

Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz im Europäischen Steuerrecht

Juliane Kokott und Lars Dobratz

1 Einleitung

Im Vordergrund der unionsrechtlichen Auseinandersetzung mit dem Steuerrecht stehen bislang die Grundfreiheiten. Jahr für Jahr verwirft der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) steuerrechtliche Bestimmungen der Mitgliedstaaten, weil sie gegen die Grundfreiheiten verstoßen. Die Dogmatik der Grundfreiheiten im Steuerrecht wirft dabei immer noch interessante Fragen auf. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Urteilsbegründungen des EuGH, welche immer wieder die Phantasie insbesondere deutscher Rechtswissenschaftler anregen, die anerkannte Meister der Induktion sind.

Aber nicht nur die unionsrechtlichen *Grundfreiheiten* haben Einfluss auf das nationale Steuerrecht, sondern auch die unionsrechtlichen *Grundrechte*. Zu diesen Grundrechten gehört auch der allgemeine Gleichheitssatz des Unionsrechts. Inwieweit dieser unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz Bedeutung für das Steuerrecht der Union und das Steuerrecht der Mitgliedstaaten entwickeln kann, gehört zu den noch unbeantworteten Grundfragen des Europäischen Steuerrechts.

Der allgemeine Gleichheitssatz des Unionsrechts ist spätestens seit der *Ruckdeschel*-Entscheidung¹ aus dem Jahr 1977 bekannt, als der EuGH einen von ihm so genannten allgemeinen Grundsatz der Gleichbehandlung als Bestandteil des Unionsrechts erkannte. Seit 2009 ist dieser allgemeine Gleichheitssatz nun auch pro-

¹ EuGH, Rs. 117/76 und 16/77, Ruckdeschel, Slg. 1977, 1753 (Rn. 7).

L. Dobratz (✉) · J. Kokott
Gerichtshof der Europäischen Union, Boulevard Konrad Adenauer, 2925 Luxemburg,
Deutschland
E-Mail: lars.dobratz@curia.europa.eu

J. Kokott
E-Mail: juliane.kokott@curia.europa.eu

minent geregelt, nämlich in Art. 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (Charta).

Der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz ist in zweierlei Hinsicht für das Steuerrecht bedeutsam. Erstens geht es darum, wer im Mehrebenensystem der Europäischen Rechtsgemeinschaft über Gleichheitsfragen im nationalen Steuerrecht entscheidet. Wenn in bestimmten Konstellationen beispielsweise sowohl der Gleichheitssatz des Unionsrechts als auch der Gleichheitssatz des Grundgesetzes Anwendung findet, dann existieren auch zwei Institutionen, die einen steuerrechtlichen Sachverhalt gleichheitsrechtlich beurteilen. Niemand kann seine Hand dafür ins Feuer legen, dass in solch einem Fall der EuGH stets zu gleichen Ergebnissen gelangt wie das BVerfG. Zweitens ist Art. 3 GG machtlos gegenüber dem Sekundärrecht der Union. Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts bringt es mit sich, dass sich die nationalen Verfassungen auch der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)² zu unterwerfen haben. Eine gleichheitsrechtliche Überprüfung solchen Steuer-Sekundärrechts kann somit nur der unionsrechtliche Gleichheitssatz gewährleisten.

Der Bedeutung des allgemeinen Gleichheitssatzes des Unionsrechts für das Steuerrecht wollen wir uns nun in drei Schritten nähern. Als Erstes wird es darum gehen, in welchen Konstellationen der allgemeine Gleichheitssatz des Unionsrechts im Steuerrecht der Union oder der Mitgliedstaaten überhaupt Anwendung findet. Zweitens wird einzuschätzen sein, welche Vorgaben von diesem allgemeinen Gleichheitssatz insbesondere durch die Rechtsprechung des EuGH zu erwarten sind. Drittens schließlich sollen konkrete Beispiele behandelt werden, sowohl aus dem vornehmlich national beherrschten Ertragsteuerrecht als auch aus dem von der Union vorgegebenen Umsatzsteuerrecht.

2 Der Anwendungsbereich des allgemeinen Gleichheitssatzes

Gemäß Art. 51 Abs. 1 Satz 1 der Charta bindet diese – und damit auch der allgemeine Gleichheitssatz ihres Art. 20 – sowohl die Organe der Union als auch die Mitgliedstaaten, letztere allerdings nur bei der „Durchführung“ von Unionsrecht.

2.1 Mehrwertsteuer- und sonstiges Sekundärrecht

Für das Sekundärrecht, also beispielsweise die MwStSystRL, bedeutet dies zunächst zweierlei. Zum einen muss insbesondere der Unionsgesetzgeber beim Erlass steuerrechtlicher Normen den Gleichheitssatz beachten. Die Bestimmungen der

² Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006 L 347/1).

MwStSystRL müssen also uneingeschränkt dem allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechts genügen.

Zum anderen müssen aber auch die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung und Anwendung des steuerlichen Sekundärrechts diesen Gleichheitssatz beachten. Dies gilt in der Regel auch dann, wenn sie Ausgestaltungs- oder Wahlrechte ausüben, die ihnen beispielsweise die MwStSystRL in verschiedenen Bereichen zugesteht³. Denn solche Gestaltungsrechte der Mitgliedstaaten in der MwStSystRL stellen regelmäßig keine Ausnahmen von der Harmonisierung dar. Vielmehr gewährt das Unionsrecht den Mitgliedstaaten in diesen Fällen erst die Abweichungsbefugnis für einen an sich harmonisierten Rechtsbereich. Die Mitgliedstaaten führen deshalb regelmäßig auch dann Unionsrecht durch, wenn sie von solchen Rechten durch entsprechende Ausgestaltung ihres nationalen Steuerrechts Gebrauch machen.

2.2 Nicht harmonisiertes Steuerrecht, insbesondere Ertragsteuerrecht

Etwas anders ist die Situation hingegen bei den unionsrechtlich nicht harmonisierten direkten Steuern, also insbesondere im Ertragsteuerrecht. Soweit das Ertragsteuerrecht punktuell sekundärrechtlich geregelt ist – etwa durch die Fusionsrichtlinie⁴ oder die Mutter-Tochter-Richtlinie⁵ –, gilt zwar das Gleiche wie bei der MwStSystRL. Es stellt sich aber die Frage, ob die Mitgliedstaaten auch darüber hinaus im Ertragsteuerrecht die Charta einschließlich des unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatzes zu beachten haben.

2.2.1 Die Rechtssache *Åkerberg Fransson*

Diese Frage führt zunächst zu einem schwedischen Fischer mit Namen Hans Åkerberg Fransson. Herr Åkerberg Fransson hatte versäumt, Einkommensteuer und Umsatzsteuer für seinen Fischereibetrieb abzuführen. Er wurde deshalb sowohl in einem Strafverfahren verurteilt als auch im Verwaltungsverfahren mit Steuerzuschlägen belegt. Ein schwedisches Gericht wollte nun in einem EuGH-Vorlageverfahren

³ Vgl. in diesem Sinne zu Art. 131 MwStSystRL EuGH, Rs. C-84/09, X, Slg. 2010, I-11645 (Rn. 35); Rs. C-273/11, Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547 (Rn. 36), sowie zur nunmehr in Art. 205 MwStSystRL enthaltenen Regelung EuGH, Rs. C-384/04, Federation of Technological Industries u. a., Slg. 2006, I-4191 (Rn. 29).

⁴ Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (kodifizierte Fassung) (ABl. 2009 L 310/34).

⁵ Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Neufassung) (ABl. 2011 L 345/8).

wissen, ob dies gegen das Verbot der strafrechtlichen Doppelverfolgung – den Grundsatz *ne bis in idem* – verstößt, wie es in Art. 50 der Charta niedergelegt ist.

Die Entscheidung des EuGH in diesem Verfahren ist kontrovers aufgenommen worden. Der EuGH hielt die Charta nämlich für anwendbar, obwohl das Unionsrecht unmittelbar keine Regelungen zum Steuerstrafrecht oder zu verwaltungsrechtlichen Sanktionen im Steuerverfahren enthält. Dennoch handele es sich um die „Durchführung“ von Unionsrecht durch die Mitgliedstaaten. Denn die Mitgliedstaaten seien nach Unionsrecht verpflichtet, die Mehrwertsteuer zu erheben und zu diesem Zweck auch wirksame Sanktionen vorzusehen⁶.

So sehr die Entscheidung auch in diesem Punkt kritisiert wurde, so vergleichsweise selbstverständlich erscheint sie doch aus der Sicht des Unionsrechts. Wir teilen insbesondere nicht die gerade auch in der steuerrechtlichen Literatur vertretene Auffassung⁷, dass mit dem Urteil in der Rechtssache *Åkerberg Fransson* der Anwendungsbereich der Unions-Grundrechte ausgeweitet wurde. Denn ganz ähnlich hatte der EuGH bereits im Jahr 2005 in der Rechtssache *Berlusconi* entschieden, als es um strafrechtliche Sanktionen zur effektiven Durchsetzung der unionsrechtlichen Pflicht zur Offenlegung von Bilanzen ging⁸. Das Missverständnis in der Einordnung des Urteils *Åkerberg Fransson* hat seine Ursache wohl vor allem im Sekundärrecht. Es wird teilweise verkannt, dass die Umsatzsteuer eben keine nationale Steuer mehr ist, sondern in Form der Mehrwertsteuer unionsrechtlich vorgeschrieben und ausgestaltet ist. Sie wird im Wesentlichen deshalb noch als nationale Steuer wahrgenommen, weil die Mitgliedstaaten die Steuersätze in gewissen Grenzen selbst festlegen können und in erster Linie ihnen die Ertragshoheit zusteht. Die Situation bei der Umsatzsteuer erscheint insoweit recht vergleichbar mit der deutschen Grunderwerbsteuer, die aufgrund von Art. 105 Abs. 2 i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG durch Bundesgesetz umfassend geregelt ist, wobei den Ländern aber sowohl gemäß Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG die Bestimmung des Steuersatzes als auch nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG die Ertragshoheit zusteht. Ebenso wie die Länder aber bei der Erhebung der Grunderwerbsteuer Bundesrecht durchführen, so führen Bund und Länder bei der Erhebung der Umsatzsteuer Unionsrecht durch. Dass dabei die Charta der Union auch im Sanktionensystem zu beachten ist, erscheint von europäischer Warte aus selbstverständlich.

Was aber folgt für die Ertragsteuern aus dem Urteil *Åkerberg Fransson*? Die Bedeutung dieser Entscheidung besteht insoweit vor allem darin, dass der EuGH mit ihr den Anwendungsbereich der Unions-Grundrechte nicht eingeschränkt hat. So war teilweise spekuliert worden, dass die Formulierung von Art. 51 Abs. 1 Satz 1 der Charta, der von der „Durchführung“ des Unionsrechts durch die Mitgliedstaaten und nicht vom Anwendungsbereich des Unionsrechts spricht, den Geltungsbereich der Unions-Grundrechte beschränkt haben könnte. Das ist aber nicht der Fall. Der EuGH stellte im Urteil *Åkerberg Fransson* fest, dass seine alte Rechtsprechung zum Anwendungsbereich der Unions-Grundrechte eins zu eins auf die Charta übertrag-

⁶ EuGH, Rs. C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105 (Rn. 25 bis 27).

⁷ Vgl. Hahn, BB 2014, 23 (25); Widmann, UR 2014, 5 (6).

⁸ EuGH, Rs. C-387/02, *Berlusconi* u. a., Slg. 2005, I-3565.

bar ist⁹. Nach dieser Entscheidung sind die Unions-Grundrechte in allen Fallgestaltungen anzuwenden, die in den „Geltungsbereich“ des Unionsrechts fallen. Dieser Geltungsbereich des Unionsrechts ist nach der herkömmlichen Rechtsprechung des EuGH vielleicht weiter als mancher Steuerrechtler selbst nach dem Urteil *Åkerberg Fransson* befürchtet hat.

Zwar stimme ich mit dem BVerfG darin überein, dass für die Anwendbarkeit der Charta der Union nicht „jeder sachliche Bezug einer [nationalen] Regelung zum bloß abstrakten Anwendungsbereich des Unionsrechts“ ausreicht¹⁰. Somit kann man im Bereich der direkten Steuern noch nicht von der Durchführung von Unionsrecht sprechen, nur weil die Union hierzu Vorschriften erlassen *könnte*, etwa aufgrund der Binnenmarktkompetenz des Art. 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Allerdings führen Mitgliedstaaten auch nicht nur dann Unionsrecht im Sinne der Charta durch, wenn sie einer unionsrechtlichen Pflicht unterliegen – wie im Fall *Åkerberg Fransson* der unionsrechtlichen Pflicht zur effektiven Erhebung der Mehrwertsteuer. Denn es existieren noch weitere Konstellationen für die Anwendbarkeit der Unions-Grundrechte und damit auch für den allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechts.

2.2.2 Die Rechtssache *Sabou*

So hat der EuGH im Fall eines tschechischen Profifußballspielers namens Sabou festgestellt, dass die Mitgliedstaaten auch dann Unionsrecht durchführen und damit die Unions-Grundrechte anwendbar sind, wenn sie im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer auf der Basis der EU-Amtshilferichtlinie¹¹ freiwillig ein Amtshilfeersuchen an einen anderen Mitgliedstaat richten. Selbst die Europäische Kommission hatte in diesem Verfahren die Auffassung vertreten, die Unions-Grundrechte seien nicht anwendbar, weil keine unionsrechtliche Pflicht bestehe, ein Auskunftersuchen an einen anderen Mitgliedstaat zu richten und im Übrigen die Festsetzung der Einkommensteuer allein nach nationalem Recht erfolge¹². Der EuGH sah es jedoch anders. Er entschied, dass ein Mitgliedstaat, sobald er die Regelungen des Unionsrechts über die grenzüberschreitende Amtshilfe in Anspruch nimmt, im Geltungsbereich des Unionsrechts handelt und damit Unionsrecht durchführt¹³. Die grenzüberschreitende Verwaltungszusammenarbeit der Mitgliedstaaten

⁹ EuGH, Rs. C–617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:105 (Rn. 18).

¹⁰ BVerfGE 133, 277 (316).

¹¹ Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern und der Steuern auf Versicherungsprämien (ABl. 1977 L 336/15) in der durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. 2006 L 363/129) geänderten Fassung. Aktuell gilt die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. 2011 L 64/1).

¹² Vgl. EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rs. *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678 (Rn. 17 und 40)).

¹³ EuGH, Rs. C–276/12, *Sabou*, EU:C:2013:678 (Rn. 26 f.).

unterliegt damit auch im Bereich der direkten Steuern den Bindungen der Unions-Grundrechte, den unionsrechtlichen Gleichheitssatz eingeschlossen.

2.2.3 Ausübung von Grundfreiheiten

Darüber hinaus kann eine Bindung der Mitgliedstaaten an die Unions-Grundrechte auch im Zusammenhang mit den Grundfreiheiten des AEUV bestehen. Der EuGH hat vor Geltung der Charta mehrfach angenommen, dass die europäischen Grundrechte auch dann Geltung beanspruchen, wenn ein Mitgliedstaat eine Grundfreiheit des Vertrags beschränkt¹⁴. Eine solche Beschränkung könne nämlich nur dann gerechtfertigt werden, wenn sie auch mit den europäischen Grundrechten in Einklang stehe¹⁵. Diese Rechtsprechung hat der EuGH mittlerweile auch ausdrücklich im Hinblick auf den Anwendungsbereich der Charta bestätigt¹⁶. Somit kann beispielsweise eine körperschaftsteuerliche Regelung, welche die Niederlassungsfreiheit beschränkt, nur dann gerechtfertigt werden, wenn sie auch mit dem unionsrechtlichen allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist. Folglich muss nicht nur ein sachlicher Grund für die unterschiedliche Behandlung grenzüberschreitender und rein interner Sachverhalte bestehen, um einen Verstoß gegen die Grundfreiheit abzuwenden. Die Behandlung der grenzüberschreitenden Sachverhalte muss darüber hinaus auch allgemein gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden sein.

Englisch hat vor einigen Jahren im Rahmen der vorliegenden Reihe einen Einfluss der Unions-Grundrechte im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten mit der Begründung abgelehnt, dass die Mitgliedstaaten insoweit nicht im Kompetenzbereich der Union tätig seien¹⁷. Diese Auffassung berücksichtigt jedoch nicht, dass der grenzüberschreitende Wirtschaftsverkehr aufgrund der Geltung der Grundfreiheiten per se auch im Kompetenzbereich der Union liegt. Man kann jedenfalls nicht davon sprechen, dass die Geltung der Grundfreiheiten über den Anwendungsbereich des Unionsrechts hinausgeht¹⁸. Die Grundfreiheiten bestimmen vielmehr diesen Anwendungsbereich.

Deshalb kann man sogar darüber nachdenken, ob nicht die Ausübung einer Grundfreiheit als solche – also ohne eine Beschränkung durch einen Mitgliedstaat – bereits ausreicht, um den Anwendungsbereich der Charta und damit auch des allgemeinen Gleichheitssatzes der Union zu eröffnen. Werden Bürger oder Unternehmen grenzüberschreitend tätig, so üben sie damit Rechte aus, die ihnen durch

¹⁴ Vgl. EuGH, Rs. C-368/95, Familiapress, Slg. 1997, I-3689 (Rn. 24) zum freien Warenverkehr; EuGH, Rs. C-60/00, Carpenter, Slg. 2002, I-6279 (Rn. 40) zur Dienstleistungsfreiheit; EuGH, Rs. C-370/05, Fettersen, Slg. 2007, I-1129 (Rn. 34 bis 37) zur Kapitalverkehrsfreiheit; grundlegend EuGH, Rs. C-260/89, ERT, Slg. 1991, I-2925 (Rn. 43), das die Anwendung im Gemeinschaftsrecht geregelter Rechtfertigungsgründe betraf.

¹⁵ Siehe insbesondere EuGH, Rs. C-60/00, Carpenter, Slg. 2002, I-6279 (Rn. 40).

¹⁶ EuGH, Rs. C-390/12, Pflieger u. a., EU:C:2014:281 (Rn. 35 f.).

¹⁷ Englisch, in: Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 30 (45).

¹⁸ So Englisch (Fn. 17), 45.

die Grundfreiheiten des AEUV verliehen werden. Der EuGH entscheidet auch in ständiger Rechtsprechung, dass die mitgliedstaatlichen Verfahrensmodalitäten, die den Schutz dieser Rechte gewährleisten sollen, unionsrechtlichen Bindungen unterliegen¹⁹. Es wäre daher nicht überraschend, wenn der EuGH auch im Fall der bloßen Ausübung einer Grundfreiheit die Charta für anwendbar hielte²⁰, mit der Folge, dass bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Steuerrecht generell der allgemeine unionsrechtliche Gleichheitssatz zu beachten wäre.

Man mag dies für zu weitgehend halten. Mit Sicherheit aber kann man sagen, dass die Mitgliedstaaten nicht nur dann Unionsrecht durchführen, wenn ein Rechtsgebiet durch Sekundärrecht umfassend geregelt ist. Vor diesem Hintergrund erscheint es zweifelhaft, dass der BFH zuletzt die Anwendbarkeit der unionsrechtlichen Eigentumsfreiheit in einem erbschaftsteuerlichen Doppelbesteuerungsfall allein mit der Begründung verneint hat, dass es sich „bei Erbschaftsteuerrecht nicht um Unionsrecht, sondern um rein nationales, nicht unionsrechtlich determiniertes Recht handelt“²¹. Denn für die Anwendung der Unions-Grundrechte ist nicht entscheidend, ob das ErbStG nun ein deutsches oder ein Unionsgesetz ist, sondern ob die Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der Erbschaftbesteuerung unionsrechtlichen Bindungen unterliegt. Diese Bindungen ergaben sich in jenem Fall aus der von der Erblasserin ausgeübten Kapitalverkehrsfreiheit, deren Auswirkungen auf die deutsche Besteuerung der BFH ja auch prüfte. In gewissem Umfang ist damit also auch deutsches Erbschaftsteuerrecht sehr wohl durch Unionsrecht determiniert.

2.3 Zusammenfassung

Es bleibt festzuhalten, dass der unionsrechtliche allgemeine Gleichheitssatz nicht nur im sekundärrechtlichen Steuerrecht der Union und damit bei den indirekten Steuern eine Rolle spielt. Es gibt darüber hinaus auch Konstellationen im grenzüberschreitenden Verfahren und bei der Ausübung der Grundfreiheiten, bei denen der unionsrechtliche Gleichheitssatz ebenfalls Einfluss auf die vornehmlich national geregelten direkten Steuern, insbesondere die Ertragsteuern haben kann.

¹⁹ Siehe nur EuGH, Rs. C-262/09, Meilicke u. a., Slg. 2011, I-5669 (Rn. 55 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²⁰ Vgl. hierzu bereits die Ausführungen des EuGH zum Geltungsbereich des Gemeinschaftsrechts in den Urteilen EuGH, Rs. C-403/03, Schempp, Slg. 2005, I-6421 (Rn. 17 f.) und Rs. C-520/04, Turpeinen, Slg. 2006, I-10685 (Rn. 19).

²¹ BFHE 241, 402 (409).

3 Die Vorgaben des unionsrechtlichen Gleichheitssatzes

Sofern der Anwendungsbereich der Unions-Grundrechte eröffnet ist, stellt sich als Nächstes die Frage, welche Wirkungen vom allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechts ausgehen. Ist insbesondere zu erwarten, dass der EuGH künftig wie das BVerfG das Steuerrecht, soweit es sich im Geltungsbereich des Unionsrechts befindet, einer strengen Überprüfung unterwirft?

Art. 20 der Charta bestimmt, dass alle Personen vor dem Gesetz gleich sind. Neben diesem allgemeinen Gleichheitssatz gibt es im Unionsrecht eine Vielzahl spezieller Diskriminierungsverbote. Das beginnt in der Charta selbst, die beispielsweise in Art. 21 Abs. 1 Diskriminierungen wegen des Geschlechts, der Rasse, der Hautfarbe und einer Vielzahl weiterer Merkmale verbietet, unter anderem auch Diskriminierungen wegen des Vermögens. Von besonderer Bedeutung für die Entwicklung des Unionsrechts war bisher das spezielle Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit. Dieses Diskriminierungsverbot existiert in allgemeiner Form unter anderem in Art. 21 Abs. 2 der Charta. Darüber hinaus findet das Diskriminierungsverbot aufgrund der Staatsangehörigkeit speziellen Ausdruck in den verschiedenen Grundfreiheiten des Vertrags.

3.1 Die Grundfreiheiten als spezielle Gleichheitssätze

Bislang lag der Schwerpunkt gleichheitsrechtlicher Prüfung im Unionsrecht bei den Grundfreiheiten. Gerade im Steuerrecht wurden die Grundfreiheiten vom EuGH als spezielle Gleichheitssätze interpretiert. Herkömmlicher Weise haben die Grundfreiheiten zwar zwei Dimensionen. Zum einen geht es um die Verhinderung ungerechtfertigter Diskriminierungen grenzüberschreitender gegenüber rein inländischen Sachverhalten. Zum anderen aber ist den Mitgliedstaaten prinzipiell auch eine Behinderung des grenzüberschreitenden Wirtschaftens verboten, die nicht zwischen grenzüberschreitenden und rein inländischen Sachverhalten unterscheidet. Im Steuerrecht aber scheint ausschließlich die erste Dimension der Grundfreiheiten zur Anwendung zu kommen, also ein spezieller Gleichbehandlungsgrundsatz im Hinblick auf inländische und ausländische Sachverhalte beim grenzüberschreitenden Wirtschaften²². Diese Gleichheitsprüfungen hatten und haben immer noch große Auswirkungen auf das nationale Steuerrecht. Ein ums andere Mal scheiterten nationale Steuerregelungen an diesen speziellen Gleichheitssätzen.

²² Vgl. hierzu EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rs. X (C-498/10, EU:C:2011:870 (Rn. 28) und die dort angeführte Rechtsprechung).

3.2 Der allgemeine Gleichheitssatz

Demgegenüber ist der allgemeine unionsrechtliche Gleichheitssatz im Steuerrecht noch nicht so sehr in Erscheinung getreten. Eine Ursache hierfür könnte sein, dass ihm der EuGH noch keine klaren Konturen verliehen hat.

3.2.1 Prüfungsintensität

So schwankt insoweit vor allem die Prüfungsintensität. Es gibt Fälle, wie die Mehrwertsteuer-Rechtssache *Jetair und BTWE Travel4you*, in denen der allgemeine Gleichheitssatz des Unionsrechts völlig zahnlos erscheint. In jenem Vorabentscheidungsersuchen wurde der EuGH u. a. gefragt, ob es gegen den unionsrechtlichen Gleichheitssatz verstößt, dass im Mehrwertsteuerrecht der Union gemäß Art. 306 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL die Vermittler von Reiseleistungen nicht von der Sonderregelung für Reisebüros profitieren können. Der EuGH sah darin keine Verletzung des Gleichheitssatzes. Denn der Unionsgesetzgeber habe offenbar die Tätigkeit von Vermittlern nicht als vergleichbar angesehen²³. Eine Verallgemeinerung dieser knappen Begründung kommt einem Freibrief für den Unionsgesetzgeber gleich. Wenn allein seine Einschätzung entscheidet, dann unterliegt er keinerlei Bindung durch den allgemeinen Gleichheitssatz.

Dass der EuGH auch strengere Maßstäbe anlegen kann, zeigt sich bislang eher außerhalb des Steuerrechts. Als Beispiel soll das Urteil in der Rechtssache *Arcelor Atlantique et Lorraine u. a.* aus dem Jahr 2008 dienen²⁴. Denn seine Übertragung auf steuerliche Sachverhalte bietet sich an. Der Fall betraf das unionsrechtliche System für den Handel mit Emissionszertifikaten für Treibhausgase. Während die Stahlindustrie diesem System unterlag, galt dies in seiner Anfangsphase nicht für die Aluminium- und Kunststoffindustrie. Verschiedene Branchen, die mitunter im Wettbewerb miteinander stehen können, wurden also unterschiedlich behandelt. In seinem Urteil prüfte der EuGH ausführlich die Frage, ob diese Ungleichbehandlung den allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechts verletzte. Im Endergebnis verneinte er einen Verstoß nur deshalb, weil der Unionsgesetzgeber bei der Einführung des Systems für den Handel mit Emissionszertifikaten zu einem schrittweisen Vorgehen berechtigt sei²⁵. Deshalb war eine solche Ungleichbehandlung für eine Übergangszeit noch gerechtfertigt.

Die Prüfungsintensität des Gerichtshofs ist somit sehr einzelfallabhängig. Wenn der Fall einer Kammer mit nur drei Richtern zugewiesen wurde, wie in der mehrwertsteuerlichen Rechtssache *Jetair und BTWE Travel4you*, wird vielleicht nicht dieselbe gleichheitsrechtliche Aufmerksamkeit zu erwarten sein, wie im Fall der Großen Kammer, die das Urteil *Arcelor Atlantique et Lorraine u. a.* verantwortete.

²³ EuGH, Rs. C-599/12, *Jetair und BTWE Travel4you*, EU:C:2014:144 (Rn. 55).

²⁴ EuGH, Rs. C-127/07, *Arcelor Atlantique et Lorraine u. a.*, Slg. 2008, I-9895.

²⁵ Vgl. EuGH, Rs. C-127/07, *Arcelor Atlantique et Lorraine u. a.*, Slg. 2008, I-9895 (Rn. 69).

3.2.2 Prüfungsaufbau

Dass die Prüfung des allgemeinen Gleichheitssatzes durch den EuGH bislang schwer auszurechnen scheint, könnte außerdem mit seinem Prüfungsaufbau zusammenhängen. Der allgemeine Gleichheitssatz des Unionsrechts verbietet nach ständiger Rechtsprechung nämlich, dass vergleichbare Sachverhalte unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, eine Differenzierung ist objektiv gerechtfertigt²⁶. Die Prüfung erfolgt damit in drei Schritten: Erstens muss die Ungleichbehandlung zweier Gruppen festgestellt werden. Zweitens wird geprüft, ob sich die beiden Gruppen überhaupt in einer vergleichbaren Situation befinden. Ist dies der Fall, so muss drittens gefragt werden, ob ein Rechtfertigungsgrund für die Ungleichbehandlung existiert. Der gleiche Prüfungsaufbau ist regelmäßig auch bei den speziellen Gleichheitssätzen zu finden, die durch die Grundfreiheiten des AEUV normiert werden.

Gerade der zweite Prüfungspunkt, die objektive Vergleichbarkeit der Situationen, ist schwierig zu handhaben. Man darf diese Prüfung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen nicht mit einer Willkürprüfung gleichsetzen. Sie sollte vielmehr als eine Evidenzprüfung der Art verstanden werden, ob offensichtlich ist, dass eine Ungleichbehandlung auf einem überzeugenden sachlichen Grund beruht. Dann nämlich sind schon die Situationen nicht vergleichbar und der Gleichheitssatz ist nicht verletzt.

Allerdings ist in der Rechtsprechung bislang keine klare Linie zu erkennen, wann von einer objektiven Vergleichbarkeit der Situationen auszugehen ist. Das Spektrum reicht vom einen Extrem zum anderen. Es gibt – wie gerade in der Rechtssache *Jetair und BTWE Travel4you* gesehen (oben 3.2.1) – Fälle, in denen bereits die unterschiedliche Behandlung durch den Gesetzgeber, jedenfalls aber jeder beliebige objektive Unterschied der Vergleichsgruppen ausreicht, um die objektive Vergleichbarkeit der Situationen zu verneinen. Im anderen Extrem gibt es Urteile, in denen dieser Prüfungspunkt einfach ausgelassen wird²⁷ oder mit der – wohl immer zutreffenden – Begründung bejaht wird, dass beide Vergleichsgruppen die fragliche Regelung in Anspruch nehmen wollen²⁸.

Auch der Umfang der Auseinandersetzung mit der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen in den Entscheidungsgründen ist sehr unterschiedlich. Er reicht von der begründungslosen Feststellung der objektiven Vergleichbarkeit der Situationen²⁹ bis zu ausführlichen Vergleichen im Hinblick auf das Ziel der untersuchten gesetzlichen Regelung³⁰. Solche ausführlichen Untersuchungen sind dann im Ein-

²⁶ EuGH, Rs. C-50/12 P, *Kendrion/Kommission*, EU:C:2013:771 (Rn. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

²⁷ Vgl. EuGH, Rs. C-414/06, *Lidl Belgium*, Slg. 2008, I-3601 (Rn. 18 bis 26); Rs. C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Slg. 2008, I-8061 (Rn. 27 bis 39); Rs. C-350/11, *Argenta Spaarbank*, EU:C:2013:447 (Rn. 18 bis 34).

²⁸ Vgl. EuGH, Rs. C-337/08, *X Holding*, Slg. 2010, I-1215 (Rn. 24).

²⁹ Vgl. EuGH, Rs. C-371/10, *National Grid Indus*, Slg. 2011, I-12273 (Rn. 38).

³⁰ Vgl. EuGH, Rs. C-322/11, *K*, EU:C:2013:716 (Rn. 37 ff.).

Grundfragen des Europäischen Steuerrechts

Schön, W.; Heber, C. (Hrsg.)

2015, IX, 164 S. 1 Abb., Hardcover

ISBN: 978-3-662-47464-8