden ab
- das Verfahren beenden und die EK um einen neuen Vorschlag ersuchen.<sup>235</sup>

Das bedeutet, dass mit dem Abgehen von der Einstimmigkeit hin zur Mehrheitsentscheidung hier ein suspensives Vetorecht eines jeden Mitgliedstaates geschaffen wurde. Zu beachten ist jedoch, dass es nicht reicht, wenn ein Mitgliedstaat die Zustimmung zu einem Rechtsakt verweigert, es bedarf einer aktiven Geltendmachung seitens des Mitgliedstaates. Das Vetorecht wird somit strukturell zu einer Ausnahme.<sup>236</sup> In beiden Fällen könnte ein Mitgliedstaat das Zustandekommen eines Legislativaktes verhindern. Dennoch dürfte eine verweigerte Zustimmung (im Falle des besonderen Gesetzgebungsverfahrens unter Einstimmigkeit) weniger politische und öffentliche Aufmerksamkeit erfahren als ein aktives Veto. Schlussendlich dürfte die Notbremse nicht als Instrument für eine generelle Blockade geeignet sein, sondern vor allem ein Vetorecht für Mehrheitsentscheidungen. Auch wird die Entscheidung auf ein anderes EU-Organ übertragen: Bei einer Verweigerung der Zustimmung verbleibt der zu beschließende Rechtsakt beim Ministerrat, bei der Notbremse entscheidet der Konsens aller im Rat versammelten Regierungsvertreter.

---

<sup>234</sup> Borchardt, Rn 1412

<sup>235</sup> Vgl. Art 48 lit b AEUV, Art 82 Abs 3 AEUV, Art 83 Abs 3 AEUV

<sup>236</sup> Heger Martin, Vorlesung „Europäisches Strafrecht“ SoSe 2020, 18 [vl-eustr\\_ss20-heger.pdf \(hu-berlin.de\)](http://vl-eustr_ss20-heger.pdf (hu-berlin.de)) Zugriff am 25.8.2024

Fraglich ist, welcher Anknüpfungspunkt im Steuerrecht herangezogen werden soll. Im Strafrecht dient der „grundlegende Aspekt der Strafrechtsordnung“ als Referenz. Analog dazu müsste ein Mitgliedstaat, welcher im Bereich des Steuerrechts eine Notbremse zieht, eine Prognose darüber treffen, ob nach dem Maßstab seiner nationalen Rechtsordnung grundlegende Aspekte des nationalen Steuerrechts einer Harmonisierung entgegenstehen.<sup>237</sup> Diese könnten jedoch auch beispielsweise in der Verhältnismäßigkeit, dem Subsidiaritätsprinzip, Gesetzlichkeitsprinzip, Kohärenzprinzip etc. bestehen.<sup>238</sup>

Doch was wären die Konsequenzen, wenn im Bereich der Steuerpolitik unter einem ordentlichen Gesetzgebungsprozess die Notbremse gezogen würde? Der betroffene Mitgliedstaat macht von dem Vetorecht Gebrauch und findet man keine Ausgleich könnte sich das betroffene Mitglied der Rechtsangleichung entziehen. Die übrigen Mitgliedstaaten könnten im Rahmen der verstärkten Zusammenarbeit auf der Grundlage des Richtlinienentwurfs die Harmonisierung durchführen. <sup>239</sup>

Abschließend muss darauf hingewiesen werden, dass die Notbremse, wie sie derzeit ausgestaltet ist, nicht dazu geeignet ist, als ein generelles Blockadeinstrument bei Mehrheitsentscheidungen einzusetzen. Anzumerken ist, dass in der GASP (Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik) eine derartige Notbremse implementiert ist. Werden Beschlüsse in diesem Politikbereich einstimmig getroffen, so sieht Art 31 Abs 2 EUV eine Beschlussfassung mit qualifizierte Mehrheit vor, wenn ein Mitgliedstaat die Absicht hat, einen mit qualifizierter Mehrheit zu fasssenden Beschluss aus Gründen der nationalen Politik abzulehnend.

---

<sup>237</sup> Zöller Mark, Der mögliche und unmögliche Zustand der europäischen Strafgesetzgebung, 138 [10\\_BG2011\\_ZoellerMarkA.pdf \(uni-trier.de\)](https://uni-trier.de/fileadmin/redaktion/10_BG2011_ZoellerMarkA.pdf) Zugriff am 27.8.2024, 139

<sup>238</sup> JAP (Juristische Ausbildung & Praxisvorbereitung, Manz, 27. Juni 2017; 114 [JAP 2017-18-02 65..128 \(univie.ac.at\)](https://univie.ac.at/jap/2017-18-02-65..128.pdf) Zugriff am 27.8.2024

<sup>239</sup> Zöller Mark, Der mögliche und unmögliche Zustand der europäischen Strafgesetzgebung, 138 [10\\_BG2011\\_ZoellerMarkA.pdf \(uni-trier.de\)](https://uni-trier.de/fileadmin/redaktion/10_BG2011_ZoellerMarkA.pdf) Zugriff am 27.8.2024, 139

## 5. SCHLUSSBETRACHTUNGEN

Die Europäische Kommission verfolgt bereits länger das Ziel die Beschlussfassung in der Steuerpolitik der qualifizierten Mehrheit zu unterziehen. 2019 veröffentlichte sie eine Mitteilung<sup>240</sup>, in dem sie einen Übergang zur Abstimmung mit qualifizierter Mehrheit in vier Schritten skizziert. Beim ECOFIN am 12. Februar 2019 gab es zu diesem Thema einen Meinungsaustausch unter den Vertretern der Mitgliedstaaten, wobei sich eine deutliche Mehrheit der Wirtschafts- und Finanzministerinnen dafür ausgesprochen hat, die derzeitige Abstimmungsregeln beizubehalten.<sup>241</sup>

Es ist wichtig zu betonen, dass das Steuerrecht ein grundlegendes Element nationalstaatlicher Interessen bildet, da Steuern die wichtigste Einnahmequelle des Staates darstellen. Die Steuergesetzgebung ist eng mit der Souveränität der einzelnen Mitgliedstaaten verknüpft und bleibt diesen zur Sicherung der Haushaltstautonomie vorbehalten. Den Mitgliedstaaten wird durch die Beschlussfassung mit Einstimmigkeit ein faktisches Vetorecht zuerkannt. Der Übergang zu einer qualifizierten Mehrheit in der Steuerpolitik bedarf daher einer besonderen Begründung.<sup>242</sup> Der Wirtschaftsraum der Union ist sehr heterogen, was bedeutet, dass das Umfeld in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich ist. Deshalb muss den Mitgliedstaaten ein ausreichender Handlungsspielraum und eine entsprechende Steuerhoheit verbleiben.<sup>243</sup>

---

<sup>240</sup> Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat COM(2019) Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik vom 15.1.2019

<sup>241</sup> Bundesministerium Finanzen, Vortrag an den Ministerrat betreffend den ECOFIN-Rat am 12. Februar [google.at/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiTgMb9m9uIAxU7RPEDHdVKJbgQFnoECBkQAO&url=https%3A%2F%2Fwww.bundeskanzleramt.gv.at%2Fdam%2Fjcr%3A08396150-5d3e-40aa-81b2-e7647edbaab5%2F48\\_4.1\\_mrv.pdf&usg=AOvVaw17bdJD\\_rOLxSJCB7rIsIIB&opi=89978449](http://google.at/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiTgMb9m9uIAxU7RPEDHdVKJbgQFnoECBkQAO&url=https%3A%2F%2Fwww.bundeskanzleramt.gv.at%2Fdam%2Fjcr%3A08396150-5d3e-40aa-81b2-e7647edbaab5%2F48_4.1_mrv.pdf&usg=AOvVaw17bdJD_rOLxSJCB7rIsIIB&opi=89978449) Zugriff am 24.9.2024

<sup>242</sup> Deutscher Bundestag; Ausschuss für die Angelegenheiten der Europäischen Union; Stellungnahme für die Öffentliche Anhörung für die Angelegenheiten der Europäischen Union des Deutschen Bundestages am 15. März 2021, 9

<sup>243</sup> ebenda, 10

Mehrheitsentscheidungen in der Steuerpolitik sind für den Zusammenhalt der EU riskant. Denn einer Mehrheitsentscheidung steht meist eine Minderheit gegenüber, die die Entscheidung nicht mitträgt. Werden Entscheidungen gegen den Willen der jeweiligen Regierungen gefällt und diese rechtlich zur Umsetzung verpflichtet könnten den unterlegenen Ländern hohe Kosten aufgebürdet werden. Dies würde dem Ansehen und den Akzeptanzproblemen der EU nicht zugutekommen.<sup>244</sup>

Wenn es um die Harmonisierung breiter Regelungsmaterien gehe, muss in dem jeweiligen Reglungswerk eine Möglichkeit vorgesehen sein, wie sich der Nationalstaat wieder lösen kann.<sup>245</sup> Die de facto Unumkehrbarkeit von einstimmig getroffenen Beschlüssen kann entkräftet werden. Beispielsweise durch eine zeitliche Befristung bestimmter Regelungen oder ganzer Legislativakte („sunset legislation“) oder auch durch ein geteiltes Gesetzgebungsverfahren (Erlass mit Einstimmigkeit, Modifikation mittels qualifizierter Mehrheit).

Es bestehen schon heute zahlreiche Möglichkeiten, um die einstimmige Beschlussfassung in steuerrechtlichen Legislativakten auf europäischer Union zu entschärfen: Dies kann in einer alternativen Wahl der Rechtsgrundlage wie beispielsweise Art 50 AEUV, Art 116 AEUV oder Art 325 AEUV sein. Indem der Rechtsetzungsakt auf eine neue Rechtsgrundlage basiert, kommt somit nicht das besondere, sondern das ordentliche Gesetzgebungsverfahren mit qualifizierter Mehrheit zur Anwendung.

Die Brückenklausel wird oft als Alternative zur Umgehung der Einstimmigkeit (nicht nur in Steuerfragen) ins Kalkül gezogen. Allerdings liegt es auf der Hand, wenn Einstimmigkeit durch einen einstimmigen Beschluss aufgehoben werden könnte, dass es sich hierbei um ein mehr oder weniger nicht praktikables Recht handelt.

---

<sup>244</sup> Bültmann-Hinz, 4

<sup>245</sup> Richter, Weling, 723

Effizient könnte ein Modell der Überprüfung von Legislativakten sein. Die Beschlussfassung bei Steuerdossiers hat unter Anwendung des besonderen Gesetzgebungsprozesses unter Einstimmigkeit zu erfolgen. Im Legislativakt selbst ist jedoch eine zwingende Evaluierung mit zwingenden Konsequenzen vorgesehen. Beispielsweise anhand einer performance-basierten Klausel wird die Effizienz des Rechtsaktes überprüft. Wird diese nicht erreicht oder fällt diese in den Mitgliedstaaten unterschiedlich ineffizient aus, so ist der Legislativakt mit qualifizierter Mehrheit abzuändern bzw aufzuheben.

Bis jetzt wurde mit jeder Vertragsänderung Entscheidungen mit Einstimmigkeit zugunsten von qualifizierter Mehrheit umgestellt. Mit dem Vertrag von Lissabon dürfte jedoch die Bereitschaft der Mitgliedstaaten die Einstimmigkeit in bestimmten Politikfeldern aufzugeben nicht gegeben sein. Das Protokoll Nr. 38 zum Vertrag von Lissabon sieht vor, dass „*für keinen Mitgliedstaat irgendeine Änderung in Bezug auf den Umfang und die Ausübung der Zuständigkeiten der Europäischen Union im Bereich der Steuerpolitik erfolgt*“.<sup>246</sup>

Mit dem russischen Angriff auf die Ukraine eröffnete die Union 2023 den Ländern Ukraine, der Republik Modau und Georgien Beitrittsperspektiven. Parallel dazu wurden auch die Beitrittsaussichten der Länder des Westbalkans wieder neu belebt. Unter diesen Voraussetzungen scheint eine Debatte um eine Vertragsreform unumgänglich.<sup>247</sup>

Der Erweiterungsprozess sollte parallel zu einer Reform der Verträge verhandelt werden. Derzeit ist im Bereich der Steuerpolitik nicht absehbar, dass sich die Mitgliedstaaten auf einen generellen Übergang von der Einstimmigkeit auf die qualifizierte Mehrheit einigen. Die Balance zwischen der nationalen Souveränität und der Handlungsfähigkeit muss gewahrt bleiben. Das Ziel sollte darin bestehen, sowohl auf EU-Ebene als auch auf

---

<sup>246</sup> Protokoll Nr. 38 zu den Anliegen der irischen Bevölkerung bezüglich des Vertrags von Lissabon; Titel II Steuerwesen, Art 2

<sup>247</sup> Ondarza/Stürzer, 2

der Ebene der einzelnen Mitgliedstaaten ein vorteilhaftes Ergebnis zu erzielen.<sup>248</sup>

Das österreichische Finanzministerium betont generell, der Nutzen einer Reform der Beschlussverfahren habe jedenfalls mögliche Nachteile wie den Verlust der nationalen Souveränität aufzuwiegen.<sup>249</sup>

Das Thema bleibt auf der Agenda.

---

<sup>248</sup> Europäischer Wirtschafts- und Sozialausschuss; Stellungnahme des EWSA zu der „Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat: Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik“; Ab1 C 353/90 v. 18.10.2019, 1.14.

<sup>249</sup> Parlamentskorrespondenz Nr. 383 vom 10.4.2019

## LITERATURVERZEICHNIS

### *Anzinger*

Anzinger Heribert in Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven; Band 6, 2017, Herausgeber Hann Kube/Ekkehart Reimer

### *Bendlinger Stefan,*

Das internationale Ertragssteuerrecht der EU; Wo stehen wir, wohin gehen wir? In ÖStZ 2020/254

### *Bendlinger,*

Bendlinger Stefan, Kanduth-Kristen Sabine, Kofler Georg, Rosenberger Florian; Internationales Steuerrecht; Lexis Nexis Wien 2015

### *Biber*

Biber Roland, Epiney Astrid, Haag Marcel, Kotzur Markus  
Die Europäische Union; Europarecht und Politik  
Nomos Lehrbuch; 15. Auflage 2023

### *Borchardt*

Borchardt Klaus-Dieter, Die rechtlichen Grundlagen der Europäischen Union, 7. Auflage 2020

### *Bötter,*

Bötter Robert, Brückenklauseln im europäischen Verfassungsrecht; Europarecht (EuR); Jahrgang 52 (2017); Heft 3; ISSN print: 0531-2485; ISSN online: 2942-3198; nomos-Verlag

### *Bundestag*

Deutscher Bundestag, Zur Anwendung von Art. 115 AEUV:  
Deutscher Bundestag, Unterabteilung Europa, Fachbereich Europa, Ausarbeitung „Zur Anwendung von Art. 115 AEUV im Bereich direkter Steuern und zu der im Richtlinienvorschlag COM (2021) 823 vorgesehenen Befugnisübertragung; 2022 Deutscher Bundestag PE 6-3000-015

### *Bültmann-Hinz*

Bültmann-Hinz Barbara, König Jörg, Raddatz Guido  
Einstimmigkeit oder qualifizierte Mehrheit? Beschlussfassung und Entscheidungsfindung in der EU; Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, Stiftung Marktwirtschaft Nr. 159, Oktober 2021

### *Braun Binder*

Braun Binder Nadja, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, Mohr Siebeck, Jus Publicum 266, 2017

*Callies*

Callies Christian, Umweltrecht und Klimarecht der Europäischen Union (EU) – Kompetenzen, Leitprinzipien und Regelungsstrategien im europäischen Umweltverbund; Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Europarecht; Jean-Monnet-Lehrstuhl; Freie Universität Berlin; Nr. 137 v. 31.1.2022

*De la Feria Rita,*

Pillar 2, Fiat and the EU Unanimity Rule on Tax Matters (January 3, 2023), EC Tax Review 1, 2-8

*Eilfort,*

Eilfort Michael, Bültmann Barbara, König Jörg, Raddatz Guido Stiftung Marktwirtschaft, 11.3.2021  
Stellungnahme für die Öffentliche Anhörung des Ausschusses für die Angelegenheiten der Europäischen Union des Deutschen Bundestages am 15. März 2021

*Einstimmigkeit in Steuerfragen*

Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Gutachten 06/2020; Ende der Einstimmigkeit in Steuerfragen? – Zum Vorstoß der EU-Kommission

*Episkey,*

Hoffmeister Frank, Episkey! Plädoyer für einen ausgewogenen Übergang zu Mehrheitsentscheidungen im Rat der Europäischen Union in ausgewählten Politikbereichen; in: Berliner Online-Beiträge zum Europarecht, Nr. 130, 26.4.2021

*Feddersen,*

Feddersen Jakob S., Keine Steuern für GAFA – zur beihilfenrechtlichen Kontrolle von Steuervorteilen für Internetgiganten in Salter Hallstein-Institut für Europäisches Verfassungsrecht; Humboldt Universität zu Berlin; WHI-Paper 02/2021

*Frenz*

Frenz Walter, Handbuch Europarecht, Band 6, Institutionen und Politiken, Springer Verlag

*Friedrich Ebert Stiftung,*

Verstärkte Zusammenarbeit in der EU, Ein Modell für Kooperationsfortschritte in der Wirtschafts- und Sozialpolitik? Internationale Politikanalyse, September 2011

*Gellert,*

Wolfgang Gellert in EU-Verträge Kommentar, 6. Auflage 2012, Herausgeber Klaus-Dieter Borchard/Carl Lenz

*Genschel,*

Genschel Philipp, Steuerwettbewerb und Steuerharmonisierung in der Europäische Union, Campus Verlag; Schriften des Max-Planck-Instituts für Gesellschaftsforschung Köln, Band 44

*Gribnau,*

Gribnau Hans, Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax Law in INTERTAX, Volume 35, Issue 1, Kluwer Law International 2007

*Hoffmeister*

Hoffmeister Frank, Der Übergang zu Mehrheitsentscheidungen im Rat der Europäischen Union zu Fragen der Sozial-, Steuer- sowie Energie- und Klimapolitik;  
Deutscher Bundestag; Ausschuss für die Angelegenheiten der Europäischen Union; Ausschussdrucksache 19(21)138; Anhörung 15.3.2021

*Kofler*

Georg Kofler „De Groot: Arbeitnehmerfreizügigkeit gebietet eine volle steuerliche Berücksichtigung der persönlichen und familiären Situation im Wohnsitzstaat“, ÖStZ, 1. April 2003, Nr. 7

*Kotanidis*

Kotanidis Silvia, Überleitungsklauseln in den EU-Verträgen; Chancen für eine flexiblere supranationale Beschlussfassung;  
Wissenschaftlicher Dienst des Europäischen Parlaments, 2020

*König, Uwer*

König Doris, Uwer Dirk, Grenzen Europäischer Normgebung; EU-Kompetenzen und Europäische Grundrechte in Bucerius Law School Press, Band I/13, Hamburg 2015

*Kube*

Kube Hanno; Grundfragen des Europäischen Steuerrechts; Hrsg. Wolfgang Schön, Caroline Heber, MPI Studies in Tax Law and Public Finance, Volume 5, Springer-Verlag

*Linzer Legistik-Gespräche*

am 9. Und 10. November 2017; Generalthemen: Sprachliche Gestaltung von Gesetzestexten und Sunset Legislation, BKA Österreich und Land Oberösterreich

*Marquardsen*

Marquardsen Maria, Einstimmigkeit in Steuerfragen – Reformbedarf? Ifst-Schrift 534 (2020), Institut Finanzen und Steuern

*Mintel*

Mintel Juliana/Nicolai von Ondarza  
Mehr EU-Mehrheitsentscheidungen – aber wie? Rechtliche und politische Möglichkeiten zur Ausweitung des Mehrheitsprinzips, SWP-

Aktuell Nr. 60 Stiftung Wissenschaft und Politik, Deutsches Institut für Internationale Politik und Sicherheit; Oktober 2022

*Monatsbericht*

Monatsbericht des BMF, Februar 2021, Analysen und Berichte  
Kurzfassung der Stellungnahme des Wissenschaftlichen Beirats beim  
BMF zur Frage der Einstimmigkeit in Steuerfragen

*Öhlinger/Konrath*

in Kommentar Österreichisches Bundesverfassungsrecht  
(Korinek/Holoubek/Bezemek/Fuchs/Martin/Zellenberg) 11. Lieferung,  
November 2013

*Ondarza/Stürzer*

Nicolai von Ondarza, Isabella Stürzer  
Zum Stand der Konsensfähigkeit der EU, Kleine oder große Lösung,  
um qualifizierte Mehrheitsentscheidungen auszuweiten? SWP-Aktuell,  
Nr. 24 April 2024

*Pechstein*

Matthias Pechstein, Entscheidungen des EuGH; 12. Auflage 2023

*Peschke*

Peschke Thomas, Das EU-Beihilfeverbot im Steuerrecht, Nationale Steuerautonomie vs unbegrenzte Beihilfenkontrolle;  
PwC-Studien zum Unternehmens- und Internationalen Steuerrecht  
Dürgen, Gosch, Schnitger (Hrsg.), 2023

*Rezegh*

Rezegh Iris, Schartmüller Chiara; Reform der europäischen Gerichtsbarkeit; die neue Rolle des EuG im Vorabentscheidungsverfahren, taxlex 2024/30

*Richter, Weling*

Richter Andreas, Welling Berhold; Diskussionsbericht zum Thema 4 des 83. Berliner Steuergesprächs: Die EU als Steuergesetzgeber: Bleibt der Verfassungsstaat auf der Stecke? Finanzrundschau 15/2022

*Rossi*,

Rossi Matthias in Europäisches Unionsrecht; Hrsg. Christoph Vedder, Wolff Heintschel von Heinegg, Nomos Kommentar, 2. Auflage 2018

*Starlinger*,

Starlinger Claus, BEFIT – die Zukunft der Unternehmensbesteuerung in Europa? In SWI 2024

*Streinz*,

Streinz Rudolf, Europarecht, 11. Auflage 2019

*Steuervergünstigungen*

Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht: Problematik und Ansätze zur Lösung des Kompetenzkonflikts mit der Steuerautonomie; Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen 03/2017

*Sutter/Gurtner*

Franz Philipp Sutter/Wolfgang Gurtner, Kommentar EUV, AEUV, 10. Ausgabe, Juni 2024, Herausgeber Thomas Jaeger/Karl Stöger

*Zeder*

Zeder Fritz in Mayer/Stöger (Hrsg), EUV/AEUV Kommentar (Stand 1.8.2013)

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
BEFIT	Business in Europe: Framework for Income Taxation
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
bzw	beziehungsweise
COMP	Directorate-General Competition
	Generaldirektion für Wettbewerb
DAC	Directive on Administrative Cooperation
ECOFIN	Rat der Wirtschafts- und Finanzminister
EK	Europäische Kommission
EP	Europäisches Parlament
EU	Europäische Union
EuG	Europäisches Gericht
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUROPOL	Europäisches Polizeiamt
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EZB	Europäische Zentralbank
FRONTEX	Europäische Agentur für die Grenz- und Küstenwache (frontières extérieures)
FTS	Finanztransaktionssteuer
GASP	Gemeinsame Außen- und Sicherheitspolitik
MwSt.-System-Richtlinie	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OLAF	Europäisches Amt für Betrugsbekämpfung (Office Européen de Lutte Anti-Fraude)
ÖStZ	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei
pCbCR	public Country-by-Country-Reporting öffentliche länderweise Berichterstattung
RL	Richtlinie
Rn	Randnummer
Rs	Rechtssache
TAXUD	Directorate-General Taxation und Costums Generaldirektion für Steuern und Zölle
UA	Unterabsatz
vgl	vergleiche
VO	Verordnung
zB	zum Beispiel