

Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt? – zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der „Europatauglichkeit“ und „Wettbewerbsfähigkeit“ des Steuersystems

Prof. Dr. JOHANNA HEY, Düsseldorf

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| <p>I. Die Bedeutung von Besteuerungsprinzipien für eine Steuergerechtigkeitsordnung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Steuergerechtigkeit durch Regelmäßigkeit 2. Herausforderung nationaler Besteuerungsprinzipien durch Europäisierung und Globalisierung <p>II. Einwirkung des Europarechts und des Steuerwettbewerbs auf die Verwirklichung nationaler Besteuerungsprinzipien</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. EG-vertragliche Vorgaben für die Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme <ol style="list-style-type: none"> a) Grundfreiheiten garantieren keine Steuergleichheit b) Mäßigende Wirkung der Beihilfenvorschriften auf die Verteilung von Steuergeschenken? 2. Vorgaben des steuerrechtlichen Sekundärrechts 3. Systemzerstörende Wirkung der Rechtsprechung des EuGH | <ol style="list-style-type: none"> a) Steuersystematik wird der Vermeidung von Steuerausfällen geopfert b) Unbegrenzte Rückwirkung der Entscheidungen des EuGH erschwert regelhafte Reaktionen <p>4. Rechtfertigung der Einschränkung von Besteuerungsprinzipien durch die Ziele der Europarechtstauglichkeit und Wettbewerbsfähigkeit des Steuersystems?</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Europarechtstauglichkeit b) Wettbewerbsfähigkeit <p>III. Rückkehr zur Verwirklichung von Besteuerungsprinzipien durch Harmonisierung?</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Notwendigkeit koordinierter Rechtsentwicklung 2. Europäisches Steuerverfassungsrecht? 3. Verständigung auf gemeinsame Besteuerungsprinzipien |
|--|---|

I. Die Bedeutung von Besteuerungsprinzipien für eine Steuergerechtigkeitsordnung

1. Steuergerechtigkeit durch Regelmäßigkeit

Klaus Tipkes Lehre vom inneren System, der Ausrichtung des Steuerrechts an Regeln und Prinzipien ist das Bollwerk gegen Steuerwillkür, auf dem die moderne Steuerrechtswissenschaft gründet. Steuern als Geldleistungen ohne Gegenleistung verlangen Staat und Bürgern viel Disziplin ab. Erträglich und durchsetzbar ist der steuerliche Freiheitseingriff nur, wenn er als gerecht empfunden wird. Nur Besteuerungsmoral erzeugt Steuermoral¹. Steuergesetze müssen deshalb in besonderem Maße auf Gerechtigkeit angelegt sein. Steuergerechtigkeit entsteht durch Orientierung an *Prinzipien* und *Regeln*. Mit den Worten *Klaus Tipkes*: „Sachgerechte Prinzipien oder Regeln sorgen für eine rechtsethische Wertordnung. Prinzipien oder Regeln sind zugleich das strukturierende geistige Gerüst. Ohne sie herrscht Unordnung, entsteht keine Ordnung. Ohne sachgerechte Prinzipien oder Regeln entsteht kein Recht. Erst durch sachgerechte Prinzipien oder Regeln wird aus Unordnung und Unrecht Ordnung und Recht“².

Kommen mehrere Prinzipien nebeneinander zur Anwendung, bedarf es einer Prinzipienordnung, einer

Hierarchie der Prinzipien³. Ohne Hierarchie ließe sich mal mit dem einen, mal mit dem anderen Prinzip jedes gewünschte Ergebnis begründen und damit wäre wiederum der Besteuerungswillkür Tür und Tor geöffnet. Dabei herrscht heutzutage – und auch dies ist ganz wesentlich *Klaus Tipke* zu verdanken – weitgehende Einigkeit über die fundamentale Bedeutung des Prinzips *gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*⁴.

Besteuerungsprinzipien (insb. Leistungsfähigkeitsprinzip, Nettoprinzip, Wettbewerbsneutralität) lassen sich zwar nicht, jedenfalls nicht unmittelbar aus der Verfassung ableiten. Der Gleichheitssatz verlangt aber „wertungsmäßige Konsequenz oder Folgerichtigkeit“⁵. Hat sich der Gesetzgeber für die Verwirklichung bestimmter Besteuerungsprinzipien entschieden, kann er hier von nicht willkürlich abweichen. Ausnahmen und Prinzipien durchbrechungen müssen durch Gegenprinzipien begründet sein (legitimes gesetzgeberisches Ziel). Widerstreitende Prinzipien müssen regelgerecht zu einem Ausgleich gebracht werden. So reicht nicht jeder sachliche Grund, nicht der bloße Hinweis auf ein gegenläufiges Prinzip zur Rechtfertigung der ungleichen Verteilung der Steuerlasten aus. Zu Recht hat sich *Klaus Tipke* von der Reduktion des allgemeinen Gleichheitssatzes auf eine reine Willkürkontrolle abgesetzt⁶.

1 *K. Tipke*, Besteuerungsmoral und Steuermoral, Vortrag vor der Nordrhein-Westfälischen Akademie der Wissenschaften, Vorträge G 366, Wiesbaden 2000.

2 *K. Tipke*, StRO, Bd. I², Köln 2000, S. 67 f.

3 Siehe auch *J. Lang*, Über das Ethische der Steuertheorie *Klaus Tipkes*, FS für *K. Tipke*, Köln 1995, S. 3 (14): „tiefgestaffeltes System von Prinzipien“.

4 Zur Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die

Steuerrechtswissenschaft *J. Lang*, Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, FS für *H. W. Kruse*, Köln 2001, S. 313 (314 ff.). Einzelne Gegenstimmen (insb. *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Wien 2000) vermögen hieran nichts zu ändern.

5 *K. Tipke* (FN 2), S. 327.

6 *K. Tipke* (FN 2), S. VII, 330 f.

2. Herausforderung nationaler Besteuerungsprinzipien durch Europäisierung und Globalisierung

So viel Einigkeit mittlerweile in der Steuerrechtswissenschaft über die Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips als Fundamentalprinzip der Besteuerung existiert, so häufig wird das Leistungsfähigkeitsprinzip in der realen Steuerpolitik durch Fiskal- und Gruppeninteressen herausgefordert. Die Fronten sind bekannt. Es liegt in der Hand des nationalen Gesetzgebers, den Forderungen der Lobbyisten und Interessengruppen zu widerstehen⁷.

Mit der Europäischen Integration und der Globalisierung sind die nationalen Besteuerungsprinzipien jedoch – auch wissenschaftlich – neuen Herausforderungen ausgesetzt. Das Steuersystem muss nicht mehr nur aus nationaler Perspektive gerecht, das heißt am Fundamentalprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtet sein. Es muss darüber hinaus europarechtstauglich und wettbewerbsfähig sein. Europarechtstauglichkeit und Wettbewerbsfähigkeit sind als neue Argumentationsmuster der Steuergesetzgebung mittlerweile fest etabliert⁸.

Die steuerrechtliche Prinzipienordnung muss eine offene sein. Sie muss flexibel auf sich verändernde Anforderungen reagieren. Europäisierung und Internationalisierung der nationalen Rechtsordnungen bedingen die Überprüfung der eigenen Werte und gegebenenfalls die Relativierung anerkannter, die Integration neuer Prinzipien⁹. Wie dies zu geschehen hat, ist bisher jedoch weitgehend unklar: Lassen sich dem Europarecht eigene Besteuerungsprinzipien entnehmen? Können die in der Globalisierung entstehenden Steuerstrukturen mit dem Prinzip der Steuergleichheit in Einklang gebracht werden? Oder muss die Idee einer von Prinzipien und Regeln geleiteten Steuerrechtsordnung von den Anforderungen der Europäisierung und Internationalisierung zurückweichen? Die Verbeugung vor der Macht des Faktischen mag Realitätssinn beweisen, läuft aber Gefahr, die für die Akzeptanz des Besteuerungseingriffs so wichtige Steuergleichheit zu unterminieren, wenn die gerechtigkeitsstiftende Prinzipienordnung der Europäisierung und Internationalisierung zum Opfer fällt.

7 K. Tipke, StRO, Bd. III, S. 1454 ff.

8 *Europarechtstauglichkeit*: siehe z.B. BT-Drucks. 14/2683, 95 zur Abschaffung des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433); BT-Drucks. 14/4658, 8 zur Einführung der Bauabzugssteuer (§§ 48 ff. EStG); *Wettbewerbsfähigkeit*: siehe z.B. Begründung zu § 32c EStG i.d.F. des Standortsicherungsgesetzes, BT-Drucks. 12/5016 sowie den – gescheiterten – Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen v. 30.5.2005 (sog. Jobgipfel-Gesetz), BT-Drucks. 15/5554, 1 (8).

9 Zum Leistungsfähigkeitsprinzip s. H.-G. Petersen, Werte, Prinzipien, Gerechtigkeit. Zu einem dynamischen Verständnis von Leistungsfähigkeit, FS für M. Rose, 2003, S. 59; Windisch/Blankenburg, Globalisierung und Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, FS für M. Rose, 2003, S. 211 ff.

10 Für eine Aufnahme von Besteuerungsprinzipien in die Verfassung U. H. Schneider, StuW 1994, 58; kritisch K. Tipke, StuW 1994, 58 ff.; ferner H. Feldmann, Konstitutionelle Begrenzung der Steuerbelastung, StuW 1998, 114 (119 ff.); s. auch §§ 1–3 des Berliner Einkommensteuergesetz-Entwurfs der FDP, H. O. Solms (Hrsg.), Liberale Reform der

II. Einwirkung des Europarechts und des Steuerwettbewerbs auf die Verwirklichung nationaler Besteuerungsprinzipien

1. EG-vertragliche Vorgaben für die Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme

a) Grundfreiheiten garantieren keine Steuergleichheit

Der EG-Vertrag – ohnehin arm an steuerrechtlichen Vorschriften – enthält ebenso wenig wie das Grundgesetz ein Bekenntnis zum Leistungsfähigkeitsprinzip oder sonstige steuerrechtliche Maßstabsnormen¹⁰.

Maßstabswirkung entfalten in erster Linie die Grundfreiheiten. Die Grundfreiheiten enthalten sowohl als Diskriminierungs- als auch als Beschränkungsverbote spezielle Gleichheitssätze¹¹, indem sie den Mitgliedstaaten untersagen, Benachteiligungen an ein bestimmtes Tatbestandsmerkmal, nämlich den Umstand der Grenzüberschreitung, zu knüpfen. In steuerrechtlicher Sicht sind sie jedoch Blankettnormen. Es kommt nicht darauf an, wie leistungsfähigkeitskonform, prinzipientreu, regelgerecht oder systemhaft die nationale Vorschrift ist, solange nur Gebietsansässige und Gebietsfremde, Inlands- und Auslandsinvestition gleich behandelt werden. Weitergehende Aussagen lassen sich nicht ableiten. Deshalb enthält das Gebot der Gleichwertigkeit der Niederlassungsformen in Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EGV auch kein europäisches Gebot steuerrechtlicher Rechtsformneutralität¹². Wenn das jeweilige nationale Unternehmenssteuerrecht zwischen rechtlich selbständigen und rechtlich unselbständigen Unternehmen differenziert, dann kann das Europarecht hieran nichts ändern, sondern nur dafür Sorge tragen, dass inländische und ausländische Unternehmen beider Kategorien gleich behandelt werden¹³.

Lediglich im Bereich des Rechtfertigungsgrundes der Kohärenz spielt die Systematik der nationalen Steuerrechtsordnung eine – allerdings im Einzelnen noch nicht abschließend geklärte – Rolle. Um die Systematik der nationalen Steuerrechtsordnungen so wenig wie möglich zu stören, sollen die Mitgliedstaaten die Einbeziehung des Auslandssachverhalts verweigern können,

direkten Steuern, 2005.

11 H. D. Jarass, Die Grundfreiheiten als Grundgleichheiten, FS für U. Everling, 1995, S. 593 (600); T. Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, Diss. Berlin 1999, S. 115 ff.; auch in der Wirkung als Beschränkungsverbote überzeugend gegen die Einordnung als Freiheitsrechte J. Englisch, Dividendenbesteuerung. Europa- und verfassungsrechtliche Vorgaben im Vergleich der Körperschaftsteuersysteme Deutschlands und Spaniens, Diss. Köln 2005, S. 248 ff.; zwischen Diskriminierungsverboten und Beschränkungsverboten differenzierend A. Mühl, Diskriminierung und Beschränkung, Diss. Berlin 2004, S. 238 ff.

12 So aber N. Dautzenberg, EWS 2001, 270 (276 f.); ders., NWB Fach 4, 4353 (4354); N. Herzig, GS Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 627 (634); Herzig/Dötsch, DB 1998, 15 (18).

13 J. Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 109; krit. auch O. H. Jacobs, FS für L. Fischer, Berlin 1999, S. 85 (95 ff.); und jetzt sehr deutlich Generalanwalt Maduro in den Schlussanträgen zur Rechtssache Marks & Spencer (Rs. C-446/03) v. 7.4.2005, Der Konzern 2005, 322, Tz. 42 ff.

soweit steuerentlastende und steuerbelastende Normen in einem unmittelbaren Systemzusammenhang stehen und die Gefahr besteht, dass im grenzüberschreitenden Sachverhalt nur die Entlastungsnorm in Anspruch genommen wird, ohne dass die Anwendung der korrespondierenden Belastungsnorm sichergestellt werden kann¹⁴. Zwar zwingt das Kohärenzprinzip die Mitgliedstaaten nicht zu einer regelgerechten, systematischen Ausgestaltung ihrer Steuerrechtsordnungen, eine in sich geschlossene Systematik ist aber Voraussetzung dafür, dass die Mitgliedstaaten bestimmte Differenzierungen zwischen In- und Auslandssachverhalt aufrecht erhalten können.

Trotzdem ist nicht zu erwarten, dass die Möglichkeit, sich auf das Kohärenzprinzip zu berufen, nennenswerte Anreizwirkung für eine systemhafte Ausgestaltung der nationalen Steuerrechtsordnungen entfalten wird. Selbst wenn der EuGH im Zuge der derzeit zu beobachtenden Renaissance der Kohärenz¹⁵ das mitgliedstaatliche Interesse an der Wahrung der Besteuerungsgleichheit als eine Frage der Systemgerechtigkeit und damit der Kohärenz des Besteuerungssystems anerkennen würde¹⁶, wird der Hinweis der Mitgliedstaaten auf die systematische Folgerichtigkeit einer Regelung allein nicht ausreichen, um die Ungleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalten zu rechtfertigen. Eine Systemstörung nimmt der EuGH nämlich erst dann an, wenn sich eine systemgerechte Besteuerung auch im Zusammenwirken der beteiligten Staaten nicht herstellen lässt¹⁷. So wäre die Normierung einer allgemeinen Entstrickungsregel¹⁸ anstelle der derzeitigen unsystematischen und lückenhaften Entstrickungstatbestände zwar Voraussetzung dafür, dass sich der deutsche Steuergesetzgeber überhaupt zur Verteidigung von Entstrickungstatbeständen, die an das Ausscheiden stiller Reserven aus der deutschen Steuerjurisdiktion anknüpfen (§§ 11, 12 KStG; § 20 Abs. 3 UmwStG; § 6 AStG), auf das Kohärenzprinzip berufen kann. Die generelle Abrechnung der stillen Reserven bei Grenzübertritt – um die es dem Fiskus aus verständlichen Gründen der Sicherung des nationalen Steueraufkommens geht – lässt sich auf diese Weise aber nicht rechtfertigen. Denn aus der Sicht des EuGH ist die Kohärenz auch dann gewahrt, wenn die Besteuerung der stillen Reserven durch den Zuzugstaat gewährleistet wird. Den Mitgliedstaaten geht es aber mit der Berufung auf das Kohärenzprinzip vorrangig um die Sicherung des eigenen Steueraufkommens, weniger um die Verwirklichung von

Steuergerechtigkeit gegenüber dem einzelnen Steuerpflichtigen.

Unmittelbare positive Rückwirkungen können sich für die Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips aus der Rechtsprechung des EuGH zur Ausgestaltung von Missbrauchsvermeidungsvorschriften ergeben¹⁹. Aufgrund der Abwehrschwäche des § 42 AO werden die Steuergesetze zunehmend mit speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften durchgesetzt, die den vermeintlichen Missbrauch unwiderlegbar und oft sehr grob z.B. durch Anordnung von Sperrfristen typisieren. Missbrauchsvermeidungsnormen, die in großem Stil Fälle erfassen, in denen der Steuerpflichtige nicht missbräuchlich handelt, verletzen das Gebot der Steuergleichheit. Soweit der EuGH hier in ständiger Rechtsprechung einen Nachweis des Missbrauchs im Einzelfall fordert, mag dies zwar dem mit speziellen Missbrauchsvermeidungsvorschriften verfolgten Vereinfachungsanliegen zuwiderlaufen. Eine Exkulpationsmöglichkeit für den Steuerpflichtigen würde aber dem Eigenleben spezieller Missbrauchsvermeidungsvorschriften, die sich von ihrem eigentlichen Zweck, Steuerumgehungen zu verhindern, häufig weit entfernen und eigenständige Steuertatbestände begründen²⁰, ein Ende bereiten. Allerdings nimmt sich der EuGH nur der speziell für den grenzüberschreitenden Sachverhalt konzipierten Missbrauchsvermeidungsvorschriften (z.B. § 8a KStG a.F.²¹ oder § 2a Abs. 1 EStG²²) an. Missbrauchsvermeidungsvorschriften, die für In- und Auslandssachverhalt gleichermaßen gelten, begründen keine grundfreiheitenrelevante Ungleichbehandlung und unterliegen damit nicht der Kontrolle durch den EuGH. Hier ist nur das Bundesverfassungsgericht zuständig und ob sich dieses bereit findet, dem Vorbild des EuGH nachzueifern und dem wuchernden Unwesen komplizierter, vielfach über ihr Ziel hinauschießender und gleichheitssatzwidrig typisierender Missbrauchsvermeidungsvorschriften Einhalt zu gebieten, ist fraglich.

b) Mäßigende Wirkung der Beihilfevorschriften auf die Verteilung von Steuergeschenken?

Steuerhygienisch könnte ferner das Beihilfeverbot des Art. 87 EGV wirken²³. Auch steuerrechtliche Normen erfüllen den Beihilfenbegriff, wenn sie eine Abweichung vom allgemeinen Steuerniveau beinhalten und selektiv einzelne Branchen oder Industriezweige begünstigen²⁴. Der steuerliche Beihilfenbegriff entspricht

14 Vgl. EuGH v. 28.1.1992 – Rs. C-204/90, EuGHE 1992, I-276 (282), Tz. 21 ff. (Bachmann); EuGH v. 7.9.2004 – Rs. C-319/02, IStR 2004, 680, Tz. 40 ff. (Manninen); Schlussanträge Marks & Spencer (FN 13), Tz. 66.

15 Siehe A. Rust, EWS 2004, 450; M. Elicker, IStR 2005, 89 ff.

16 So die Forderung von P. Fischer, FR 2004, 630 (632).

17 Manninen (FN 14), Tz. 48 f.; Schlussanträge zu Marks & Spencer (FN 13), Tz. 76 f.

18 Vgl. J. Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 17 Rz. 204.

19 EuGH v. 8.7.1999 – Rs. C-254/97, EuGHE 1999, I-4809, Rz. 19 (Baxter); EuGH v. 17.7.1997 – Rs. C-28/95, EuGHE 1997, I-4161, Rz. 41 ff. (Leur Bloem); EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02, DStR 2004, 551, Rz. 59 f. (Lasteysrie).

20 S. F. Roser, Die Auslegung sog. „alternativer Missbrauchsbestimmungen“ – Inwieweit können derartige Vorschriften Steueransprüche begründen?, FR 2005, 178.

21 EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00, EuGHE 2002, I-1179 (Lankhorst-Hohorst).

22 Rechtssache Ritter-Coulais (Rs. C-152/03) auf Vorlage des BFH v. 13.11.2002, BStBl. II 2003, 795 mit Schlussanträgen des Generalanwalts Léger v. 1.3.2005.

23 Zu den Wirkungen der Globalisierung auf Steuervergünstigungen Windisch/Blankenburg (FN 9), S. 225 f.

24 EuGH v. 8.11.2001 – Rs. C-143/99, EuGHE 2001, I-8365 (Adria-Wien Pipeline); EuGH v. 12.10.2000 – Rs. C-480/98, EuGHE 2000, I-8717 (Spanien ./ Kommission); EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98, EuGHE 2000, I-6857 (Deutschland ./ Kommission); s. ferner Mitteilung der Kommission zur Anwendung der Beihilfevorschriften auf Maßnahmen betreffend die direkte Unternehmensbesteuerung, ABl. EG Nr. C 384 v. 10.12.1998, 3, Tz. 12; K. A. Frick, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag, Diss., Sinzheim 1994; M. Ko-

damit weitgehend dem der begünstigenden Sozialzwecknorm, der wirtschaftslenkenden Steuervergünstigung²⁵.

Steuervergünstigungen bedürfen als Ausnahmen vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Rechtfertigung, sonst handelt es sich um Steuergeschenke, Steuerprivilegien²⁶. Der Abbau von (ungerechtfertigten) Steuervergünstigungen gehört zu den Standardforderungen der Steuerreformdebatte.

Anders als das nationale Verfassungsrecht, das dem Gesetzgeber im Bereich der Leistungsverwaltung kaum Restriktionen auferlegt, enthält der EG-Vertrag eine eindeutige Aussage *gegen* (Steuer)Subventionen. Es gilt ein *Beihilfeverbot*, von dem die Kommission im Wege präventiver Kontrolle (Art. 88 Abs. 3 EGV) befreien muss. Andernfalls ist die Vergünstigung (formal) gemeinschaftsrechtswidrig. Allerdings überprüft die EU-Kommission steuerliche Beihilfen nicht daraufhin, ob sie gleichheitswidrig einzelne Gruppen privilegieren bzw. zu Unrecht aus dem Kreis der Berechtigten ausschließen. So waren die (inzwischen abgeschafften²⁷) Sonderabschreibungen für Flugzeug- und Schiffsfonds ebenso durch die EU-Kommission genehmigt²⁸ wie die Ökosteuervergünstigungen, deren gleichheitssatzwidrigem Zuschnitt sich leider auch das Bundesverfassungsgericht verschlossen hat²⁹. Die Kommission misst steuerrechtliche Beihilfevorschriften ausschließlich an Art. 87 Abs. 2 und 3 EGV. Zwar unterliegen Beihilfen danach einem Rechtfertigungszwang. Es handelt sich aber um einen sehr groben Maßstab, der in erster Linie gegen Verzerrungen innerhalb des Binnenmarktes gerichtet ist und der Kommission zudem erhebliche Entscheidungsspielräume eröffnet³⁰.

Mäßigende Wirkungen auf den steuerlichen Subventionsgesetzgeber versprechen eher die Grundfreiheiten, falls sich aus ihnen ein Verbot der Ungleichbehandlung von In- und Auslandssachverhalten auch für Steuervergünstigungen ableiten lässt. Hiervon scheint die EU-Kommission auszugehen, die gegen die Begrenzung der Eigenheimzulage auf Inlandsobjekte (§ 2 Satz 1 EigZulG) ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hat³¹. Die Anwendung der zu steuerrechtlichen Belastungsnormen entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze wird der unterschiedlichen Teleologie steuerrechtlicher Belastungsnormen und Steuervergünstigungen³² zwar nicht gerecht. Sollte der EuGH

gleichwohl aus den Grundfreiheiten ableiten, dass Steuervergünstigungen nicht zwischen In- und EU-Auslandssachverhalt differenzieren dürfen³³, dann hätte dies allerdings den positiven Nebeneffekt, dass sich der Gesetzgeber in den schwierigen Steuervergünstigungsabbaugefechten hinter dem EuGH zurückziehen könnte. Hier ergäbe sich ein Gleichlauf zwischen der Herstellung der Europarechtskonformität (Europarechtstauglichkeit) durch gleich (schlechte) Behandlung von In- und Auslandssachverhalt und dem Prinzip leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung. Eine Ausdehnung der Vergünstigungstatbestände auf den Auslandssachverhalt dürfte dagegen kaum in Betracht kommen. Man stelle sich per deutscher Eigenheimzulage geförderte Einfamilienhäuser in Frankreich, Belgien und Polen vor!

2. Vorgaben des steuerrechtlichen Sekundärrechts

Konkretere Vorgaben für die Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts enthält das steuerliche Sekundärrecht in Gestalt des Richtlinienrechts. Doch ist der Inhalt steuerrechtlicher Richtlinien allenfalls partiell prinzipiengeleitet, da die Notwendigkeit einstimmiger Verabschiedung zu vielfältigen politischen Kompromissen zwingt. So sind etwa Regelungen wie der Befreiungskatalog in Art. 13 und 28 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie gerade nicht Ausdruck einer umsatzsteuerrechtlichen Vergünstigungsgerechtigkeit, sondern spiegeln mitgliedstaatliche Partikularinteressen wider³⁴. Soweit die Steuerbefreiungen den Vorsteuerabzug ausschließen, verstoßen sie zudem gegen das *Prinzip* der Allphasen-*Netto-Umsatzsteuer*³⁵.

Beinhalten die Richtlinien Umsetzungsspielräume, ist der nationale Gesetzgeber nicht gezwungen, nationale Besteuerungsprinzipien zu verletzen. Tut er dies gleichwohl wie mit dem auf Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie gestützten pauschalen Abzugsverbot für Beteiligungsaufwand in § 8b Abs. 5 KStG³⁶, unterliegt die Regelung der vollen verfassungsrechtlichen Kontrolle. Enthält das Richtlinienrecht dagegen zwingende Vorgaben, die sich nicht anders als unter Durchbrechung von Besteuerungsprinzipien umsetzen lassen³⁷, greift der Vorrang des Gemeinschaftsrechts ein. Selbst wenn das Resultat gleichheitssatzwidrig ist, kommt eine Überprüfung der EG-rechtlichen Vorgabe durch das Bundesverfassungsgericht jedenfalls solange nicht in Betracht, wie der europäische Grundrechts-

schyk, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag, Diss. Baden-Baden 1999; W. Schön, Steuerliche Beihilfen, ZHR-Beiheft 69, 2001, 106; C. Panayi, Intertax 2004, 283 (289 ff.).

25 J. Lang in Tipke/Lang (FN 18), § 4 Rz. 21.

26 K. Tipke (FN 2), S. 78.

27 § 82f EStDV i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG, abgeschafft durch Jahressteuergesetz 1997 v. 20.12.1996, BGBl. I 1997, 2049.

28 Siehe Schreiben des BMF v. 17.2.1997, BStBl. I 1997, 194.

29 BVerfG v. 20.4.2004, BVerfGE 110, 294 (298 ff.).

30 W. Cremer in Callies/Ruffert, Komm. zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2. Aufl. 2002, Art. 87 Rz. 27 ff.

31 Rechtssache C-152/05, ABl. EG Nr. C 132 v. 28.5.2005, 18; dazu K. Häußler, FR 2005, 872. In dieselbe Richtung geht die Vorlage des BFH (BFHE 206, 350) in der Rechtssache Centro di Musicologia Walter Stauffer (Rs. C-386/04) zur

subjektiven Gemeinnützigkeitsfähigkeit ausländischer Stiftungen entgegen § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG.

32 K. Tipke (FN 2), S. 85.

33 So jüngst EuGH v. 14.5.2005 – Rs. C-39/04 (Laboratoires Fournier), ABl. EG Nr. C 115/2005, 7; zuvor bereits u.a. EuGH v. 6.6.2000 – Rs. C-35/98, EuGHE 2000, I-4071 (Verkooijen).

34 W. Birkenfeld, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, § 91 Rz. 11: „Keine verallgemeinerungsfähigen Gründe erkennbar“; § 91 Rz. 47.

35 H. G. Ruppe in FS für K. Tipke, Köln 1995, S. 457 (469 f.); K. Tipke, StRO, Bd. II², Köln 2003, S. 999.

36 Dazu im Weiteren unten II.4. a.

37 Beispiel: Privilegierung der Deutsche Post AG durch § 4 Nr. 11b UStG in Umsetzung von Art. 13 Teil A Satz 1 Buchst. a der 6. RL EWG.

schutz dem nationalen entspricht³⁸ und die Europäischen Organe innerhalb der ihnen übertragenen Kompetenzen agiert haben³⁹.

Inländerdiskriminierungen durch eine den Auslandsachverhalt gegenüber dem Inlandssachverhalt privilegierende Umsetzung von Richtlinien sind dagegen uneingeschränkt nach nationalem Verfassungsrecht zu beurteilen⁴⁰; europarechtlich sind sie nicht sanktioniert.

3. Systemzerstörende Wirkung der Rechtsprechung des EuGH

a) Steuersystematik wird der Vermeidung von Steuerausfällen geopfert

Der EG-Vertrag selbst enthält, wie dargelegt, keine eigenen Besteuerungsprinzipien, sondern lässt den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme weitgehend freie Hand. De facto wirken die Grundfreiheiten in der Bedeutung, die ihnen der EuGH für das Steuerrecht verleiht, aber systemzerstörend. In dem der EuGH bei fortbestehender – und durch die Maastrichtkriterien sanktionierter – nationaler Haushaltsverantwortung (Art. 104 EGV) das nationale Fiskalinteresse nicht als Rechtfertigungsgrund für Ungleichbehandlung anerkennt⁴¹, zwingt er die Mitgliedstaaten zu vorwiegend fiskalisch motivierten Antworten auf festgestellte Diskriminierungen. Passen die Mitgliedstaaten den Inlandssachverhalt dem Auslandsachverhalt an⁴², statt umgekehrt die Benachteiligung des grenzüberschreitenden Sachverhalts abzuschaffen, werden die traditionell im Auslandssachverhalt hingegenommenen Abstriche bei der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf den Inlandssachverhalt übertragen. Im Internationalen Steuerrecht erfährt das Leistungsfähigkeitsprinzip seit jeher Modifikationen. Zum einen zwingt der grenzüberschreitende Sachverhalt zu einer Aufteilung der Steuerquellen zwischen den Fiscis, zum anderen sind die Informationsbeschaffungsmöglichkeiten territorial begrenzt. In der Folge weist die beschränkte Steuerpflicht objektsteuerartige Züge auf⁴³. Das Quellenstaatsprinzip bedingt eine Schemularisierung⁴⁴. Zwar besteht vielfach, insb. mangels Steuergefälles innerhalb Deutschlands, gar kein Bedürfnis für die Ausdehnung von für den Auslandssachverhalt konzipierten Vorschriften auf reine Inlandssachverhalte. Die Systemzerstörung und Komplizierung des nationalen Steuerrechts wird aber hingenommen, wenn der Gesetzgeber auf Vorschriften zur Sicherung des na-

tionalen Steueraufkommens – wie etwa § 8a KStG – nicht verzichten zu können glaubt.

b) Unbegrenzte Rückwirkung der Entscheidungen des EuGH erschwert regelhafte Reaktionen

Dass die Mitgliedstaaten punktuell und wenig regelhaft auf die Rechtsprechung des EuGH reagieren, liegt auch an dem Zeitdruck, unter dem die Entscheidungen umgesetzt werden müssen. Da der EuGH anders als das Bundesverfassungsgericht bisher⁴⁵ keine Ausnahmen von der Rückwirkung gerichtlicher Entscheidungen vorsieht, müssen die Mitgliedstaaten umgehend reagieren, um weiteren Steuerausfällen vorzubeugen. Überstürztes gesetzgeberisches Handeln ist eine der häufigsten Ursachen für schlechte Gesetzgebungsqualität und die Chaotisierung des Steuerrechts⁴⁶. Zudem verhindert der durch die Rückwirkung der Entscheidungen verursachte Zeitdruck notwendige Abstimmungen zwischen den Mitgliedstaaten, die vielfach Voraussetzung dafür wären, den Auslandssachverhalt dem Inlandssachverhalt gleichzustellen, etwa um Informationsdefizite, die dies bisher verhindert haben, abzubauen.

So berechtigt die Kritik an der Unvereinbarkeitsrechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in den meisten Fällen ist⁴⁷, so bedenkenswert ist die Forderung nach Übergangsfristen für EuGH-Entscheidungen. Zwar gibt es keine Garantie dafür, dass die Mitgliedstaaten ihnen eingeräumte Umsetzungsfristen nicht unproduktiv verstreichen lassen. Trotzdem sprechen in bestimmten Fällen gute Gründe für Übergangsfristen zur Umsetzung von EuGH-Entscheidungen: Europarecht ist in sehr viel stärkerem Maße als das Verfassungsrecht einem dynamischen Verständnis unterworfen. Der Europäischen Gemeinschaft ist das Prozesshafte immanent. Zwar kann man argumentieren, die Mitgliedstaaten würden ihre Pflichten aus Art. 10 EGV lange genug kennen und hätten bis zum Ende der Übergangsfrist am 31.12.1992 (Art. 14 EGV) Zeit gehabt, ihre nationalen Steuersysteme von europarechtswidrigen Normen zu bereinigen, dabei bleibt die Dynamik der Rechtsprechung des Gerichtshofs aber außer Betracht. Wir dürfen nicht vergessen, dass die erste Entscheidung zum Recht der direkten Steuern kaum 20 Jahre zurückliegt⁴⁸ und der EuGH seither die Schraube immer enger angezogen hat. Anders als die Beseitigung von Verfassungsrechtsverstößen bedarf es zudem der zeitintensiven Abstimmung zwischen vielen Akteuren, um nationale Haushaltsinteressen und Steuersystematik in Einklang zu bringen.

38 BVerfG v. 22.10.1986, BVerfGE 73, 339 (Solange II); BVerfG v. 7.6.2000, BVerfGE 102, 147 ff. (Bananenordnung).

39 Im Einzelnen ist die Einschränkung der Kompetenzüberschreitung durch die Maastrichtentscheidung (BVerfG v. 12.10.1993, BVerfGE 89, 155) sehr problematisch, s. Umbach/Clemens/Heyde, GG, Mitarbeiterkommentar, Heidelberg 2000, Art. 23 Rz. 73 ff.

40 Zu der Inländerdiskriminierung infolge der Eurowings-Entscheidung zu § 8 Nr. 7 GewStG (EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97, EuGHE 1999, I-7447) s. P. Bullinger, IStR 2005, 370 (371 ff.).

41 C. Seiler, StuW 2005, 25 (29).

42 Europarechtskonform, vgl. O. Thömmes, Intertax 2004, 124 (125); J. Hey, StuW 2004, 193 (196).

43 J. Lang in Tipke/Lang (FN 18), § 9 Rz. 26.

44 H. Debatin, Konzeptionen der Steuerpflicht, FR 1969, 277 (278).

45 Eine Änderung könnte die Rechtssache Rs. C-475/03 zur italienischen IRAP bringen, deren Rückerstattung im Fall der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit auf 120 Mrd. € beziffert wird, vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Jacobs v. 17.3.2005; dazu B. Kaminski, Stbg. 2005, 230.

46 J. Hey, Steuerplanungssicherheit, Köln 2002, S. 74 ff.

47 Grundlegend dazu R. Seer, NJW 1996, 285; K. Drüen, FR 1999, 289.

48 EuGH v. 28.1.1986 – Rs. 270/83, EuGHE 1986, 273 (avoir fiscal).

4. Rechtfertigung der Einschränkung von Besteuerungsprinzipien durch die Ziele der Europarechtstauglichkeit und Wettbewerbsfähigkeit des Steuersystems?

a) Europarechtstauglichkeit

Erkennt man die europarechtlichen Zwänge, denen der Gesetzgeber ausgesetzt ist, an, stellt sich die Frage, welche Eingriffe in das Steuersystem gerechtfertigt werden können, um das System europarechtstauglich zu machen.

Wird der Auslandssachverhalt dem Inlandssachverhalt gleichgestellt, gehen leistungsfähigkeitsgerechte und europarechtstaugliche Besteuerung – wie etwa durch Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips auch für Grenzpendler (§§ 1 Abs. 3, 1a EStG)⁴⁹ – in der Regel konform. Problematisch ist der umgekehrte Fall. Mit dem Hinweis, die Änderung diene der Herstellung der „Europarechtstauglichkeit“, hat der Gesetzgeber in jüngerer Zeit u.a. den Wechsel vom körperschaftsteuerrechtlichen Vollarrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren, die Ausdehnung von § 8a KStG auf das Inland, die Anordnung eines pauschalen Abzugsverbots für Beteiligungsaufwand in § 8b Abs. 5 KStG sowie die Einführung eines allgemeinen Steuerabzugs bei Bauleistungen (§§ 48 ff. EStG) begründet⁵⁰. §§ 8a, 8b Abs. 5 KStG verstoßen gegen das objektive Nettoprinzip; das Halbeinkünfteverfahren verursacht wirtschaftliche Doppelbelastungen und §§ 48 ff. EStG führen zu einer mangels besonderen Sicherungsbedürfnisses unverhältnismäßigen Indienstrafe Privater. Mit Ausnahme vielleicht des Übergangs zum Halbeinkünfteverfahren tragen alle Neuerungen zudem in erheblichem Maße zur Komplizierung des Steuerrechts bei. Wenn die Abwehr einer drohenden Europarechtswidrigkeit diese Eingriffe in das Steuersystem rechtfertigen würde, wäre das Europarecht die offene Flanke, gegen die nationale Besteuerungsprinzipien machtlos wären.

Mit dem Wechsel vom körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren setzt sich Klaus Tipke in der 2. Auflage der Steuerrechtsordnung auseinander. Dabei gewinnt das Argument der „Europatauglichkeit“ zentrale Bedeutung:

„Man wird unterscheiden müssen zwischen der Frage, ob der Gesetzgeber überhaupt berechtigt war, das Halbeinkünfteverfahren dem Anrechnungsverfahren vorzuziehen, und der Frage, ob er das Halbeinkünfteverfahren so gestalten durfte, wie er es gestaltet hat. Zum Halbeinkünfteverfahren durfte er m. E. schon deshalb übergehen, weil sich so die ‚Europarechtstauglichkeit‘ sicherer und schneller erreichen ließ als mit dem Vollarrechnungsverfahren, das in der Europäischen Union nur noch in Italien und Finnland angewendet wird.“

Man mag – je nach Unternehmenssteuerverständnis – darüber streiten, wie streng die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Ausgestaltung des Körperschaftsteuersystems sind. Soweit dem Gesetzgeber hier ohnehin ein weiter Gestaltungsspielraum zugebilligt wird, ist es nicht zu beanstanden, wenn er sich bei der Ausfüllung dieses Spielraums vom Ziel der Europarechtstauglichkeit leiten lässt⁵¹. Gleichwohl ist der Gesetzgeber meines Erachtens verpflichtet, Eingriffe in die bestehende Steuersystematik zur Anpassung an das Europarecht so schonend wie möglich vorzunehmen. Wenn man unterstellt, dass die Ausdehnung des körperschaftsteuerrechtlichen Anrechnungsverfahrens auf Auslandssachverhalte nicht allein aus haushalterischen Gründen unterblieben ist, sondern auch deshalb, weil eine exakte Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer mangels Kenntnis der Vorbelastung im Ausland technisch undurchführbar war, dann hätte es nahe gelegen, statt zu dem besonders verzerrend wirkenden Halbeinkünfteverfahren zu einem pauschalen (Teil)Anrechnungsverfahren zu wechseln⁵².

Noch deutlicher wird das Problem anhand des seit 2004 für In- und Auslandsbeteiligungen geltenden Betriebsausgabenabzugsverbots in § 8b Abs. 5 KStG⁵³. § 8b Abs. 5 KStG verstößt unzweifelhaft gegen das objektive Nettoprinzip⁵⁴. Der Gesetzgeber war jedoch insofern in der Zwickmühle, als die zunächst mit § 8b Abs. 7 KStG⁵⁵ vorgenommene Differenzierung zwischen In- und Auslandsbeteiligungen gemeinschaftsrechtlich nicht haltbar war⁵⁶, die Streichung des pauschalen Abzugsverbots aber zu einer einseitigen Minderung des Steueraufkommens in Deutschland geführt hätte, während die auf diese Weise finanzierten Gewinne nur im Staat der Tochtergesellschaft der Steuer unterlegen hätten. Aber ist das ausreichender Grund, das Nettoprinzip einzuschränken? Der Gesetzgeber war im Fall des § 8b Abs. 5 KStG weder aus rechtlichen noch aus technischen Gründen gehindert, den Auslandssachverhalt dem Inlandssachverhalt gleichzustellen, d.h. in beiden Fällen den vollen Abzug zu gewähren. Es hätte ihn aber Aufkommen gekostet, auf das zu verzichten er unter dem Gesichtspunkt zwischenstaatlicher Nutzen-Aufteilungs- oder Verteilungsgerechtigkeit⁵⁷ als unbillig empfand. Eine Regelung unter Verzicht auf die Beschränkung des objektiven Nettoprinzips war dem Gesetzgeber schlicht zu teuer.

In dieselbe Richtung geht die Ausdehnung von § 8a KStG auf das Inland in Folge der Rechtssache Lankhorst-Hohorst⁵⁸. Der Gesetzgeber hat suggeriert, hierzu habe es keine Alternative gegeben⁵⁹. Dem ist nicht so. Europarechtskonform wäre auch die Abschaffung von

49 Als Reaktion auf EuGH v. 14.2.1995 – Rs. C-279/93, EuGHE 1995, I-225 (Schumacker).

50 Nachweis der Gesetzesbegründungen in FN 8.

51 Siehe die Begründung im Gesetzgebungsverfahren BT-Drucks. 14/2683, 95; zustimmend H. J. Pezzer, StuW 2000, 144 (147); W. Schön, StuW 2000, 151 (154).

52 J. Hey, DStJG-Sonderband, Unternehmenssteuerreform, 2001, S. 5 (17); und ausführlich J. Englisch (FN 11), S. 403 ff.

53 Eingeführt durch Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der BReg. zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 22.12.2003, BGBl. I

2003, 2840.

54 H.M., z.B. G. Leis, FR 2004, 53 (61); Kroppen/Schreiber, IWB 1999, Fach 3, 1227 (1242).

55 In der Fassung des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999, BGBl. I 1999, 402.

56 Vgl. FG Hamburg v. 29.4.2004, EFG 2004, 1639 unter Bezugnahme auf EuGH v. 18.9.2003 – Rs-168/01, EuGHE 2003, I-666 (Bosal).

57 K. Tipke (FN 2), S. 523.

58 EuGH v. 12.12.2002 – Rs. C-324/00, EuGHE 2002, I-1179 (Lankhorst-Hohorst).

59 BT-Drucks. 15/1518, 14.

§ 8a KStG gewesen⁶⁰. Die Regelung bricht mit dem vom Bundesfinanzhof entwickelten Prinzip der Finanzierungsfreiheit⁶¹, sie ist für den Inlandsfall unsinnig, da hier mangels Steuergefälles kein Missbrauchspotential besteht, sie bürdet den Steuerpflichtigen erheblichen Kontrollaufwand auf und birgt schließlich insbesondere in Dreieckskonstellationen die Gefahr von Doppelbelastungen⁶². Soll all dies durch das Ziel der Herstellung der Europarechtstauglichkeit gerechtfertigt sein?

Dient die Durchbrechung von Besteuerungsprinzipien zur Herstellung der „Europarechtstauglichkeit“ in Wirklichkeit nur der Vermeidung von Aufkommenseinbußen, schlägt eine Rechtfertigung fehl. Grundrechte, Steuergleichheit und objektives Nettoprinzip stehen nicht unter Finanzierbarkeitsvorbehalt⁶³. Auch die ungerechteste Steuer produziert Aufkommen. Ungelöste zwischenstaatliche Verteilungskonflikte, die den Kern des Arguments der „Europarechtstauglichkeit“ ausmachen, dürfen nicht zu Lasten der Steuerpflichtigen gehen, sondern müssen – ebenso wie nationale Finanzausgleichsfragen staatsintern zu lösen sind⁶⁴ – auf (zwischen)staatlicher Ebene bewältigt werden. Allenfalls können sie ein temporäres Hilfsargument sein für einen Übergangszeitraum, in dem sichtbare Anstrengungen zur Lösung des Verteilungskonfliktes unternommen werden müssen.

Etwas anders verhält es sich mit dem Argument der Europarechtstauglichkeit im Bereich des Besteuerungsverfahrens. Traditionell werden Steueransprüche gegenüber Gebietsfremden im Wege (abgeltender) Quellenabzüge durchgesetzt, auch wenn in gleichgelagerten Fällen rein innerstaatlich ein Veranlagungsverfahren zur Anwendung kommt. Selbst wenn ein Veranlagungswahlrecht die Nachteile der Abgeltung vermeidet, ergeben sich aus dem rein prozeduralen Unterschied zwischen Quellenabzug und Veranlagung für den Steuerschuldner Zins- und Liquiditätsnachteile, für den Entrichtungspflichtigen Haftungsrisiken. Der Bundesfinanzhof hält diese Nachteile in der Rechtssache FKP Scorpio für gemeinschaftsrechtswidrig⁶⁵. Der EuGH erkennt zwar das Interesse der Mitgliedstaaten an wirksamer steuerlicher Kontrolle grundsätzlich an.⁶⁶ Nur unterliegt er dem Irrtum, Amtshilfe-⁶⁷ und Beitreibungsrichtlinie⁶⁸ reichen hierfür aus, so dass verfahrensrecht-

liche Ungleichbehandlungen von In- und EU-Ausländern nicht erforderlich und damit nicht gerechtfertigt seien⁶⁹. Dass sich mit den sperrigen Instrumenten der Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie der deutsche Steueranspruch zwischen Palermo und Helsinki nicht in der gleichen Weise durchsetzen lässt wie zwischen München und Hamburg, liegt auf der Hand. Würde der Gesetzgeber hier den Weg beschreiten, gegenüber dem Steuerausländer auf die speziellen Sicherungsverfahren zu verzichten – den Auslandsfall dem Inlandsfall anpassen –, sähe er sich dem Vorwurf eines strukturellen Erhebungsdefizits ausgesetzt. Die Rechtsanwendungsgleichheit wäre verletzt⁷⁰. Peter Fischer hat als erster auf den im Hinblick auf das Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit heraufziehenden Konflikt zwischen EuGH und Bundesverfassungsgericht aufmerksam gemacht⁷¹. Hier bleibt also – solange der EuGH an seiner zweifelhaften Rechtsprechung festhält – als europarechts- und verfassungskonforme Lösung nur die Ausdehnung der Quellenabzugsverfahren auf das Inland, allerdings um den Preis der – aus der reinen Inlandsperspektive nicht gebotenen und damit kaum zu rechtfertigenden – Indienstnahme Privater für Zwecke der Steuerentrichtung⁷².

b) Wettbewerbsfähigkeit

Vor noch größere Herausforderungen wird das nationale Steuersystem durch den Steuerwettbewerb gestellt⁷³. Das Steuersystem muss wettbewerbsfähig sein, um inländische Investoren von der Abwanderung in attraktivere Steuerstandorte abzuhalten und im besten Fall ausländische Investoren anzuziehen. Wettbewerbsfähigkeit meint wohlgerne nicht Wettbewerbsneutralität. Das ökonomische Postulat der Wettbewerbsneutralität weist als Wettbewerbsgleichheit weitgehende Parallelen zum Leistungsfähigkeitsprinzip auf⁷⁴. Wettbewerbsfähigkeit ist dagegen gerade nicht auf Gleichheit angelegt, sondern auf Wettbewerbsvorteile.

Während Standortsicherung und Steuerwettbewerb anfangs nur punktuelle Spuren hinterlassen haben, etwa mit dem Standortsicherungsgesetz 1993 (§ 32c EStG)⁷⁵ oder der 1998 eingeführten Tonnagebesteuerung (§ 5a EStG)⁷⁶, gehen die Überlegungen mittler-

60 Möglicherweise sogar europarechtskonformer, da auch die Neufassung des § 8a KStG die europarechtlichen Bedenken nicht auszuräumen vermag, s. U. Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Jahresband 2004, § 8a KStG Anm. J 03-5.

61 BFH GrS v. 4.7.1990, BStBl. II 1990, 817; BFH v. 5.2.1992, BStBl. II 1992, 532; BFH v. 8.12.1997, BStBl. II 1998, 193.

62 Zur Kritik im Einzelnen J. Hey (FN 18), § 11 Rz. 83 ff.

63 BVerfG v. 17.1.1957, BVerfGE 6, 55 (80); BVerfG v. 29.5.1990, BVerfGE 82, 60 (89); K. Tipke (FN 2), S. 326; D. Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983, S. 255 f.; S. Huster, Rechte und Ziele, Diss. Berlin 1993, S. 360.

64 Zur diesbezüglichen Kritik an § 35 EStG s. J. Hey, FR 2001, 870 (878).

65 Siehe die Vorlage des BFH v. 28.4.2004, BStBl. II 2004, 878, in der Rechtssache C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen.

66 EuGH v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98, EuGHE 1999, I-7641 (Vestergaard); EuGH v. 8.7.1999 – Rs. C-254/97, EuGHE 1999, I-4809 (Baxter).

67 Richtlinie 77/799/EWG v. 19.12.1977, ABl. EG Nr. L

336/1977, 15.

68 Richtlinie 76/308/EWG v. 15.3.1976, ABl. EG Nr. L 73/1976, 18.

69 EuGH v. 15.5.1997 – Rs. C-250/95, EuGHE 1997, I-2471, Rz. 40 f. (Futura Participations); EuGH v. 28.10.1999 – Rs. C-55/98, EuGHE 1999, I-7641, Rz. 26 ff. (Vestergaard).

70 BVerfG v. 27.6.1991, BVerfGE 84, 239 (268) – Zinsbesteuerung; BVerfG v. 9.3.2004, BVerfGE 110, 94 – Spekulationsgewinne.

71 P. Fischer, FR 2004, 630 (634).

72 Insofern äußert D. Gosch in P. Kirchhof, EStG Kompakt-Kommentar, 5. Aufl., Heidelberg 2005, § 38 Rz. 3, verfassungsrechtliche Bedenken an der Bauabzugssteuer.

73 Grundlegend J. Lang (FN 25), § 8 Rz. 72 ff.

74 J. Hey in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. KStG (Stand: Sept. 1999) Anm. 37.

75 Standortsicherungsgesetz v. 13.9.1993, BGBl. I 1993, 1569.

76 Durch Seeschiffahrtsanpassungsgesetz v. 9.9.1998, BGBl. I 1998, 2860.

weile mit Abgeltungssteuer⁷⁷ und Dualer Einkommensteuer⁷⁸ an die Grundfesten der synthetischen Einkommensteuer. Zwar bietet die Konsumsteuertheorie *systematische* Erklärungen für eine Verschönerung von Kapital- gegenüber Arbeitseinkommen. Primärer Auslöser der Diskussion sind aber *pragmatische* Machbarkeitsüberlegungen⁷⁹. Nicht mehr die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, sondern die Mobilität der Einkunftsquellen entscheidet über die Höhe der Steuerbelastung. So wie die Markteinkommenstheorie als auf das Administrierbare zurückgenommene Reinvermögenszugangstheorie verstanden werden kann⁸⁰, rettet die Konsumsteuertheorie den Anspruch auf Systematik für eine auf das international Durchsetzbare zurückgenommene Besteuerung.

Es ist eine Richtungsentscheidung, ob man den Herausforderungen des internationalen Steuerwettbewerbs mit möglichst eng umgrenzten Privilegierungen mobiler Steuerquellen begegnet, dies war das Rezept von § 32c EStG und § 5a EStG, oder mit einem grundlegenden Umbau des Steuersystems. Verfassungsrechtlich ist der Systemumbau – etwa die Umschichtung von den direkten zu den indirekten Steuern – vorzugswürdig, da der Gesetzgeber insofern die ihm für die Auswahl der Steuerquellen und die Ausgestaltung des Steuersatzes vom Bundesverfassungsgericht zugebilligte Gestaltungsfreiheit⁸¹ in Anspruch nehmen kann. Bei der Auswahl der Steuergegenstände darf sich der Gesetzgeber von den Gesichtspunkten der Wettbewerbsfähigkeit des Steuersystems und der Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs in offenen Märkten leiten lassen⁸². Werden dagegen im bestehenden System einzelne Einkunftsarten privilegiert, bedarf dieser Bruch mit dem selbst statuierten System der besonderen Rechtfertigung. Sowohl § 32c EStG⁸³ als auch § 5a EStG⁸⁴ sind unter diesem Aspekt bedenklich.

Die Duale Einkommensteuer privilegiert ebenfalls einzelne Einkunftsarten, erhebt dabei aber den Anspruch einer neuen Systementscheidung. Wie *Joachim Englisch* jüngst herausgearbeitet hat⁸⁵, kommt es dabei ganz entscheidend darauf an, welches Systemverständnis⁸⁶ man an die duale Einkommensteuer anlegt. Bei einer Würdigung der Dualen Einkommensteuer nach Maßgabe des traditionellen Einkommensteuer-

ständnisses bestehen erhebliche Zweifel, ob sich die Ungleichbehandlung als Reaktion auf den internationalen Steuerwettbewerb rechtfertigen lässt. Zum einen existiert nach traditionellem Verständnis kein grundsätzlicher Unterschied zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen. Zum anderen erfordert das Gebot der Wettbewerbsfähigkeit nur die Steuersatzsenkung auf das mobile Kapitaleinkommen, nicht aber die Diskriminierung des immobilien Arbeitseinkommens. Dass Arbeitseinkommen weiterhin (hoch) progressiv besteuert wird, hat in erster Linie haushalterische Gründe, weil eine entsprechend niedrige Flat Tax⁸⁷ für alle Einkunftsarten nicht finanzierbar ist. Sie ist darüber hinaus – wie der Bundestagswahlkampf 2005 belegt hat – auch politisch nicht realisierbar. Letztlich ist die Privilegierung des Kapitaleinkommens nur mittels der Konsumsteuertheorie aus lebenszeitlicher Perspektive zu rechtfertigen⁸⁸. Allerdings stellt sich dann die Frage, ob es mit der *nachgelagerten Besteuerung* nicht einen schonenderen Ausgleich zwischen den Zielen der Wettbewerbsfähigkeit und der gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit und ohne die praktischen Probleme der Dualen Einkommensteuer gibt⁸⁹.

III. Rückkehr zur Verwirklichung von Besteuerungsprinzipien durch Harmonisierung?

1. Notwendigkeit koordinierter Rechtsentwicklung

Die derzeitige EuGH-Rechtsprechung führt zwar zu einer Angleichung der mitgliedstaatlichen Steuersysteme im Wege der – vor allem in den 1990er Jahr beschworenen – „stillen Harmonisierung“⁹⁰. Ohne Koordination ist dies aber eine Angleichung auf dem kleinsten steuersystematischen Nenner. Der steuersystematische „race to the bottom“ wird sich nur dann stoppen lassen, wenn die Rechtsentwicklung nicht länger den eher zufälligen Einschlägen der EuGH-Rechtsprechung überlassen, sondern planvoll gestaltet wird.

2. Europäisches Steuerverfassungsrecht?

Dabei ist „der europäische Konsens über Prinzipien und Strukturen der Besteuerung ... Grundvoraussetzung für

77 Zum hessischen Vorschlag einer Abgeltungssteuer *Schenk/Brusch*, DStR 2005, 1254; ferner *M. Jachmann*, BB 2003, 2712.

78 *Spengel/Wiegand*, Duale Einkommensteuer: Die pragmatische Variante einer grundlegenden Steuerreform, Wirtschaftsdienst 2004, 71 (74); krit. *P. Fischer*, FR 2004, 630 (637 f.). Grundlegend zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Dualen Einkommensteuer unter dem Gesichtspunkt der internationalen Wettbewerbsfähigkeit, *J. Englisch*, Die Duale Einkommensteuer – Reformmodell für Deutschland, IFSt.-Schrift Nr. 432, 2005.

79 Ganz deutlich zur Genese der Dualen Einkommensteuer in den Nordischen Staaten *T. Viherkenttä*, IStR 1994, 414 (415 f.); ferner Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung (2003): Jahresgutachten 2003/2004, S. 339; *Wiss. Beirat beim BMF*, Flat Tax oder Duale Einkommensteuer?, BMF-Schriftenreihe Band 76, Bonn 2004, S. 32 ff.

80 *J. Lang* (FN 25), § 4 Rz. 108; einschränkend *K. Tipke* (FN 35), S. 630 f.

81 BVerfG v. 5.2.2002, BVerfGE 105, 17 (46); BVerfG v. 29.11.1989, BVerfGE 81, 108 (117); zu Recht krit. *K. Tipke*

(FN 2), S. 300 ff.

82 BVerfG v. 27.6.1991, BVerfGE 84, 239, 274 (282); hierzu *J. Englisch* (FN 78), F.II.1a.

83 Siehe Vorlagebeschluss des BFH v. 24.2.1999 – X R 171/96, BStBl. II 1999, 450; differenzierend *J. Lang* (FN 25), § 9 Rz. 202: Gleichheitssatzwidrig im System der Einkommensteuer, gerechtfertigt als Sonderunternehmenssteuer.

84 *D. Gosch*, DStR 1999, 753; *H.-J. Kanzler*, FR 1999, 363 („systemwidrige Einzelregelung“).

85 *J. Englisch* (FN 78), F.II.1b.

86 Dazu *J. Lang* in *Tipke/Lang* (FN 18), § 4 Rz. 113 ff.

87 Zur Auseinandersetzung zwischen Flat Tax und Dualer Einkommensteuer *Wiss. Beirat beim BMF*, Flat Tax oder Duale Einkommensteuer?, BMF-Schriftenreihe Band 76, Bonn 2004; *R. Matteotti*, ASA 2005, 673; *R. Seer*, BB 2004, 2272.

88 *A. A. J. Lang* (FN 25), § 8 Rz. 79.

89 *J. Lang* (FN 25), § 8 Rz. 79.

90 *U. Schreiber*, StuW 1994, 238 (253); *M. Mick* in *Birk* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995, § 24 Rz. 25 ff.; zurückzuführen auf *C. Tibout*, Journal of Political Economy 1956, S. 416 ff.

die Harmonisierung der staatlichen Steuersysteme über den EG-Vertrag hinaus“, wie *Klaus Tipke* in der Festschrift für *Klaus Vogel* festgestellt hat⁹¹. Und weiter: „... wenn Europas Steuerrechtsordnungen harmonisiert werden sollen, muss man möglichst mit den Verfassungen und ihrem Verständnis anfangen, weil von ihnen ein europäisches Steuerrechtsbewusstsein ausgehen muss, weil sich sonst Sekundäres vor Primäres schiebt“⁹².

Vor allem in Deutschland werden Fragen der Steuergerichtigkeit, der Steuersystematik, der Neutralität und Rationalität des Steuerrechts traditionell auf der Ebene des Verfassungsrechts diskutiert⁹³. Zwar ist auch das deutsche Grundgesetz nicht die Quelle sachgerechter Besteuerungsprinzipien⁹⁴. Die Verfassung verleiht den steuerpolitischen Ausgangsentscheidungen aber über das Gebot der Folgerichtigkeit und Systemgerechtigkeit Stabilität. Das Bundesverfassungsgericht gilt als das weltweit aktivste Verfassungsgericht in Steuerrechtsfragen⁹⁵. In anderen Staaten sind die Steuergesetzgeber freier, ja sie haben – wie Großbritannien – zum Teil noch nicht einmal (geschriebene) Verfassungen oder kennen keine Verfassungsgerichtsbarkeit. Die Betonung verfassungsrechtlicher Bindungen in Deutschland ist Ausdruck eines tiefwurzelnden Misstrauens gegenüber der ökonomischen Rationalität der Steuerpolitik. Dass die Steuerpolitik von sich aus von unsinnigen, systemwidrigen, streitanfälligen Regelungen absieht, darauf kann nicht vertraut werden. Auch von im Gesetzgebungsverfahren geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken lässt sich der Gesetzgeber selten von seinen fiskalischen Zielen abbringen. Es bleibt aber die Hoffnung der nachträglichen Kontrolle durch das Bundesverfassungsgericht⁹⁶.

Ohne das Damoklesschwert der Verfassungswidrigkeit fällt dagegen manche Anpassung an den internationalen Steuerwettbewerb leichter. Duale Einkommensteuern werden in Deutschland als verfassungsrechtlich bedenklich eingestuft⁹⁷. In den Nordischen Staaten, in denen seit Beginn der 1990er Jahre Duale Einkommensteuern zur Anwendung kommen, wächst zwar die Einsicht in die praktischen Probleme und die Gestaltungsanfälligkeit dualer Einkommensteuersysteme, auch gibt es ein allgemeines Störgefühl gegenüber den Verteilungswirkungen, als Verfassungsrechtsthema wird die Ungleichbehandlung von Kapital- und Arbeitsein-

kommen indes nicht eingestuft. Standortpolitisch attraktive Niedrigsteuersätze werden zudem vielfach durch empfindliche Restriktionen der Verlustverrechnung erkauf⁹⁸. Zeitlich begrenzte Verlustvorträge, wie sie im Ausland die Regel sind⁹⁹, verletzen nach deutschem Verständnis aber in verfassungswidriger Weise das objektive Nettoprinzip¹⁰⁰.

Es ist wenig wahrscheinlich, dass sich Deutschland mit seiner Tradition eines Steuerverfassungsrechts innerhalb der Gemeinschaft durchsetzen können. Weder der ungeschriebene Europäische Grundrechtskatalog¹⁰¹ noch die Europäische Menschenrechtskonvention¹⁰² sind bisher als Besteuerungsschranken in Erscheinung getreten. Ob eine zukünftige Europäische Verfassung, falls sie jemals verabschiedet werden wird, Quelle gesamteuropäischer Besteuerungsprinzipien sein kann und ob sie Maßstäbe zur Überprüfung europäischer Steuerrechtsakte liefern wird, ist ebenfalls zweifelhaft.

Dabei enthält der EU-Verfassungsvertrag¹⁰³ den gesamten Kanon steuerrechtlich relevanter Grundrechte: eine Menschenwürdegarantie (Art. II-61), den Schutz von Ehe und Familie (Art. II-69, II-93), die Garantie der Eigentums- und Berufsfreiheit (Art. II-75, II-77) und einen allgemeinen Gleichheitssatz (Art. II-80, II-81). Nicht enthalten sind dagegen – im Unterschied zu einzelnen mitgliedstaatlichen Verfassungen – ein Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder Besteuerungsgrenzen¹⁰⁴.

Am ehesten wird man sich vermutlich auf einen Grundsatz der Steuerfreiheit des Existenzminimums verständigen können¹⁰⁵, wenngleich es im Detail – etwa bei der Frage des Ausmaßes der Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuerrecht – durchaus unterschiedliche Vorstellungen geben dürfte.

Auch das Leistungsfähigkeitsprinzip hat gesamteuropäische Wurzeln¹⁰⁶. Einige europäische Verfassungen bekennen sich sogar explizit zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Das Prinzip der Steuergleichheit dürfte gemeinschaftsweit auf Akzeptanz stoßen. Fraglich ist aber, wie streng der europäische Gleichheitssatz gehandhabt werden wird. Als bloßes Willkürverbot – und dies ist wohl das überwiegende Verständnis anderer europäischer Verfassungsgerichte¹⁰⁷ – wäre er offen gegenüber jedwedem sachlichen

91 *K. Tipke*, Europäisches Steuerverfassungsrecht, FS für *K. Vogel*, 2000, S. 561 (563).

92 *K. Tipke* in FS für *K. Vogel* (FN 91), 562.

93 Zu Recht kritisch gegenüber verfassungszentriertem und verfassungslimitiertem Denken *K. Tipke* im Vorwort zur 2. Auflage der Steuerrechtsordnung (FN 2), S. VI.

94 Zutreffend *L. Osterloh*, Besteuerungsneutralität – ökonomische und verfassungsrechtliche Aspekte, FS für *P. Selmer*, 2004, S. 875 (876).

95 *J. Lang*, Prinzipien und Systeme der Besteuerung von Einkommen, DStJG Bd. 24 (2001), S. 49 (54 f.).

96 *K. Tipke* (FN 2), S. 335. Zur präventiven Verfassungsrechtsprüfung im Gesetzgebungsverfahren durch den französischen Conseil Constitutionnel s. *C. Binisti-Jahndorf*, StuW 2001, 341 (345 f.).

97 *J. Lang* in *Tipke/Lang* (FN 18), § 8 Rz. 76; a.A. Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2003/2004: Staatsfinanzen konsolidieren – Steuersystem reformieren, S. 349: Die Unterscheidung zwischen Kapital- und Arbeitseinkommen liege im Rahmen der Gestaltungsfrei-

heit des Gesetzgebers bei der Auswahl der Steuergegenstände. Hierzu umfassend und sehr differenziert *J. Englisch* (FN 78).

98 *Herzig/Englisch/Wagner*, Der Konzern 2005, 298 (313 f.).

99 *Roser/Tesch*, IStR 1999, 385.

100 *J. Lang* in *Tipke/Lang* (FN 18), § 9 Rz. 60 ff.

101 Anerkannt als allgemeine Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, vgl. Art. 6 Abs. 2 EUV.

102 Europäische Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK); zur Bedeutung bei der Überprüfung von Gemeinschaftsrechtsakten EuGH v. 15.5.1986 – Rs. 222/84, EuGHE 1986, 1651, Rz. 18 (Johnston).

103 Vertrag über eine Verfassung für Europa (EVV) v. 29.10.2004, ABl. EG Nr. C 310/2004, 1.

104 Vgl. Nachweise in FN 10.

105 Dazu rechtsvergleichend *J. Martínez Soria*, JZ 2005, 644 (646 f.).

106 *J. Lang* in *Tipke/Lang* (FN 18), § 4 Rz. 82; *K. Tipke* in FS für *K. Vogel* (FN 91), S. 567 ff.

107 *K. Tipke* in FS für *K. Vogel* (FN 91), S. 569.

Differenzierungsgrund. Andererseits handhabt gerade der EuGH die in den Grundfreiheiten enthaltenen Gleichheitssätze – jedenfalls bei Überprüfung steuerrechtlicher Normen¹⁰⁸ – sogar noch strenger als das Bundesverfassungsgericht Art. 3 Abs. 1 GG nach der sog. „neuen Formel“¹⁰⁹, indem er Einschätzungsprärogative und Gestaltungsfreiheit der nationalen Gesetzgeber weitgehend zurückdrängt. Fehlt dieser Rechtsprechung auch gelegentlich das Augenmaß, so ist der Ansatz, dass der Staat, wenn er in Rechte des Bürgers eingreift bzw. diese ungleich behandelt, verpflichtet ist, die Eignung und Erforderlichkeit seiner Steuergesetze nachzuweisen, richtig.

Bezweifelt werden muss, ob jemals ein Richter aus einer europäischen Eigentumsgarantie einen Halbteilungsgrundsatz ableiten wird. Und auch die alternativ und überzeugender zur Gewinnung von Besteuerungsgrenzen herangezogenen Prinzipien des Übermaßverbots¹¹⁰ und der Subsidiarität¹¹¹ dürften gesamteuropäisch so nicht konsensfähig sein. Zwar enthalten einige europäische Verfassungen Belastungsobergrenzen. Diese liegen aber weit jenseits einer in etwa hälftigen Teilung¹¹². Allerdings dürften Besteuerungsobergrenzen auch kaum harmonisierungsrelevant sein, geht es doch im Steuerwettbewerb um die Fixierung von Untergrenzen. Obergrenzen verwirklichen sich im Steuerwettbewerb hinsichtlich mobiler Steuerquellen von selbst. Zwar besteht dann die Gefahr, dass die immobilen Steuerquellen umso höher belastet werden. In dem durch progressive Steuersätze verwirklichten Ausmaß der Umverteilung drücken sich jedoch gesellschaftspolitische Kon-

zepte aus, die nicht harmonisierungsfähig und auch nicht harmonisierungsbedürftig sind.

3. Verständigung auf gemeinsame Besteuerungsprinzipien

Wichtiger als die Entwicklung eines gesamteuropäischen Steuerverfassungsrechts ist aus meiner Sicht die Verständigung auf ökonomisch rationale, sachgerechte Besteuerungsprinzipien als Maßstab zukünftiger Harmonisierungsmaßnahmen. Die dargelegten Zweifel an der Durchsetzungskraft eines Europäischen Steuerverfassungsrechts schließen nicht aus, dass in den Mitgliedstaaten in vielen Punkten gleichgerichtete Vorstellungen über sachgerechte Besteuerungsprinzipien existieren¹¹³. So überprüft auch *Klaus Tipke* Positionen der deutschen Steuerrechtswissenschaft häufig an den Verhältnissen im Ausland¹¹⁴. Das ist nicht nur reiner Vergleich der geltenden Gesetze, sondern der Versuch, die Bedeutung einzelner Besteuerungsprinzipien in ausländischen Rechtsordnungen zu ermitteln. Der Vergleich mit ausländischen Rechtsordnungen legt Wertungsspielräume offen, zeigt aber auch vielfältige Übereinstimmungen auf.

Die Rezeption der Steuerrechtsordnung im Ausland¹¹⁵ belegt, dass der europäische und internationale Diskurs über Besteuerungsprinzipien in vollem Gange ist. Und damit wird der rechtsethische Anspruch¹¹⁶, die Prinzipientreue und das Ordnungsdenken *Klaus Tipkes* auch die Zukunft einer europäischen Steuerrechtsharmonisierung beeinflussen.

108 Allgemein zur Kontrollintensität *T. v. Danwitz*, EWS 2003, 393 (395 ff.).

109 BVerfG v. 7.10.1980, BVerfGE 55, 72 (88).

110 *J. Lang* in FS für K. Vogel (FN 91), S. 173 (181 f.); *J. Lang* in *Tipke/Lang* (FN 18), § 4 Rz. 223.

111 *R. Seer*, DStJG Bd. 23 (2000), S. 87 (104 ff.).

112 Dazu im Einzelnen *K. Tipke* (FN 1), S. 47; *K. Tipke* (FN 2), S. 454.

113 *G. T. Meussen*, *The Principle of Equality in European Taxation*, Den Haag/Boston/London 1999.

114 *K. Tipke* in FS für K. Vogel (FN 91), S. 561; *Tipke/Bozza* (Hrsg.), *Besteuerung von Einkommen, Rechtsvergleich*

Italien, Deutschland und Spanien als Beitrag zur Harmonisierung des Steuerrechts in Europa, 2000, sowie die zahlreichen Hinweise auf die Rechtslage im Ausland in der Steuerrechtsordnung.

115 Siehe die Beiträge ausländischer Steuerrechtswissenschaftler in der FS zu *Klaus Tipkes* 70. Geburtstag, in *J. Lang* (Hrsg.), *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion*, Köln 1995, sowie Vorwort zur 2. Aufl. der Steuerrechtsordnung, Köln 2000, Bd. 1, S. V.

116 Vgl. *J. Lang* in FS für K. Tipke (FN 3).