

## Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts

Bearbeitet von  
Wolfgang Schön, Karin E.M Beck

1. Auflage 2009. Buch. viii, 184 S. Hardcover  
ISBN 978 3 642 00257 1  
Format (B x L): 15,5 x 23,5 cm  
Gewicht: 452 g

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

## 2. Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht

Joachim Englisch\*

### Abstract

*Der Topos „Europäisches Primärrecht und mitgliedstaatliches Steuerrecht“ weckt meist Assoziationen an die Implikationen von Grundfreiheiten und Beihilfeverbot im Recht der direkten Steuern. Daneben besteht aber noch ein zweites bedeutsames Einfallstor für eine primärrechtliche Einwirkung auf das nationale Steuerrecht: Die Bindung des Richtliniengebers und der Mitgliedstaaten an die allgemeinen Rechtsgrundsätze und namentlich die Gemeinschaftsgrundrechte im Bereich des harmonisierten Steuerrechts. Der nachfolgende Beitrag beleuchtet die Bedeutung von Gleichheits- und Freiheitsrechten für die Auslegung und Gültigkeitsprüfung der einschlägigen Richtlinien sowie der nationalen Umsetzungs- und Vollzugsakte. Er nimmt ferner kritisch Stellung zum Konkurrenzverhältnis zwischen nationalen und Gemeinschaftsgrundrechten und den sich daraus ergebenden Folgerungen für den gerichtlichen Rechtsschutz.*

2.1. Einleitung .....	40
2.2. Entwicklung der Gemeinschaftsgrundrechte .....	41
2.3. Bedeutung der Gemeinschaftsgrundrechte für die Mitgliedstaaten .....	43
2.3.1. Geltung bei der Rechtfertigung grundfreiheitlicher Beschränkungsverbote? .....	44
2.3.2. Auslegungsdirektive und Gültigkeitsmaßstab im harmonisierten Recht .....	45
2.3.3. Ausstrahlung auf das akzessorische Verfahrensrecht und Sanktionensystem .....	49
2.4. Adäquater Ersatz für verdrängten nationalen Grundrechtsschutz? .....	51
2.5. Steuerspezifische Konkretisierung und Effektuierung .....	56
2.5.1. Gleichheitssatz .....	56
2.5.1.1. Orientierung des Belastungsvergleichs am Belastungsgrund der Steuer .....	57
2.5.1.2. Ausbau von Verhältnismäßigkeitskontrolle und Folgerichtigkeitsgebot .....	63
2.5.1.3. Angemessenheit von Typisierungen und Pauschalierungen .....	64
2.5.1.4. Begrenzung unsystematischen Vorteilsausgleichs .....	66
2.5.1.5. Effektuierung des Gleichheitssatzes auch bei schrittweiser Harmonisierung .....	67
2.5.1.6. Rechtsanwendungsgleichheit .....	69
2.5.2. Freiheitsrechte .....	70
2.5.2.1. Bedeutung für den Unternehmer im Rahmen indirekter Verbrauchsteuern .....	70
2.5.2.1.1. Wettbewerbsneutralität .....	70
2.5.2.1.2. Angemessene Risikoverteilung zwischen Unternehmer und Fiskus .....	71
2.5.2.1.3. Ausstrahlung auf das Steuerverfahren .....	74
2.5.2.1.4. Gewährleistung angemessener Sanktionen bei Verstößen gegen steuerliche Pflichten ..	76

\* Prof. Dr. jur.; Ordinarius für Steuerrecht, Finanzrecht und Öffentliches Recht an der Juristischen Fakultät der Universität Augsburg; aktualisierter Vortrag vom 21. April 2008 (Stand: 31. Dezember 2008).

2.5.2.2. Bedeutung für die Steuerträger . . . . .	77
2.5.2.2.1. Im Verbrauchsteuerrecht . . . . .	77
2.5.2.2.2. Für den Fall einer harmonisierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage . . . . .	78
2.6. Vorlagepflichten der nationalen Fachgerichte . . . . .	79
2.7. Fazit . . . . .	84
2.8. English Abstract . . . . .	85

## 2.1. Einleitung

*Klaus Tipke* hat zu Beginn dieses Jahrhunderts bemerkt: „.... wenn Europas Steuerrechtsordnungen harmonisiert werden sollen, muss man möglichst mit den Verfassungen und ihrem Verständnis anfangen, weil von ihnen ein europäisches Steuerrechtsbewusstsein ausgehen muss ....“.<sup>1</sup> Es ist nicht zu erwarten, dass der europäische Gesetz- bzw. Richtliniengeber bei seinen Harmonisierungsbestrebungen von sich aus in größerem Maße Rationalität und Sachgerechtigkeit walten lässt, als dies der nationale Gesetzgeber ohne verfassungsrechtliche Einhegung seiner Gestaltungsfreiheit tun würde.<sup>2</sup> Die von *Klaus Tipke* daher zu Recht geforderte Verständigung über verfassungsfundierte Prinzipien des – in zunehmendem Maße – harmonisierten Steuerrechts muss letztlich in die Herausbildung allgemeiner (Steuer-)Rechtsgrundsätze auf Gemeinschaftsrechtsebene münden. Denn wie Generalanwalt *Lenz* schon 1990 festgestellt hat, kann vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des EuGH zum Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts „.... ein angeblicher oder tatsächlicher Verstoß einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung gegen mitgliedstaatliche Steuererhebungsgrundsätze deren Unwirksamkeit nur insoweit bewirken ..., als nationale Verfassungsgrundsätze auch als allgemeine Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts Geltung haben. Nur dann können sie als Gültigkeitsmaßstab herangezogen werden.“<sup>3</sup>

Damit sind insbesondere die nationalen Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit aufgefordert, in einen steuerverfassungsrechtlichen Dialog mit dem EuGH einzutreten, um dessen Bewusstsein für die verfassungsrechtliche Anbindung und Kontrolle des europäischen Steuergesetzgebers zu schärfen. Das Vorlageverfahren nach Art. 234 (1) lit. b EG erlaubt Vorlagen an den EuGH auch bei Zweifeln über die Gültigkeit von Gemeinschaftsrechtsakten. Einen Kristallisierungspunkt der Bemühungen um die Entwicklung einer europäischen Steuerrechtfertigungslehre könnten insbesondere aus der deutschen Verfassungstradition heraus die Gemeinschaftsgrundrechte bilden. Sie sind vom EuGH in mittlerweile ständiger Rechtsprechung als ungeschriebene Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts anerkannt, harren aber noch der bereichsspezifischen Effektuierung im harmonisierten Steuerrecht. Die

<sup>1</sup> TIPKE, in: FS Vogel, 561 (562).

<sup>2</sup> Exemplarisch ist der auf Gemeinschaftsrechtsebene bislang noch zu beobachtende Mangel an Sensibilität für die Notwendigkeit einer prinzipienbasierten Rechtfertigung der Umsatzsteuer und für die sich hieraus für ihre Ausgestaltung ergebenden Konsequenzen; dazu kritisch TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl., 969.

<sup>3</sup> GA LENZ, Rs. C-143/88 u.a., Zuckerfabrik, Slg. 1991, I-415 (Rn. 173); siehe dazu noch näher und kritisch unter 3.

bisherige Rechtsprechung des EuGH zeugt zwar von ersten Ansätzen auch in diese Richtung; zudem zeichnen sich potenzielle Folgewirkungen im Recht des Steuerverfahrens in ersten Konturen ab. Es mangelt dieser Grundrechtsjudikatur aber bislang noch an Kohärenz und dogmatischer Durchdringung. Der vorliegende Beitrag unternimmt es, die bisherigen Entwicklungslinien zu systematisieren und mögliche Weiterungen aufzuzeigen.

## 2.2. Entwicklung der Gemeinschaftsgrundrechte

Die Gründungsverträge der vormals drei Europäischen Gemeinschaften beinhalteten keinerlei Vorgaben hinsichtlich des Schutzes von Grundrechten. Zwar waren schon damals Hoheitsrechte von den Mitgliedstaaten auf die Gemeinschaften übertragen worden. Die Vertragsparteien waren aber offenbar der Auffassung, dass ihre Bürger auch hinsichtlich des sekundären bzw. abgeleiteten Gemeinschaftsrechts ausreichend durch die jeweiligen nationalen Grundrechtsstandards geschützt wären. Indes deutete sich schon bald an, dass der EuGH den von ihm angenommenen Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts vor innerstaatlichem Recht auch auf nationale Verfassungsbestimmungen erstrecken könnte.<sup>4</sup> Damit drohte ein nicht vorhergesehenes grundrechtliches Vakuum zu entstehen, wenn die entsprechenden Garantien der mitgliedstaatlichen Verfassungen nicht durch einen äquivalenten gemeinschaftsrechtlichen Grundrechtsstandard kompensiert würden.<sup>5</sup>

Im Jahr 1970 hat der Gerichtshof in der Rechtssache *Internationale Handelsgesellschaft* seinen Standpunkt zur mangelnden Relevanz nationaler Grundrechte für die Geltung von sekundärem Gemeinschaftsrecht erstmals ausdrücklich offen gelegt.<sup>6</sup> Er hat sich aber zugleich um einen Ausgleich durch die prätorianische Entwicklung eines gemeinschaftsrechtlichen Grundrechtskatalogs bemüht.<sup>7</sup> Demnach gehört die „Beachtung der Grundrechte ... zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, deren Wahrung der Gerichtshof zu sichern“ habe. Die Gewährleistung dieser Rechte müsse „von den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten getragen sein“, obschon sie sich auch in die Struktur und die Ziele der Gemeinschaft einfügen müssten. In nachfolgenden Entscheidungen hat der EuGH zur Herleitung und Konkretisierung grundrechtlicher Gewährleistungen zusätzlich auf „die internationalen Verträge über den Schutz der Menschenrechte, an deren Abschluss die Mitgliedstaaten beteiligt waren oder denen sie beigetreten sind“, und namentlich auf

<sup>4</sup> Vgl. die weite Formulierung in EuGH, Rs. 6/64, Costa/ENEL, Slg. 1964, 1253 (1270): „Aus alledem folgt, dass dem vom Vertrag geschaffenen ... Recht ... keine *wie immer gearteten* innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgehen können ...“ (Hervorhebung nur hier).

<sup>5</sup> Vgl. KINGREEN, in: CALLIESS/RUFFERT, EUV/EGV, 2. Aufl., Art. 6 EUV Rn. 28; SCHEUING, EuR 2005, 162 f. m.w.N.

<sup>6</sup> EuGH, Rs. 11/70, Internationale Handelsgesellschaft, Slg. 1970, 1125 (Rn. 3); bestätigt durch EuGH, Rs. 44/79, Hauer, Slg. 1979, 3727 (Rn. 14).

<sup>7</sup> EuGH, Rs. 11/70, Internationale Handelsgesellschaft, Slg. 1970, 1125 (Rn. 4). Schon ein Jahr zuvor hatte der EuGH die „Grundrechte der Person“ eher beiläufig als Bestandteil der „allgemeinen Grundsätze der Gemeinschaftsrechtsordnung“ anerkannt, vgl. EuGH, Rs. 29/69, Stauder, Slg. 1969, 419 (Rn. 7).

die EMRK verwiesen.<sup>8</sup> Dieser Begründungsansatz hat sich zu einer ständigen Rechtsprechung verfestigt,<sup>9</sup> wobei der Gerichtshof die Bedeutung der EMRK besonders betont und auch auf deren Auslegung durch den EGMR rekuriert.<sup>10</sup>

Ihren Niederschlag in den Verträgen hat diese richterliche Rechtsfortbildung schließlich in Art. 6 (2) EU gefunden. Danach achtet die Union die Grundrechte, wie sie in der EMRK gewährleistet sind und wie sie sich aus den gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten als allgemeine Grundsätze des Gemeinschaftsrechts ergeben. Keine Erwähnung findet die am 7. Dezember 2000 in Nizza proklamierte Charta der Grundrechte der Europäischen Union,<sup>11</sup> da ihr nach dem Willen der Mitgliedstaaten bislang noch keine Rechtsverbindlichkeit zukommt.<sup>12</sup> Nach anfänglicher Zurückhaltung zieht der EuGH einzelne Garantien der Charta inzwischen aber gleichwohl ergänzend heran, um die Geltung bestimmter Grundrechte in der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsordnung zu begründen.<sup>13</sup> Speziell das in Art. 8 GRCh anerkannte Grundrecht auf Schutz personenbezogener Daten ist außerdem querschnittsartig, das heißt für den gesamten Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts durch Richtlinien und Verordnungen mit Bindungswirkung sowohl für die Union als auch für die Mitgliedstaaten näher ausgeformt worden.<sup>14</sup>

<sup>8</sup> Vgl. EuGH, Rs. 4/73, Nold, Slg. 1974, 491 (Rn. 12 f.); Rs. 44/79, Hauer, Slg. 1979, 3727 (Rn. 15). Siehe dazu auch GA POIARES MADURO, Rs. C-465/07, Elgafaji, n.n.v. (Rn. 21 ff.); KLEIN, in: GS Bleckmann, 257 (258 ff.).

<sup>9</sup> Vgl. statt aller EuGH, Rs. C-387/02 u.a., Berlusconi u.a., Slg. 2005, I-3565 (Rn. 67) m.w.N.; Rs. C-305/05, Ordre des barreaux francophones et germanophone, Slg. 2007, I-5305 (Rn. 29) m.w.N.; Rs. C-402/05 P u.a., Kadi, n.n.v. (Rn. 283 f.).

<sup>10</sup> Vgl. beispielsweise EuGH, Rs. C-260/89, ERT, Slg. 1991, I-2925 (Rn. 41) m.w.N.; Rs. C-368/95, Vereinigte Familiapress v. Bauer Verlag, Slg. 1997, I-3689 (Rn. 25 f.); Rs. C-60/00, Carpenter, Slg. 2002, I-6279 (Rn. 41 f.); Rs. C-347/03, ERSA, Slg. 2005, I-3785 (Rn. 120 ff.); Rs. C-305/05, Ordre des barreaux francophones et germanophone, Slg. 2007, I-5305 (Rn. 29).

<sup>11</sup> ABI. 2000 C 364/1.

<sup>12</sup> Vgl. CALLIESS, in: CALLIESS/RUFFERT, EUV/EGV, 3. Aufl., Art. 1 GRCh Rn. 7; STREINZ, in: STREINZ, EUV/EGV, GR-Charta Vorbem Rn. 4.

<sup>13</sup> Vgl. etwa EuGH, Rs. C-432/05, Unibet, Slg. 2007, I-2271 (Rn. 37); Rs. C-303/05, Advocaten voor de Wereld, Slg. 2007, I-3633 (Rn. 46); Rs. C-438/05, International Transport Workers Federation, Slg. 2007, I-10779 (Rn. 43 f.); Rs. C-341/05, Laval, Slg. 2007, I-11767 (Rn. 90 f.). Das Gericht erster Instanz hat die Charta hingegen schon frühzeitig bemüht, um die Geltung und Bedeutung bestimmter Grundrechte in der Gemeinschaftsrechtsordnung zu klären, vgl. z.B. EuG, Rs. T-77/01, Diputación Foral de Álava, Slg. 2002, II-81 (Rn. 35); Rs. T-377/00 u.a., Philip Morris u.a., Slg. 2003, II-1 (Rn. 122).

<sup>14</sup> Vgl. Richtlinie 95/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 24.10.1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr (ABI. L 281/31); ergänzt durch Richtlinie 97/66/EG v. 15.12.1997 (ABI. L 24/1) und Richtlinie 2002/58/EG v. 12.7.2002 (ABI. L 201/37), betreffend die Mitgliedstaaten; sowie Art. 286 (1) EG und Verordnung (EG) Nr. 45/2001 (ABI. L 8/1), betreffend die Organe und Einrichtungen der Gemeinschaft. Zum weiten Anwendungsbereich der vorerwähnten Richtlinienbestimmungen siehe EuGH, Rs. C-465/00 u.a., Rechnungshof/Österreichischer Rundfunk u.a., Slg. 2003, I-4989 (Rn. 39 ff.); sowie – zu extensiv – Rs. C-73/07, Satakunnan Markkinapörssi u.a., n.n.v. (Rn. 38 ff.).

Mit Inkrafttreten der Neufassung des Art. 6 (1) EU durch den Vertrag von Lissabon<sup>15</sup>, dessen Ratifizierung durch alle Mitgliedstaaten noch aussteht, werden die Unionsorgane unmittelbar durch die Rechte und Freiheiten der Grundrechtecharta gebunden sein.<sup>16</sup> Da deren Bestimmungen gemäß Art. 6 (1) EU n.F. „unter gebührender Berücksichtigung der in der Charta angeführten Erläuterungen“ auszulegen sind, wird außerdem auch die Maßgeblichkeit der Rechtsprechung des EGMR für den Grundrechtsstandard der EU verbindlich festgelegt. Denn gemäß Art. 52 GRCh haben Grundrechtsverbürgungen der Charta die gleiche Bedeutung und Tragweite wie die ihnen ggf. entsprechenden Garantien der EMRK; diese wiederum ergibt sich ausweislich der Erläuterung zu Art. 52 GRCh nicht nur aus dem Wortlaut der Konvention und der zugehörigen Protokolle, sondern auch aus der Rechtsprechung des EGMR. Im Übrigen bleiben aber auch die gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten eine bedeutsame Rechts- und Erkenntnisquelle für die Grundrechtsverbürgungen des Gemeinschaftsrechts, wie sich aus Art. 6 (3) EU i.d.F. des Vertrags von Lissabon sowie aus Art. 52 (4) GRCh ergibt.

### 2.3. Bedeutung der Gemeinschaftsgrundrechte für die Mitgliedstaaten

Die gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte entfalten ihre Wirkkraft nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH nur im Geltungsbereich des übrigen Gemeinschaftsrechts.<sup>17</sup> Auch in der beabsichtigten Neufassung des Art. 6 (1) EU wird hervorgehoben, dass durch die Bestimmungen der künftig rechtsverbindlichen Grundrechtecharta die in den Verträgen festgelegten Zuständigkeiten der Union in keiner Weise erweitert werden.<sup>18</sup> In diesem Rahmen bilden sie zunächst und primär einen metagesetzlichen Beurteilungsmaßstab von Handlungen der Organe und Einrichtungen der Union. Daneben unterliegen aber auch Maßnahmen der Mitgliedstaaten „im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts“ einer Kontrolle anhand

---

<sup>15</sup> Vertrag zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, unterzeichnet in Lissabon am 13. Dezember 2007, ABl. C 306/1.

<sup>16</sup> Art. 6 (1) EU n.F. lautet: „Die Union erkennt die Rechte, Freiheiten und Grundsätze an, die in der Charta der Grundrechte der Europäischen Union vom 7. Dezember 2000 in der am 12. Dezember 2007 in Straßburg angepassten Fassung niedergelegt sind; die Charta der Grundrechte und die Verträge sind rechtlich gleichrangig.“

<sup>17</sup> Siehe vorerst EuGH, Rs. 12/86, Demirel, Slg. 1987, 3719 (Rn. 28); Rs. C-260/89, ERT, Slg. 1991, I-2925 (Rn. 42); Rs. C-442/00, Rodríguez Caballero, Slg. 2002, I-11915 (Rn. 31). Speziell zur Bindung der Mitgliedstaaten siehe ferner die Ausführungen unten bei Fn. 19.

<sup>18</sup> Anlass zu dieser Klarstellung geben zum einen die sog. „sozialen Grundrechte“ der Charta, zum anderen die Ableitbarkeit nicht nur von Abwehrrechten, sondern auch von Schutzrechten aus den einzelnen Grundrechtsverbürgungen. Siehe dazu eingehend SZCZEKALLA, in: HESELHAUS/ NOWAK, Handbuch der Europäischen Grundrechte, § 5.

der Unionsgrundrechte.<sup>19</sup> Dabei sind in der Rechtsprechung des EuGH zwei für die Setzung und Anwendung von nationalem Recht bedeutsame Anwendungsfelder zu identifizieren:<sup>20</sup>

### 2.3.1. Geltung bei der Rechtfertigung grundfreiheitlicher Beschränkungsverbote?

Der Gerichtshof nimmt im Verhältnis zwischen den in Art. 14 (2) EG niedergelegten Grundfreiheiten des EGV<sup>21</sup> einerseits und den gemeinschaftsrechtlichen Grundrechten andererseits ein Verhältnis der Wechselwirkung an:<sup>22</sup> So soll der Schutz gemeinschaftsrechtlich anerkannter Grundrechte ein berechtigtes bzw. zwingendes Allgemeininteresse im Sinne der ungeschriebenen sog. „rule of reason“ sein. Nach Auffassung des EuGH ist dieses Anliegen daher grundsätzlich geeignet, einen Verstoß gegen die den Grundfreiheiten inhärenten Beschränkungs- und Diskriminierungsverbote zu rechtfertigen.<sup>23</sup> Indes kommt ein in der nationalen Verfassung eines Mitgliedstaates verankertes Grundrecht richtigerweise auch dann als Rechtfertigungsgrund in Betracht, wenn es keinen Widerhall in der Gemeinschaftsrechtsordnung findet.<sup>24</sup>

<sup>19</sup> Siehe neben den nachfolgend zitierten Urteilen etwa EuGH, Rs. C-260/89, ERT, Slg. 1991, I-2925 (Rn. 42); Rs. C-2/92, Bostock, Slg. 1994, I-955 (Rn. 16); Rs. 292/97, Karlsson, Slg. 2000, I-2737 (Rn. 37 f.); Rs. C-107/97, Rombi und Arkopharma, Slg. 2000, I-3367 (Rn. 65); Rs. C-81/05, Alonso, Slg. 2006, I-7569 (Rn. 35 u. 37); Rs. C-13/05, Chacón Navas, Slg. 2006, I-6467 (Rn. 56) m.w.N.; Rs. C-354/04 P, Gestoras pro amnistia u. a./Rat, Slg. 2007, I-1579 (Rn. 51); Rs. C-303/05, Advocaten voor de Wereld, Slg. 2007, I-3633 (Rn. 45); Rs. C-349/07, Sopropé, n.n.v. (Rn. 34). Zur Bindung auch der Mitgliedstaaten siehe ferner eingehend BROSİUS-GERSDORF, Bindung der Mitgliedstaaten an die Gemeinschaftsgrundrechte, 17 ff.; sowie EHLERS, in: EHLERS, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2. Aufl., § 14 Rn. 34; JARASS, EU-Grundrechte, § 24 Rn. 3; LENAERTS, 27 Cahiers de Droit Europeen, 1991, 3 (6 f.); TRIDIMAS, The General Principles of EU Law, 2. ed., 74.

<sup>20</sup> Vgl. auch BROSİUS-GERSDORF, (Fn. 19), 23 ff.; EECKHOUT, 39 Common Market Law Review, 2002, 945 (953); ZORN, in: FS Ruppe, 744 (746). Diese lassen sich jeweils noch weiter auffächern. Siehe dazu eingehend ZORN/TWARDOSZ, ÖStZ 2006, 34 (36 f.) sowie 58 ff., die insgesamt sechs Fallkonstellationen ausmachen.

<sup>21</sup> Im Einzelnen handelt es sich um die Warenverkehrsfreiheit der Art. 25, 28 f. u. 90 EG, die Arbeitnehmerfreiheit des Art. 39 EG, die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG, die Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EG sowie die Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit des Art. 56 EG.

<sup>22</sup> Siehe dazu eingehend SKOURIS, DÖV 2006, 89 ff.

<sup>23</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-112/00, Schmidberger, Slg. 2003, I-5659 (Rn. 74); Rs. C-36/02, Omega, Slg. 2004, I-9609 (Rn. 35); Rs. C-438/05, International Transport Workers Federation, Slg. 2007, I-10779 (Rn. 45 f.); Rs. C-250/06, United Pan-Europe Communications, Slg. 2007, I-11135 (Rn. 41 ff.); Rs. C-341/05, Laval, Slg. 2007, I-11767 (Rn. 93 f.). Der EuGH verweist darauf, dass zwischen beiden Anliegen unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ein Ausgleich im Sinne praktischer Konkordanz gefunden werden muss.

<sup>24</sup> Siehe dazu eingehend ENGLISCH, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 342 f. m.w.N. auch zur Gegenansicht. Da die verfassungsrechtlichen Überlieferungen der Mitgliedstaaten eine wesentliche Rechtsquelle zur Bestimmung des Bestands an gemeinschaftsrechtlichen Grundrechten bilden, wird diese Streitfrage aber nur selten relevant werden.

Ferner soll umgekehrt eine Beeinträchtigung von Grundfreiheiten besonders schwer wiegen und dementsprechend auch nur unter strenger Voraussetzung hinzunehmen sein, wenn die grundfreiheitswidrige nationale Maßnahme zugleich in gemeinschaftsrechtlich anerkannte Grundrechte des Betroffenen eingreift.<sup>25</sup> Dies überzeugt jedoch nicht.<sup>26</sup> Ist ein Mitgliedstaat bei der Ausübung bestimmter Hoheitsrechte generell nicht an die gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte gebunden, weil er insoweit nicht im Kompetenzbereich der Gemeinschaft agiert, so ist nicht einzusehen, warum diese Grundrechte bei Grundfreiheitsverstößen als zusätzlicher Beurteilungsmaßstab heranzuziehen sein sollten. Denn die Grundfreiheiten wirken *neben* den Grundrechten als eine weitere Schicht quasi-konstitutioneller Rechtsprinzipien, deren Geltung aber gerade nicht auf den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts begrenzt ist. Im Gegenzug erfassen sie nur spezifische Beschränkungen des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs und belassen den Mitgliedstaaten wegen ihrer jedenfalls primär gleichheitsrechtlichen Struktur einen weitergehenden Handlungsspielraum.<sup>27</sup> Es erscheint daher verfehlt, gleichsam im „Huckepackverfahren“ über die Grundfreiheiten auch den Gemeinschaftsgrundrechten einen weitergehenden Anwendungsbereich zu verschaffen.

### 2.3.2. Auslegungsdirektive und Gültigkeitsmaßstab im harmonisierten Recht

Im vorliegenden Kontext der Grundrechtswirkungen im Bereich des mitgliedstaatlichen Steuerrechts ist die geschilderte – fragwürdige – Wechselbeziehung aber ohnehin von geringerer Relevanz. Bedeutsamer sind die Auswirkungen der Grundrechte auf die Gültigkeit, Umsetzung und Anwendung von sekundärem Gemeinschaftsrecht sowie darauf beruhenden nationalen Vorschriften. Im Einzelnen können sich die europarechtlichen Grundrechte hier in verschiedener Hinsicht auf die mitgliedstaatliche Besteuerung auswirken:<sup>28</sup> Zunächst ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eine Bestimmung des sekundären Gemeinschaftsrechts nur dann für nichtig erklärt werden kann, wenn ihre primärrechtskonforme Auslegung nicht in Betracht kommt.<sup>29</sup> Hieraus folgt, dass zwingende sekundärrechtsliche Vorgaben für die Ausgestaltung nationaler Steuersysteme und insbesondere dahingehende Richtlinienbestimmungen nach Möglichkeit grund-

<sup>25</sup> Grundlegend EuGH, Rs. C-260/89, ERT, Slg. 1991, I-2925 (Rn. 43 ff.); seither st. Rspr., vgl. Rs. C-60/00, Carpenter, Slg. 2002, I-6279 (Rn. 40); Rs. C-370/05, Festersen, Slg. 2007, I-1129 (Rn. 35-37). Anders noch EuGH, Rs. 60/84 u.a., Cinéthèque, Slg. 1985, 2605 (Rn. 25 f.).

<sup>26</sup> Zu recht kritisch HUBER, EuR 2008, 190 (194 f.); SCHILLING, EuGRZ 2000, 3 (34); a.a. EECKHOUT, 39 Common Market Law Review, 2002, 945 (977 ff.); SCHALLER, Die EU-Mitgliedstaaten als Verpflichtungsadressaten der Gemeinschaftsgrundrechte, 50 f.; WALLRAB, Die Verpflichteten der Gemeinschaftsgrundrechte, 90 ff.; tendenziell befürwortend auch JÜRGENSEN/SCHLÜNDER, AÖR 1996, 200 (216 ff.).

<sup>27</sup> Eingehend MÖSTL, EuR 2002, 318 (328 ff.); MÜLLER-GRAFF, in: FS Steinberger, 1281 ff.; siehe zur unterschiedlichen Funktion auch ZORN, in: FS Ruppe, 744 (745).

<sup>28</sup> Zu undifferenziert bzgl. der verschiedenartigen Einwirkungen von Unionsgrundrechten auf das harmonisierte nationale Recht HUBER, EuR 2008, 190 (191 f.).

<sup>29</sup> Vgl. EuGH, Rs. 218/82, Kommission/Rat, Slg. 1983, 4063 (Rn. 15); Rs. C-135/93, Spanien/Kommission, Slg. 1995, I-1651 (Rn. 37).

rechtskonform auszulegen sind.<sup>30</sup> Die Mitgliedstaaten haben folglich nicht nur ihr nationales Recht gemeinschaftsrechts- und insbesondere richtlinienkonform auszulegen.<sup>31</sup> Sie müssen dabei vielmehr auch darauf achten, dass sie sich nicht auf eine Auslegung einer Vorschrift des abgeleiteten Rechts stützen, die mit den durch die Gemeinschaftsrechtsordnung geschützten Grundrechten kollidiert. Lässt eine belastende nationale Steuerrechtsbestimmung keine dahingehende Interpretation zu, darf sie nicht angewendet werden.<sup>32</sup>

Scheidet hingegen schon auf Ebene des EG-Rechts eine grundrechtskonforme Auslegung der in Rede stehenden Verordnungs- oder Richtlinienbestimmung aus, ist die fragliche gemeinschaftsrechtliche Norm ungültig.<sup>33</sup> Allerdings muss die Grundrechtsverletzung schon in der Richtlinie selbst angelegt bzw. in einer Ermächtigung an die Mitgliedstaaten vorgezeichnet sein. Letzteres ist dann der Fall, wenn die Richtlinie es den Mitgliedstaaten explizit oder implizit den Erlass oder die Beibehaltung nationaler Gesetze gestattet, die absehbar die Grundrechte missachten würden.<sup>34</sup> Belässt eine Richtlinie den Mitgliedstaaten hingegen einen Ermessensspielraum, der weit genug ist, um diesen die Anwendung der darin enthaltenen Vorschriften in einer mit den Erfordernissen des Grundrechtsschutzes im Einklang stehenden Weise zu ermöglichen, so kann sie als solche grundrechtlich nicht beanstandet werden.<sup>35</sup>

Stattdessen sind es dann die Mitgliedstaaten, welche bei der Ausübung des ihnen eingeräumten Gestaltungs- oder Beurteilungsermessens den Erfordernissen eines wirksamen Schutzes der europarechtlichen Grundrechte Rechnung tragen müssen.<sup>36</sup>

<sup>30</sup> Siehe dazu – ohne spezifisch steuerrechtlichen Bezug – EuGH, Rs. C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophones*, Slg. 2007, I-5305 (Rn. 28); sowie speziell zum harmonisierten Steuerrecht EuGH, Rs. C-322/99 u.a., Fischer u.a., Slg. 2001, I-4049 (Rn. 75).

<sup>31</sup> Zur dahingehenden Verpflichtung der Mitgliedstaaten vgl. grundlegend EuGH, Rs. 14/83, Colson, Slg. 1984, 1891 (Rn. 26). Siehe zur nachfolgenden steuerspezifischen Judikatur etwa EuGH, Rs. C-365/98, Brinkmann Tabakfabriken, Slg. 2000, I-4619 (Rn. 40) m.w.N.

<sup>32</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-322/99 u.a., Fischer u.a., Slg. 2001, I-4049 (Rn. 75). Siehe zu dieser Stufenfolge allgemein auch EuGH, C-327/00, Santex, Slg. 2003, I-1877 (Rn. 63 f.); sowie SCHMAHL, EuR 2008 – Beiheft 1, 7 (12).

<sup>33</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-453/03 u.a., ABNA u.a., Slg. 2005, I-10423 (Rn. 85-88); Rs. C-303/05, *Advocaten voor de Wereld*, Slg. 2007, I-3633 (Rn. 45).

<sup>34</sup> EuGH, Rs. C-540/03, *Parlament/Rat*, Slg. 2006, I-5769 (Rn. 23). Unbefriedigend ist daher die Entscheidung des EuGH, Rs. C-166/98, *Socridis*, Slg. 1999, I-3791, wo der Gerichtshof einen Verstoß gegen den gemeinschaftlichen Gleichbehandlungsgrundsatz durch den sekundärrechtlich ermöglichten Nullsteuersatz für Wein bei gleichzeitiger Anordnung eines Mindeststeuersatzes für Bier nicht einmal thematisierte, sondern allein auf die dem Bereich der Grundfreiheiten zuzuordnende Vorschrift des Art. 90 EG rekurierte.

<sup>35</sup> Vgl. EuGH, Rs. 5/88, *Wachauf*, Slg. 1989, 2609 (Rn. 22); Rs. C-166/98, *Socridis*, Slg. 1999, I-3791 (Rn. 19); Rs. C-540/03, *Parlament/Rat*, Slg. 2006, I-5769 (Rn. 104).

<sup>36</sup> EuGH, Rs. C-2/92, *Bostock*, Slg. 1994, I-955 (Rn. 16); Rs. C-107/97, *Rombi und Arkopharma*, Slg. 2000, I-3367 (Rn. 65); Rs. C-101/01, *Lindqvist*, Slg. 2003, I-12971 (Rn. 84-86); Rs. C-540/03, *Parlament/Rat*, Slg. 2006, I-5769 (Rn. 104 f.); Rs. C-275/06, *Promusicae*, Slg. 2008, I-271 (Rn. 68); speziell zum harmonisierten Steuerrecht EuGH, Rs. C-141/00, *Kügler*, Slg. 2002, I-6833 (Rn. 55 f.). Siehe dazu auch LINDNER, EuZW 2007, 71 (72 f.); sowie BROSUER-GERSDORF, (Fn. 19), 21 mit einer Vielzahl von Lit.-Nachweisen.

Dabei spielt es hinsichtlich der Bindungswirkung keine Rolle, ob der gemeinschaftsrechtlich eröffnete Spielraum abstrakt-generell seitens der nationalen Legislativorgane ausgefüllt wird,<sup>37</sup> oder ob es das Sekundärrecht bzw. der mitgliedstaatliche Gesetzgeber den nationalen Behörden aufgeben, eine dem konkreten Einzelfall angemessene Regelung zu treffen.<sup>38</sup> Das jeweils zur Implementierung des Gemeinschaftsrechts berufene Organ muss seine Befugnisse grundrechtskonform ausüben. Genügen nationale Umsetzungsrechtsakte in Gesetzesform nicht den Anforderungen der Unionsgrundrechte, so sind sie unangewendet zu lassen.<sup>39</sup>

Strittig ist, welche Konsequenzen sich aus der Nichtigkeit schon der zugrunde liegenden Richtlinienbestimmung selbst für das nationale harmonisierte Recht ergeben. Speziell mit Blick auf die Ungültigkeit zwingend umzusetzender Richtlinienvorgaben meint das BVerfG in Anlehnung an *Cremer*<sup>40</sup>, das deutsche Umsetzungsgesetz werde damit nicht automatisch ebenfalls unbeachtlich. Es sei dann vielmehr Raum für eine Prüfung an den deutschen Grundrechten und gegebenenfalls für eine Vorlage nach Art. 100 GG. Denn der Sperrwirkung der zwingenden Richtlinienvorgabe für eine Kontrolle des nationalen Umsetzungsaktes anhand der Grundrechtsgarantien der nationalen Verfassung<sup>41</sup> sei damit die Grundlage entzogen.<sup>42</sup> Dieser Sichtweise ist im Schrifttum entgegengehalten worden, eine konkrete Normenkontrolle im Gefolge eines Verdikts des EuGH sei schon deshalb entbehrlich, weil die Nichtigkeit der Richtlinienbestimmung aus rechtsstaatlichen Gründen bzw. mit Blick auf das Demokratieprinzip ohne weiteres auch die Nichtigkeit des Umsetzungsaktes zur Folge habe.<sup>43</sup> Dieser Grundsatzkritik ist entgegenzuhalten, dass Richtlinien gemäß Art. 249 (3) EG grundsätzlich, d.h. abgesehen von den Fällen unmittelbarer Anwendbarkeit, auf eine Implementierung nach dualistischem Modell hin angelegt sind. Es kann daher nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung nur als Erfüllungsgehilfe agiert und der Umsetzungsakt nicht von einem eigenständig gebildeten parlamentarischen Willen getragen ist.<sup>44</sup>

Gleichwohl muss die Verletzung von Unionsgrundrechten durch eine Richtlinienbestimmung entgegen der Auffassung des BVerfG regelmäßig auf den Umset-

<sup>37</sup> Siehe dazu etwa EuGH, Rs. 201/85 u.a., Klensch u.a., Slg. 1986, 3477 (Rn. 10); sowie speziell zum harmonisierten Steuerrecht EuGH, Rs. 443/04 u.a., Solleveld u.a., Slg. 2006, I-3617 (Rn. 35); Rs. C-106/05, L.u.P., Slg. 2006, I-5123 (Rn. 48).

<sup>38</sup> Siehe dazu EuGH, Rs. C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833 (Rn. 56); Rs. C-45/01, Dornier, Slg. 2003, I-12911 (Rn. 69); Rs. C-498/03, Kingscrest Associates, Slg. 2005, I-4427 (Rn. 52); jeweils zu Befreiungstatbeständen im Rahmen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.

<sup>39</sup> Siehe generell zum Verstoß gegen zwingende primärrechtsliche Grundsätze durch nationales Recht EuGH, Rs. C-387/02 u.a., Berlusconi u.a., Slg. 2005, I-3565 (Rn. 72).

<sup>40</sup> CREMER, Die Verwaltung 2004, 165 (186 f.).

<sup>41</sup> Siehe dazu nachfolgend unter 4.

<sup>42</sup> BVerfG – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79 (97 f.); zustimmend KARPENSTEIN, in: GRABITZ/HILF, EUV/EGV, Art. 234 EGV (Stand 07/2008) Rn. 63.

<sup>43</sup> Vgl. NETTESHEIM, in: GRABITZ/HILF, EUV/EGV, Art. 249 EGV (Stand: 08/2002) Rn. 186; PAYANDEH, DVBl. 2007, 741 (743 ff.).

<sup>44</sup> Insoweit zutreffend CREMER, Die Verwaltung 2004, 165 (186 f.).

zungsrechtsakt „durchschlagen“, wenn sie dem nationalen Gesetzgeber keine Umsetzungsspielräume belassen hat. Nichts anderes ergibt sich auch bei der Grundrechtswidrigkeit sekundärrechtlicher Öffnungsklauseln. Sowohl *Cremer* als auch ihm folgend das BVerfG übersehen, dass der fragliche Umsetzungsakt des nationalen Gesetzgebers ungeachtet der Nichtigkeit der Richtlinienvorgabe, auf der er beruht, nach wie vor im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts angesiedelt ist.<sup>45</sup> Dies gilt jedenfalls dann, wenn die sekundärrechtliche Angleichung der mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen nicht lediglich punktuell in Gestalt gerade der ungültigen Richtlinienbestimmung erfolgte, sondern sich wie im Recht der harmonisierten Verbrauchsteuern auf ein ganzes Rechtsgebiet erstreckt. Damit unterliegt der nationale Umsetzungsrechtsakt aber weiterhin einer Kontrolle anhand der Unionsgrundrechte, weil diese wie vorstehend dargelegt auf das gesamte angeglichene Recht im Rahmen der Zielvorgaben der Richtlinie ausstrahlen.<sup>46</sup> Gerade bei zwingenden Richtlinienvorgaben wird die nationale Umsetzungsbestimmung aber in aller Regel den vom EuGH festgestellten Grundrechtsverstoß auch in die mitgliedstaatliche Rechtsordnung hineinragen.

Damit ist die entsprechende Norm nach dem allgemeinen, auch vom BVerfG akzeptierten Grundsatz vom Vorrang des Gemeinschaftsrechts unanwendbar, ohne dass es insoweit noch auf eine Nichtigkeitserklärung in einem konkreten Normenkontrollverfahren nach Art. 100 GG ankäme. So hat denn auch der EuGH in sehr grundsätzlich gehaltenen Formulierungen festgestellt: „Gewiss wären die vorlegenden Gerichte in dem Fall, dass sie *aufgrund der ihnen vom Gerichtshof erteilten Antworten* zu dem Ergebnis gelangen sollten, dass ... [bestimmte Normen des nationalen Rechts gemeinschaftsrechtswidrig sind], nach gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofes gehalten, die ... [betroffenden Normen] aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet zu lassen, ohne dass sie die vorherige Beseitigung dieser Bestimmungen auf gesetzgeberischem Wege *oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren* beantragen oder abwarten müssten.“<sup>47</sup> Es wäre auch widersprüchlich, wenn sich der nationale Gesetzgeber zwar unmittelbar an den Unionsgrundrechten messen lassen müsste, soweit die Richtlinie von vornherein einen grundrechtskonform ausfüllbaren Ermessensspielraum einräumt, nicht aber bei unbeabsichtigten Regelungslücken im Richtlinienrecht infolge der nachträglich festgestellten Grundrechtswidrigkeit einer zwingenden Richtlinienvorgabe.

---

<sup>45</sup> Es ist bezeichnend, dass *CREMER*, Die Verwaltung 2004, 165 (186 f.), allein aus verfassungsrechtlicher Warte argumentiert und die Judikatur des EuGH zur Geltung der Grundrechte auch im nicht durch zwingende Richtlinienbestimmungen, aber durch verbindliche Richtlinienziele vorstrukturierten Regelungsbereich nicht einmal erwähnt.

<sup>46</sup> So im Ergebnis auch *PAYANDEH*, DVBl. 2007, 741 (742 f.). Siehe zu dieser Ausstrahlungswirkung auch *SCHMAHL*, EuR 2008 – Beiheft 1, 7 (17 f.).

<sup>47</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-387/02 u.a., *Berlusconi* u.a., Slg. 2005, I-3565 (Rn. 72) (Hervorhebung nur hier); ebenso *LINDNER*, EuZW 2007, 71 (73).

Infolge der weit fortgeschrittenen Harmonisierung sämtlicher fiskalisch bedeutsamer Verbrauchsteuern<sup>48</sup> einschließlich der Mehrwertsteuer bzw. Umsatzsteuer<sup>49</sup> unterliegen damit letztlich weite Bereiche des nationalen Steuerrechts dem direkten wie indirekten Einfluss europarechtlicher Grundrechtsverbürgungen. Daneben ist auch das Recht der Ertragsteuern punktuell betroffen, soweit es sekundärrechtliche Vorgaben umsetzt.<sup>50</sup> Sollten sich die Mitgliedstaaten auf eine gemeinsame körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage<sup>51</sup> einigen, wird die darauf fußende innerstaatliche Steuererhebung ebenfalls einer Überprüfung anhand europarechtlicher Grundrechtsstandards zugänglich sein. Hingegen ist gegenwärtig das deutsche Steuerbilanzrecht noch von einer solchen Kontrolle abgeschirmt, selbst wenn man diese Materie mit dem EuGH<sup>52</sup> aufgrund des in § 5 I EStG niedergelegten Maßgeblichkeitsgrundsatzes als dessen Jurisdiktion mittelbar unterstellt ansehen wollte.<sup>53</sup> Denn eine etwaige Eingriffsqualität resultiert hier nicht aus dem harmonisierten Handelsrecht, sondern erst aus dessen Inbezugnahme durch steuerrechtliche Vorschriften, die aber als solche nicht mehr in den Anwendungsbereich des sekundären Gemeinschaftsrechts fallen.

### 2.3.3. Ausstrahlung auf das akzessorische Verfahrensrecht und Sanktionensystem

Von besonderer Bedeutung ist schließlich noch, dass der EuGH den „Anwendungsbereich“ des sekundären Gemeinschaftsrechts und damit auch den Wirkungskreis der europarechtlichen Grundrechte auch hinsichtlich der Anwendung des harmonisierten Rechts extensiv versteht. Insbesondere rechnet er auch das mitgliedstaatliche (Steuer-) Verfahrensrecht zu besagtem Anwendungsbereich, obschon dessen nähere Ausgestaltung nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie<sup>54</sup> regelmäßig den Mitgliedstaaten überlassen ist. Soweit die Durchführung materiellen Gemeinschaftsrechts in Rede steht, muss das nationale Verwaltungsverfahren also nicht nur dem in ständiger Rechtsprechung begründeten Äquivalenz- und Effektivitätsprinzip

<sup>48</sup> Siehe zu den Harmonisierungsrechtsakten auf dem Gebiet der speziellen Verbrauchsteuern näher ENGLISCH, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl., § 16 Rn. 2.

<sup>49</sup> Bedeutsamster Rechtsakt ist insoweit die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) 2006/112/EG, ABI. L 347/1.

<sup>50</sup> Vgl. dazu die Übersicht bei WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, § 22. Am grundrechtsrelevantesten ist wegen der damit verbundenen verfahrens- und datenschutzrechtlichen Aspekte wohl die Zinsrichtlinie 2003/48/EG, ABI. L 157/38.

<sup>51</sup> Siehe dazu das jüngste „Working Document“ der Kommission v. 26.7.2007, CCCTB/ WP057\doc\en, 4 ff., einsehbar unter [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm).

<sup>52</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-306/99, BIAO, Slg. 2003, I-1 (Rn. 88 ff.).

<sup>53</sup> Gegen eine *Vorlagepflicht* aber WEBER-GRELLET, DStR 2003, 67 (69); wohl auch LUTTERMANN, JZ 2003, 417 (473).

<sup>54</sup> So ausdrücklich EuGH, Rs. C-201/02, Delena Wells, Slg. 2004, I-723 (Rn. 67); Rs. C-392/04 u.a., i-21 Germany u.a., Slg. 2006, I-8559 (Rn. 57); sowie speziell zum Vollzug von harmonisiertem Steuerrecht EuGH, Rs. C-35/05, Reemtsma, Slg. 2007, I-2425 (Rn. 40). Siehe dazu auch VON DANWITZ, DVBl. 1998, 421 (429); EILMANSBERGER, Rechtsfolgen und subjektives Recht im Gemeinschaftsrecht, 58 ff.; SUERBAUM, VerwArch 2000, 169 (173).

genügen,<sup>55</sup> sondern auch die Grundrechte der betroffenen Steuerpflichtigen wahren.<sup>56</sup> Dasselbe hat der Gerichtshof auch für die Ausgestaltung nationaler Rechtsbehelfsverfahren angenommen.<sup>57</sup> Desgleichen müssen Mitgliedstaaten bei der gesetzlichen Androhung und bei der Verhängung von Sanktionen wie Geldbußen, Geldstrafen oder Freiheitsstrafen, die an die Missachtung gemeinschaftsrechtlich vorgegebener Regelungen anknüpfen, die allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts<sup>58</sup> und folglich auch die Grundrechte beachten.

Allerdings formuliert Art. 51 GRCh in seiner deutschen Fassung scheinbar enger, dass die Charta der Grundrechte für die Mitgliedstaaten „ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union“ Geltung beansprucht. Gleichwohl ist damit auch künftig keine Verkürzung des Grundrechtsschutzes verbunden, wenn die Charta mit dem Inkrafttreten des Vertrages von Lissabon Rechtsqualität erlangen sollte.<sup>59</sup> Denn wie sich aus der in Art. 6 (1) EU n.F. in Bezug genommenen Erläuterung zu Art. 51 GRCh ergibt, soll damit lediglich die bisherige ständige Rechtsprechung wiedergegeben werden, wonach eine Verpflichtung zur Einhaltung der im Rahmen der Union definierten Grundrechte für die Mitgliedstaaten nur, aber auch immer dann besteht, wenn sie im Anwendungsbereich des Unionsrechts handeln. Für eine solch weite Interpretation sprechen auch die übrigen Sprachfassungen. Nicht zuletzt hat sich auch der EuGH schon bisher gelegentlich der deutschen Formulierung des Art. 51 GRCh bedient, ohne damit die Kontinuität der einschlägigen Rechtsprechungsgrundsätze in Frage zu stellen.<sup>60</sup>

---

<sup>55</sup> Siehe dazu etwa EuGH, verb. Rs. 205/82 u.a., Deutsche Milchkontor, Slg. 1983, 2633 (Rn. 19); Rs. C-312/93, Peterbroeck, Slg. 1995, I-4599 (Rn. 12); und speziell zum Vollzug harmonisierter Steuern EuGH, Rs. C-30/02, Recheio, Slg. 2004, I-6051 (Rn. 17); Rs. C-291/03, MyTravel, Slg. 2005, I-8477 (Rn. 17) m.w.N.; Rs. C-35/05, Reemtsma, Slg. 2007, I-2425 (Rn. 37). Zu den parallelen Anforderungen an das mitgliedstaatliche Prozessrecht siehe EuGH, Rs. C-234/04, Kapferer, Slg. 2006, I-2585 (Rn. 22) m.w.N.; Rs. C-446/04, FII Group Litigation, n.n.v. (Rn. 203) m.w.N. Siehe dazu statt aller STREINZ, in: ISENSEE/KIRCHHOF, HbStR VII, 1992, § 182 Rn. 25 f.

<sup>56</sup> So ausdrücklich EuGH, Rs. C-85/97, SFI, Slg. 1998, I-7447 (Rn. 31) (obwohl seinerzeit tatsächlich) eine Vorschrift des materiellen Steuerschulderechts zur Prüfung anstand; ähnlich EuGH, Rs. C-95/07 u.a., Ecotrade, n.n.v. (Rn. 51). Vgl. nunmehr eindeutig EuGH, Rs. C-349/07, Sopropé, n.n.v. (Rn. 38) zur Anwendung des EG-Zollkodex. Siehe zur Bindung beim mittelbaren Vollzug von Richtlinienrecht auch BROSİUS-GERSDORF, (Fn. 19), 17 f.; KUNTZE, VBIBW 2001, 5 (11); SZCZEKALLA, NVwZ 2006, 1019 (1021).

<sup>57</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-276/01, Steffensen, Slg. 2003, I-3735 (Rn. 66).

<sup>58</sup> Grundlegend EuGH, Rs. 68/88, Kommission/Griechenland, Slg. 1989, 2965 (Rn. 23 f.); Rs. C-210/91, Kommission/Griechenland, Slg. 1992, I-6735 (Rn. 19); Rs. C-36/94, Siesse, Slg. 1995, I-3573 (Rn. 21).

<sup>59</sup> Wie hier BROSİUS-GERSDORF, (Fn. 19), 42 ff.; GRABENWARTER, EuGRZ 2004, 563 (564 f.); LADENBURGER, in: TETTINGER/STERN, Kölner Gemeinschafts-Kommentar, EuGrCh, Art. 51 Rn. 23; SCHEUING, EuR 2005, 162 (182 ff.); SCHMAHL, EuR 2008 – Beiheft 1, 7 (12, dort Fn. 41). A.A. CALLIESS, EuZW 2001, 261 (266); HUBER, EuR 2008, 190 (197).

<sup>60</sup> Vgl. z.B. EuGH, Rs. C-303/05, Advocaten voor de Wereld, Slg. 2007, I-3633 (Rn. 45).

## 2.4. Adäquater Ersatz für verdrängten nationalen Grundrechtsschutz?

Seine eigentliche Brisanz erhält das Vordringen europäischer Grundrechtsstandards in Materien mitgliedstaatlichen Steuerrechts durch die damit einhergehende – allerdings nicht vollständige – Verdrängung der Kontrolle am Maßstab national-verfassungsrechtlicher Grundrechte. Der entsprechende Standpunkt des EuGH ist oben bereits dargelegt worden.<sup>61</sup>

Ihn hat sich inzwischen auch das BVerfG im Wesentlichen zu Eigen gemacht. Bis vor kurzem hatten die Senate des BVerfG allerdings nur zum Ausschluss einer grundrechtlichen Überprüfung von gemeinschaftsrechtlichen *Verordnungen* Stellung genommen, die steuerrechtlich von untergeordneter Bedeutung sind: Nach anfänglicher Ablehnung im sog. „Solange I“-Beschluss<sup>62</sup> hat das BVerfG im sog. „Solange II“-Beschluss festgestellt, es werde EG-Verordnungen nicht mehr am Maßstab der nationalen Grundrechte messen, solange der durch den EuGH gewährleistete Grundrechtsschutz demjenigen des deutschen Grundgesetzes im Wesentlichen gleichzuachten sei.<sup>63</sup> Vor kurzem hat der erste Senat klargestellt, dass er bei EG-Richtlinienrecht ebenso verfährt, soweit selbiges dem nationalen Gesetzgeber keinen Umsetzungsspielraum beläßt.<sup>64</sup> Diese Selbstbeschränkung hat das BVerfG mittlerweile auch im Bereich des harmonisierten Steuerrechts erkennen lassen.<sup>65</sup>

Die jüngere Rechtsprechung des BVerfG ist insofern konsequent, als eine Kontrolle zwingender Richtlinienvorgaben am Maßstab rein mitgliedstaatlicher Grundrechte ebenso wie bei Verordnungen die mit einer sekundärrechtlichen Harmonisierung angestrebte Rechtsangleichung im Binnenmarkt zu unterlaufen droht.<sup>66</sup> Nur insoweit dem mitgliedstaatlichen Gesetzgeber ein Gestaltungsermessen eingeräumt ist, bleibt es bei einem parallelen bzw. „kumulativen“ Grundrechtsschutz anhand europarechtlicher wie national-verfassungsrechtlicher Standards.<sup>67</sup> Denn insoweit

---

<sup>61</sup> Siehe oben bei Fn. 6.

<sup>62</sup> BVerfG – 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 (285).

<sup>63</sup> BVerfG – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (387); bestätigt durch das sog. „Maastricht-Urteil“ – 2 BvR 2134/92 u.a., BVerfGE 89, 155 (174 f.).

<sup>64</sup> BVerfG – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79 (95 ff.); zustimmend HOLZ, NVwZ 2007, 1153 ff. So zuvor auch schon die Kammerentscheidungen BVerfG – 1 BvR 1036/99, NJW 2001, 1267; BVerfG – 1 BvR 1270/04, NVwZ 2004, 1346; sowie die Entscheidungen des BVerwG – 3 C 10/98, NJW 1999, 2752 (2754); BVerwG – 7 C 26/04, NVwZ 2005, 1178 (1181). Zur vorherigen Kontroverse im deutschen Schrifttum vgl. statt aller KINGREEN, in: CALLIESS/RUFFERT, EUV/EGV, 3. Aufl., Art. 51 GRCh Rn. 9 ff. m.w.N.

<sup>65</sup> Vgl. Kammerbeschluss des BVerfG – 1 BvR 2129/07, DVBl. 2008, 105 (106); ebenso Österreichischer VwGH, Zl. EU 2007/2008-1, IStR 2007, 781 (784); ZORN, in: FS Ruppe, 744 (747).

<sup>66</sup> Näher ENGLISCH (Fn. 24), 738 ff.

<sup>67</sup> Vgl. BVerfG – 1 BvF 1/05, BVerfGE 118, 79 (95 ff.); siehe dazu auch LINDNER, EuZW 2007, 71 (73); SZCZEKALLA, NVwZ 2006, 1019 (1020); SCHMAHL, EuR 2008 – Beiheft 1, 7 (17); zweifelnd ZORN, in: FS Ruppe, 744 (749). Zu weitgehend KUNTZE, VBIBW 2001, 5 (11), nach dessen Auffassung national-verfassungsrechtliche Grundrechte auch nicht mehr zur Kontrolle des mittelbaren Vollzugs von Richtlinienrecht herangezogen werden können, obwohl die Ausgestaltung des Verwaltungsverfahrens regelmäßig den Mitgliedstaaten überlassen ist.

besteht von vornherein keine Gefahr einer gerade erst durch die Anwendung nationaler Grundrechtsstandards hervorgerufenen Rechtszersplitterung innerhalb der EU. In der Konsequenz bietet das Grundgesetz dann freilich im Verhältnis zu zwingendem Gemeinschaftsrecht und darauf basierenden nationalen Umsetzungsakten nurmehr die Ausfallgarantie eines „unabdingbaren Grundrechtsstandards“. Sie wird vom BVerfG in einem vorgeblichen „Kooperationsverhältnis“ mit dem Gerichtshof gewahrt,<sup>68</sup> soll tatsächlich aber nur bei einem Absinken von dessen Rechtsprechung unter diesen Standard eingreifen.<sup>69</sup>

Zu dieser Zurücknahme grundrechtlicher Kontrolle durch das BVerfG ist gleichwohl kritisch anzumerken: Auf dem Papier gewährleisten die richterrechtlich entwickelten Grundrechte der Union wohl *prinzipiell* mindestens ebenso umfassende Freiheiten, Teilhaberechte und Gleichheitsverbürgungen wie der Grundrechtskatalog des Grundgesetzes. Offenbar aus integrationspolitischen Gründen nimmt das BVerfG aber in Kauf, dass der EuGH realiter eine wesentlich laxere Kontrolle von Rechtsakten der Union anhand dieser Grundrechte praktiziert, als dies dem mittlerweile in der Rechtsprechung des BVerfG erreichten Stand entspricht.<sup>70</sup> Insbesondere wird der Gleichheitssatz im Ergebnis häufig nach wie vor als bloßes Willkürverbot gehandhabt,<sup>71</sup> und in der freiheitsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung oft ein weites politisches Ermessen des Gemeinschaftsgesetzgebers betont.<sup>72</sup>

Speziell die Freiheitsrechte werden in der Abwägung mit kollidierenden Zielen teilweise auf eine Garantie ihres Wesensgehalts reduziert.<sup>73</sup> Im Übrigen wird die

<sup>68</sup> BVerfG – 2 BvR 2134/92 u.a., BVerfGE 89, 155 (175).

<sup>69</sup> So die Klarstellung durch BVerfG – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147 (164 ff.); vgl. auch HIRSCH, NJW 2000, 1817 (1818 f.). Zustimmend SCHMAHL, EurR 2008 – Beiheft 1, 7 (14 f.).

<sup>70</sup> Siehe dazu die Nachweise bei CLASSEN, EuR 2008, 627 (dort Fn. 1); sowie bei VON DANWITZ, in: TETTINGER/STERN, Kölner Gemeinschaftskommentar, EuGRCh, Art. 52 Rn. 19 f. Vgl. ferner ZORN/TWARDOSZ, ÖStZ 2006, 58 f., aus österreichischer Perspektive.

<sup>71</sup> Exemplarisch EuGH, Rs. C-210/03, Swedish Match, Slg. 2004, I-11893 (Rn. 71); Rs. C-155/04, Alliance for Natural Health, Slg. 2005, I-6451 (Rn. 116). Allerdings greift der EuGH anders als zu Beginn seiner einschlägigen Rechtsprechung nicht mehr explizit auf die Rechtsfigur des Willkürverbotes zurück, vgl. ODENDAHL, in: HESELHAUS/NOWAK, Handbuch der Europäischen Grundrechte, § 43 Rn. 26. In manchen Entscheidungen lässt er denn auch die Notwendigkeit eines verhältnismäßigen Ausgleichs von gleichheitsrechtlichen Leitprinzipien und kollidierenden Zielen erkennen, vgl. z.B. EuGH, Rs. C-292/97, Karlsson, Slg. 2000, I-2737 (Rn. 45). A.A. HUBER, EuR 2008, 190 (196): „... die unionsrechtliche Durchdringung des Gleichheitssatzes [ist] weiter gediehen ... als ... im deutschen Recht.“ Als zutreffend erweist sich dies jedoch allenfalls bei der Kontrolle anhand spezieller Diskriminierungsverbote, siehe dazu CLASSEN, EuR 2008, 627 (633 ff.).

<sup>72</sup> Exemplarisch EUGH, Rs. C-380/03, Deutschland/Parlament u. Rat, Slg. 2006, I-11573 (Rn. 144 ff.) m.w.N. Vgl. das Resümée von CLASSEN, EuR 2008, 627 (632); siehe ferner HUBER, EuR 2008, 190 (195): „... bislang ist noch kein unionaler Rechtsakt explizit an einem Freiheitsrecht gescheitert ...“. Siehe ferner KOKOTT, AoR 1996, 599 (608 f.), zu den im steuerrechtlichen Kontext besonders bedeutsamen Grundrechten der Eigentums- und Berufsfreiheit: „außerordentlich niedriger Kontrollmaßstab“.

<sup>73</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-184/02 u.a., Spanien u.a./Parlament u. Rat, Slg. 2004, I-7789 (Rn. 52) m.w.N.; Rs. C-120/06 P.u.a., FIAMM u.a., n.n.v. (Rn. 183) m.w.N.

Notwendigkeit einer *normspezifischen* Abwägung anhand des Gewichtes des betroffenen Grundrechts einerseits und gegenläufiger Grundrechte oder Ziele andererseits häufig gar nicht erkannt, sondern es wird eine abstrakte Vorrangwertung allein aufgrund des generellen Ranges der betroffenen Belange in der Rechtsordnung durchgeführt, womit sich die Verhältnismäßigkeitsprüfung faktisch auf die zweite Erforderlichkeit der Erforderlichkeit der Maßnahme reduziert.<sup>74</sup> Eine echte Abwägung findet meist nur dann statt, wenn sie durch parallele Gewährleistungen der EMRK bzw. durch die Rechtsprechung des EGMR vorstrukturiert ist.<sup>75</sup> Auch mangelt es vielfach noch an einer überzeugenden bereichsspezifischen Entfaltung und Konkretisierung der Gemeinschaftsgrundrechte in einzelnen Regelungsfeldern. Nicht zuletzt lässt es der EuGH bislang generell an Sensibilität für die Grundrechtsbezüge des von ihm zu beurteilenden Sekundärrechts mangeln.<sup>76</sup>

All dies zeigt sich gerade im Bereich des Steuerrechts: Hier wurde bislang seit dem Einsetzen der Grundrechtsrechtsprechung des EuGH vor nahezu vierzig Jahren nicht eine einzige Richtlinienbestimmung für ungültig erklärt.<sup>77</sup> Im Gegenteil hat der Gerichtshof wiederholt gleichheitsrechtliche Bedenken gegen einzelne Vorschriften der 6. MwSt-Richtlinie mit der Bemerkung abgetan, gewisse Ungleichbehandlungen müssten als „bewusste Entscheidung des Gemeinschaftsgesetzgebers“ hingenommen werden.<sup>78</sup> Eine Prüfung anhand des gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes hingegen wurde nicht einmal in Erwägung gezogen.<sup>79</sup> Lediglich bei nationalen Rechtsakten, hinsichtlich derer die einschlägige

<sup>74</sup> Exemplarisch ist die Entscheidung der Großen Kammer des EuGH, Rs. C-73/07, Satakunnan Markkinapörssi u.a., n.n.v. (Rn. 56). Siehe dazu generell VON DANWITZ (Fn. 70), Art. 52 Rn. 20 m.w.N.

<sup>75</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-465/00 u.a., Rechnungshof/Österreichischer Rundfunk u.a., Slg. 2003, I-4989 (Rn. 82 ff.); Rs. C-380/03, Deutschland/Parlament u. Rat, Slg. 2006, I-11573 (Rn. 154 f.).

<sup>76</sup> Vgl. SCHWARZE, NJW 2005, 3459 (3460): Der Anteil der Entscheidungen mit ausdrücklichem Grundrechtsbezug im Verhältnis zur Gesamtzahl der erledigten Rechtssachen betrug für die Jahre 2000 bis 2004 jeweils rund 3%.

<sup>77</sup> Nur Randbereiche des Tertiär- bzw. Sekundärrechts, namentlich Entscheidungen des Rates betreffend Ausnahmevermögungen für einzelne Mitgliedstaaten, wurden bislang vereinzelt wegen Verstoßes gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz oder den Grundsatz des Vertrauensschutzes für ungültig erklärt, vgl. EuGH, Rs. C-63/96, Skripalle, Slg. 1997, I-2847 (Rn. 24 ff.); Rs. C-177/99 u.a., Ampafrance u.a., Slg. 2000, I-7013 (Rn. 56 ff.); Rs. C-17/01, Sudholz, Slg. 2004, I-4243 (Rn. 32 ff.). Der – tatsächlich gegebene – Grundrechtsbezug der betreffenden Ausführungen, d.h. die Einbettung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bzw. des Dispositionsschutzes der Steuerpflichtigen in eine gleichheits- oder freiheitsrechtliche Prüfungsstruktur, wird aber selbst in diesen Urteilen nicht erkannt.

<sup>78</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-269/00, Seeling, Slg. 2003, I-4101 (Rn. 54); Rs. C-72/05, Wollny, Slg. 2006, I-8297 (Rn. 46-48); ähnlich EuGH, Rs. C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Slg. 2005, I-4685 (Rn. 43).

<sup>79</sup> Zustimmend TUMPEL, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 163: „Die gänzliche Beseitigung von Ungleichbehandlungen bei der Mehrwertsteuer ist dem Gemeinschaftsgesetzgeber vorbehalten und muss daher als rechtspolitische Aufgabe angesehen werden.“ Dieser Standpunkt verkennt, dass der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz auch und gerade für den Gemeinschaftsgesetzgeber verbindliche primärrechtliche Vorgaben an die Ausgestaltung von Rechtsakten der EG aufstellt.

Richtlinie den Mitgliedstaaten Ermessen einräumt, hat der EuGH auch ungefragt Stellung zu grundrechtlichen Aspekten genommen.<sup>80</sup> Erschwerend kommt hinzu, dass es auch seitens des EGMR bislang kaum steuerrechtliche Leitentscheidungen gibt, an die sich der Gerichtshof bei der grundrechtlichen Kontrolle des harmonisierten Steuerrechts und seines Vollzugs anlehnen könnte.<sup>81</sup> Jenseits steuerstrafrechtlicher Verfahren zeigt der EGMR in Steuersachen nämlich ein hohes Maß an richterlicher Zurückhaltung, das durch Art. 1 Abs. 2 des Zusatzprotokolls zur EMRK nahegelegt wird.

Zwar mag man zugestehen, dass der EuGH angesichts der sehr unterschiedlichen mitgliedstaatlichen Einstellungen zur Bedeutung und den Kompetenzen, die einer Verfassungsgerichtsbarkeit im Verhältnis zum Gesetzgeber zukommen sollten,<sup>82</sup> vorerst oder auch auf Dauer einen Mittelweg wählen wird, der im Vergleich zur aktiveren Rolle des deutschen BVerfG als *judicial restraint* erscheint.<sup>83</sup> Der Mangel an *jeglicher* effektiver Durchsetzung der Grundrechte in einer so klassischen Matrie des Eingriffsrechts, wie sie das Steuerrecht darstellt, stimmt aber gleichwohl bedenklich.<sup>84</sup> Dies gilt umso mehr, als der Gemeinschaftsgesetzgeber in weitaus geringerem Maße demokratisch legitimiert ist als dies die mitgliedstaatlichen Legislativorgane sind. Der im Grundsatz durchaus integrationsfreundlich eingestellte EGMR hat sich denn auch vorsichtiger als das BVerfG gezeigt und sich für jeden *Einzelfall* eine Kontrolle vorbehalten, ob die Grundrechtsprüfung von Gemeinschaftsrecht durch den EuGH „offensichtlich unzureichend“ ist.<sup>85</sup>

Hält man dies bei nationalen Verfassungsgerichten aus den genannten Gründen für unglücklich, so ist es Wissenschaft und vorlageberechtigten Gerichten geboten, vom EuGH gerade auch im Steuerrecht nachdrücklicher als bisher einen effektiven Grundrechtsschutz einzufordern.<sup>86</sup> Es ist daher zu begrüßen, dass der österreichische VwGH die *Seeling*-Rechtsprechung des EuGH<sup>87</sup> zum Anlass für einen Vorlagebe-

<sup>80</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-85/97, SFI, Slg. 1998, I-7447 (Rn. 29 ff.); Rs. C-95/07 u.a., Ecotrade, n.n.v. (Rn. 51); siehe auch generell EuGH, C-276/01, Steffensen, Slg. 2003, I-3735 (Rn. 70) m.w.N.

<sup>81</sup> Am ehesten zu nennen wäre hier noch die Entscheidung des EGMR, Rs. 11581/85, Darby v. Sweden.

<sup>82</sup> Vgl. dazu die Länderberichte in Teil A des von TETTINGER/STERN herausgegebenen Kölner Gemeinschafts-Kommentar, EuGRCh; sowie ZORN, in: FS Ruppe, 744 (755 f.).

<sup>83</sup> Vgl. auch HEY, StuW 2005, 317 (325): „Das Bundesverfassungsgericht gilt als das weltweit aktivste Verfassungsgericht in Steuerrechtsfragen ... Es ist wenig wahrscheinlich, dass sich Deutschland mit seiner Tradition eines Steuerverfassungsrechts innerhalb der Gemeinschaft wird durchsetzen können.“

<sup>84</sup> Kritisch auch ZORN, in: FS Ruppe, 744 (755).

<sup>85</sup> Vgl. das Urteil des EGMR, Rs. 45036/98, Bosphorus, NJW 2006, 197 (Rn. 155 f.), sowie die selbst insoweit noch kritische Concurring Opinion der Richter ROZAKIS, TULKENS, TRAJA, BOTOUCHAROVA, ZAGREBELSKY und GARICKI. Siehe dazu auch WINKLER, EuGRZ 2007, 641 (650 ff.).

<sup>86</sup> So auch die Schlussfolgerung von ZORN/TWARDOSZ, ÖStZ 2006, 58 (59).

<sup>87</sup> EuGH, Rs. C-269/00, Seeling, Slg. 2003, I-4101, betreffend die optionale Gewährung eines vollen Vorsteuerabzugs an Unternehmer bei teilweise unternehmerischer Nutzung eines Gebäudes auch hinsichtlich privat genutzter Gebäudeteile; siehe dazu und zu Folgeurteilen auch BIRKENFELD, USt-Kongr-Bericht 2004, 45 (66 ff.); STERZINGER, UR 2008, 641 ff.; sowie kritisch ZORN, in: FS Ruppe, 744 (755).

schluss genommen hat, der nunmehr ausdrücklich die Vereinbarkeit der einschlägigen Bestimmungen der 6. MwSt-Richtlinie mit dem gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz thematisiert.<sup>88</sup> Diese Vorlage und ihre bisherige Behandlung sind zugleich symptomatisch dafür, dass ein Bedarf an schärferer Konturierung der europäischen Grundrechte vor allem im Bereich gemeinschaftsrechtlich vorgegebener Befreiungstatbestände und Privilegien besteht. Dies gilt umso mehr, als insoweit nicht nur die Überprüfung am Maßstab nationaler Grundrechte entfällt, sondern entgegen der Annahme des österreichischen VwGH<sup>89</sup> regelmäßig auch diejenige anhand des Beihilfeverbotes nach Art. 87 EG.<sup>90</sup> Grenzen sind dem Richtliniengeber daher nur durch die gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte gesetzt.

Die grundrechtliche Würdigung durch Generalanwältin *Sharpston* gibt Zeugnis vom beklagenswerten Entwicklungsstand des europäischen Steuerverfassungsrechts. Die Generalanwältin widmet der gleichheitsrechtlichen Problematik in ihren Schlussanträgen gerade einmal fünf Randziffern.<sup>91</sup> Sie nimmt eine Ungleichbehandlung durch die Gewährung eines vollen Vorsteuerabzugs an Unternehmer auch hinsichtlich privat genutzter Gebäudeteile im Wesentlichen allein deshalb hin, weil nur Unternehmer ein solches Wirtschaftsgut möglicherweise nachträglich für unternehmerische Zwecke verwenden würden, mangels Einlagenentsteuerung aber keinen nachträglichen Vorsteuerabzug geltend machen könnten. Der Gerichtshof habe sich daher „in voller Kenntnis der Folgen“ für den sofortigen vollen Vorsteuerabzug entschieden; demgegenüber – so heißt es an anderer Stelle<sup>92</sup> – sei eine Einlagenentsteuerung zwar ebenfalls möglich, aber „nicht offensichtlich vorzuziehen“ gewesen. Im Übrigen würden nur Unternehmer binnenmarktförderliche Risiken eingehen und mit der (wohl: belastenden) Aufgabe als Steuereinnehmer betraut.

Diese Ausführungen sind in mehrfacher Hinsicht verfehlt: Erstens kann sich der Gerichtshof grundrechtlichen Bindungen nicht entziehen, sondern soll diese im Gegen teil effektuieren; seine bisherige, nicht grundrechtssensible Rechtsprechungslinie schirmt das beanstandete Zuordnungswahlrecht darum nicht schon *eo ipso* vor einem grundrechtlichen Verdikt ab. Zweitens fehlt es an einer Erforderlichkeitsprüfung für die Ungleichbehandlung des privaten Verbrauchs entgegen dem Belastungsgrund einer als umfassende Verbrauchsteuer konzipierten Mehrwertsteuer. Eine solche Prüfung hätte verdeutlicht, dass die Alternative einer Einlagenentsteuerung nicht nur vorzugswürdig, sondern gleichheitsrechtlich geboten wäre. Generalanwältin *Sharpston* reduziert den Gleichheitssatz hingegen auf ein Willkürverbot. Drittens schließlich bleibt die saldi-

<sup>88</sup> Österreichischer VwGH, Zl. EU 2007/2008-1, IStR 2007, 781; beim EuGH als Rs. C-460/07 (Puffer) anhängig.

<sup>89</sup> Österreichischer VwGH, Zl. EU 2007/2008-1, IStR 2007, 781 (Rn. 20).

<sup>90</sup> So jetzt auch GA SHARPSTON in ihren Schlussanträgen v. 11.12.2008, Rs. C-460/07 (Puffer), n.n.v. (Rn. 69 f.). Nach Auffassung des EuG in seiner Entscheidung v. 5.4.2006, T-351/02 (Deutsche Bahn), Slg. 2006, II-1047 (Rn. 102 u. 106), gilt dies ungeachtet einer Ermächtigung an die Mitgliedstaaten zum Verzicht auf die Steuerbefreiung. Anders muss es sich aber verhalten, wenn die Richtlinie umgekehrt als Regelfall die Besteuerung vorsieht und den Mitgliedstaaten die Steuerbefreiung als Ausnahme gestattet, vgl. auch Art. 26 (2) der Energiesteuerrichtlinie 2003/96/EG. Näher dazu ENGLISCH, Zur Bedeutung des gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatzes im Recht der Gemeinschaftsbeihilfen, EuR 4/2009 (im Erscheinen).

<sup>91</sup> Vgl. GA SHARPSTON, Schlussanträge v. 11.12.2008, Rs. C-460/07 (Puffer), n.n.v. (Rn. 58 bis 62).

<sup>92</sup> GA SHARPSTON, Schlussanträge v. 11.12.2008, Rs. C-460/07 (Puffer), n.n.v. (Rn. 53).

rende Betrachtungsweise am Ende ihrer Stellungnahme vage und kann jedenfalls im Ergebnis nicht überzeugen.<sup>93</sup>

Daneben ist eine stärker steuerspezifische Konkretisierung der gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte auch erforderlich, um den nationalen Gerichten verlässliche Anhaltspunkte für eine teleologische und grundrechtskonforme Interpretation des angegliederten Steuerrechts zu liefern. So hätte etwa der EuGH zur Beantwortung einer auf die Verbrauchsteuerbefreiung von zur Tabakentwöhnung dienenden Kräuterzigaretten abzielenden Vorlagefrage vornehmlich eine gleichheitsrechtlich angeleitete Prüfung des Entlastungsgrundes der einschlägigen Befreiungsvorschrift durchführen müssen, statt sich auf eine Analyse von Wortlaut und äußerer Systematik zurückzuziehen.<sup>94</sup> Immerhin zeichnet sich im gemeinsamen Mehrwertsteuerrecht eine dahingehende Tendenz in jüngerer Zeit stärker ab.<sup>95</sup> Schließlich bedarf auch die Finanzverwaltung grundrechtsfundierter Leitlinien für die Handhabung etwaiger Ermessensspielräume im Bereich des Steuerverfahrens. Auch in dieser Hinsicht hat der EuGH schon mehrfach eine größere Bereitschaft zur Entfaltung grundrechtlicher Wertungen erkennen lassen. Beispielhaft sind etwa die Ausführungen zu europarechtlich gebotenen Verhältnismäßigkeitserwägungen bei der Entscheidung über einen Billigkeitserlass nach § 227 AO.<sup>96</sup>

## 2.5. Steuerspezifische Konkretisierung und Effektuierung

Im Folgenden sollen die bisherigen Ansätze des EuGH zur steuerspezifischen Konkretisierung der gemeinschaftsrechtlichen Grundrechte kritisch gewürdigt und mögliche künftige Entwicklungslinien aufgezeigt werden. Dabei kann es angesichts der Vielzahl möglicher Implikationen nicht darum gehen, sämtliche einschlägigen Entscheidungen detailliert zu diskutieren und alle potenziellen Grundrechtsverstöße durch einzelne Steuerrechtsnormen aufzuspüren. Es sollen vielmehr aus einer prinzipiellen Warte heraus einige der praktisch bedeutsamsten Aspekte erörtert werden.

### 2.5.1. Gleichheitssatz

Für die Gemeinschaftsrechtsordnung hat der EuGH die Geltung eines allgemeinen Gleichheitssatzes bzw. „Gleichbehandlungsgrundsatzes“ frühzeitig aus den geschriebenen Diskriminierungsverboten des EG-Vertrages hergeleitet, die er ledig-

<sup>93</sup> Siehe dazu näher unten bei 4.a) (4).

<sup>94</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-495/04, Smits-Kolhoven, Slg. 2006, I-3129 (Rn. 18 ff.).

<sup>95</sup> Vgl. z.B. EuGH, Rs. C-137/02, Faxworld, Slg. 2004, I-5547 (Rn. 37 ff.), zur Vorsteuerabzugsberechtigung nach MwSt-Richtlinie und deutschem UStG. Der EuGH nimmt hier eine Auslegung der Richtlinie am Maßstab des Neutralitätsgrundsatzes vor, den er an anderer Stelle wiederholt als systemspezifische Ausprägung des gemeinschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes bezeichnet hat; siehe dazu näher unten bei Fn. 115. Noch deutlicher etwa EuGH, Rs. C-371/07, Dannfoss u. Astrazeneca, n.n.v. (Rn. 46 f.), zur gleichheitsrechtlich und damit verbrauchsteuerteleologisch angeleiteten Auslegung von Tatbeständen der Eigenverbrauchsbesteuerung im harmonisierten Mehrwertsteuerrecht; ähnlich bereits EuGH, Rs. C-72/05, Wollny, Slg. 2006, I-8297 (Rn. 48).

<sup>96</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-271/06, Netto Supermarkt, n.n.v. (Rn. 17 ff.).

lich als dessen besondere Ausprägung ansieht.<sup>97</sup> Inzwischen hat sich der Gerichtshof auch wiederholt zum Grundrechtscharakter des allgemeinen Gleichheitssatzes bekannt.<sup>98</sup> Bestätigt wird diese Entwicklung in Art. 20 GRCh, der die Gleichheit aller vor dem Gesetz und damit ausweislich der zugehörigen Erläuterung auch die Rechtssetzungsgleichheit postuliert. Demnach müssen Gemeinschaftsgesetzgeber und Mitgliedstaaten auch bei der Ausgestaltung des harmonisierten Steuerrechts auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung achten. Dies folgt nicht zuletzt auch aus der gebotenen Anlehnung an die mitgliedstaatlichen Verfassungsüberlieferungen und die Grundrechtsstandards der EMRK. Die gerechte und gleichmäßige Asteilung steuerlicher Lasten ist dem Gesetzgeber nämlich in nahezu sämtlichen Mitgliedstaaten der EU kraft Verfassung aufgegeben und wird dort regelmäßig gleichheitsrechtlich fundiert.<sup>99</sup> Eine dahingehende Verpflichtung lässt sich nach der Rechtsprechung des EGMR ansatzweise auch der EMRK entnehmen.<sup>100</sup>

#### *2.5.1.1. Orientierung des Belastungsvergleichs am Belastungsgrund der Steuer*

Angesichts des bislang erreichten Harmonisierungsgrades im Steuerrecht betrifft diese Vorgabe gegenwärtig im Wesentlichen das Recht der Verbrauchsteuern im weiteren – materiellen – Sinne, einschließlich der Umsatzsteuer. Wie der Gerichtshof seit jeher betont, orientieren sich diese Steuern zuvörderst am Ziel der Wettbewerbsneutralität,<sup>101</sup> was hinsichtlich des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuer-

---

<sup>97</sup> Grundlegend EuGH, verb. Rs. 117/76 und 16/77, Ruckdeschel u.a., Slg. 1977, 1753 (Rn. 7). Seither st. Rspr., vgl. EuGH, Rs. C-280/93, Deutschland/Rat, Slg. 1994, I-4973 (Rn. 67); Rs. C-15/95, Earl de Kerlast, Slg. 1997, I-1961 (Rn. 35). Angedeutet wurde diese Entwicklung bereits in den Entscheidungen des EuGH, Rs. 48/70, Bernardi, Slg. 1971, 175 (Rn. 27); EuGH, Rs. 1/72, Frilli, Slg. 1972, 457 (Rn. 19). Näher zur historischen Entwicklung WAHLE, Der allgemeine Gleichheitssatz in der Europäischen Union, 36 ff.

<sup>98</sup> Vgl. EuGH, Rs. 292/97, Karlsson, Slg. 2000, I-2737 (Rn. 37 f.); Rs. C-442/00, Caballero, Slg. 2002, I-11915 (Rn. 31 f.); Rs. C-177/05, Guerrero Pecino, Slg. 2005, I-10887 (Rn. 26); Rs. C-81/05, Alonso, n.n.v. (Rn. 37). Auch juristische Personen des Privatrechts können sich auf den allgemeinen Gleichheitssatz als Grundrecht berufen, vgl. MEYER, Das Diskriminierungsverbot des Gemeinschaftsrechts als Grundsatznorm und Gleichheitsrecht, 2002, 77 f. m.w.N.

<sup>99</sup> Vgl. MEUSSEN, The principle of equality in European Taxation; TIPKE, in: FS Vogel, 561 (567 ff.).

<sup>100</sup> Vgl. EGMR, Rs. 11581/85, Darby v. Sweden, (Rn. 28-31). Da die EMRK keinen allgemeinen Gleichheitssatz, sondern mit Art. 14 nur ein Diskriminierungsverbot bezüglich des Gebrauchsmachens von den in der Konvention garantierten Rechten und Freiheiten kennt, muss der EGMR dabei in einer ungleichen Besteuerung eine potenziell diskriminierende Beeinträchtigung der Eigentumsfreiheit sehen, vgl. auch EGMR, Rs. 8695/79, Inze vs. Austria, (Rn. 36); GRABENWARTER, Europäische Menschenrechtskonvention, 3. Aufl., § 26 Rn. 1 ff.; ODENDAHL (Fn. 71), § 43 Rn. 8.

<sup>101</sup> Vgl. für die Mehrwertsteuer z.B. EuGH, Rs. 126/78, Nederlandse Spoorwegen, Slg. 1979, 2041 (Rn. 7); Rs. 89/81, Hongkong Trade Development Council, Slg. 1982, 1277 (Rn. 6); Rs. C-481/98, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369 (Rn. 21 f.); GA LÉGER, Schlussanträge v. 12.5.2005, Rs. C-291/03 (My Travel) Slg. 2005, I-8477 (Rn. 66 f.); für das Recht der speziellen Verbrauchsteuern EuGH, Rs. C-240/01, Kommission/Deutschland, Slg. 2004, I-4733 (Rn. 39 u. 44).

systems schon in den Erwägungsgründen der maßgeblichen Richtlinienbestimmungen zum Ausdruck kommt.<sup>102</sup> Aus diesem Grundsatz steuerlicher Neutralität hat der Gerichtshof umfangreiche Schlussfolgerungen zur Bestimmung des Steuersubjekts<sup>103</sup>, des Steuerobjekts<sup>104</sup>, zum Umfang und zur Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlage<sup>105</sup>, sowie zur sachlichen und persönlichen Reichweite von Steuerbefreiungen<sup>106</sup>, Vorsteuerabzug<sup>107</sup> und ermäßigttem Steuersatz<sup>108</sup> gezogen. Auch hat er den Mitgliedstaaten auf Basis des Neutralitätsgrundsatzes Vorgaben zur Ausgestaltung ihres Besteuerungsverfahrens gemacht.<sup>109</sup>

Dabei hat der EuGH schon früh zu erkennen gegeben, dass aus dem Neutralitätsgrundsatz im Verhältnis zwischen konkurrierenden Waren oder Dienstleistungen bzw. mit Blick auf deren Anbieter ein prinzipielles Gleichbehandlungsgebot folgt, ohne jedoch unmittelbar einen Grundrechtsbezug herzustellen.<sup>110</sup> Ausdrücklich hat der allgemeine Gleichheitssatz in die Rechtsprechung des Gerichtshofs vielmehr erst spät und zunächst auch nur mit Blick auf Übergangsrecht<sup>111</sup> und die Ausübung behördlicher Ermessensspielräume<sup>112</sup> Eingang gefunden. Im Urteil „HE“ hat der EuGH dann davon gesprochen, der Grundsatz der Gleichbehandlung stelle eine Folge des Grundsatzes der Neutralität dar.<sup>113</sup> Dies entspricht auch der Auffassung von Teilen des Schrifttums.<sup>114</sup> In jüngster Zeit hat der EuGH aber klargestellt, dass es sich allenfalls umgekehrt verhalten kann und dass der Neutralitätsgrundsatz als

---

<sup>102</sup> Vgl. die Erwägungsgründe 4, 5 und 7 der MwStSystRL 2006/112/EG, vormals 8. Erwägungsgrund der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie 67/227/EWG.

<sup>103</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-400/98, Breitsohl, Slg. 2000, I-4321 (Rn. 34-37) m.w.N.; siehe aus jüngerer Zeit auch EuGH, Rs. C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, Slg. 2006, I-4999 (Rn. 24); Rs. C-408/06, Götz, n.n.v. (Rn. 41 f.).

<sup>104</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-186/89, Van Tiem, Slg. 1990, I-4363 (Rn. 18); Rs. C-80/95, Harnas & Helm, Slg. 1997, I-745 (Rn. 13 f.).

<sup>105</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-322/99 u.a., Fischer u. Brandenstein, Slg. 2001, I-4049 (Rn. 75 f.) m.w.N.; Rs. C-291/03, MyTravel, Slg. 2005, I-8477 (Rn. 32 ff.).

<sup>106</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-216/97, Gregg, Slg. 1999, I-4947 (Rn. 20); Rs. C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833 (Rn. 30 f.); Rs. C-144/00, Hoffmann, Slg. 2003, I-2921 (Rn. 27).

<sup>107</sup> Vgl. EuGH, Rs. 268/83, Rompelmann, Slg. 1985, 655 (Rn. 19); Rs. C-137/02, Faxworld, Slg. 2004, I-5547 (Rn. 37) m.w.N.; Rs. C-453/02 u.a., Linneweber u.a., Slg. 2005, I-1131 (Rn. 24 ff.).

<sup>108</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-109/02, Kommission/Deutschland, Slg. 2003, I-12691 (Rn. 20).

<sup>109</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-342/87, Genius Holding, Slg. 1989, I-4227 (Rn. 18); siehe auch EuGH, Rs. C-361/96, Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises, Slg. 1998, I-3495 (Rn. 32 ff.) (i.E. offen gelassen).

<sup>110</sup> Vgl. EuGH, Rs. 126/78, Nederlandse Spoorwegen, Slg. 1979, 2041 (Rn. 12); seither st. Rspr., siehe dazu ausführlich EuGH, Rs. C-363/05, JP Morgan, Slg. 2007, I-5517 (Rn. 46 f.) m.w.N.

<sup>111</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-36/99, Idéal tourisme, Slg. 2000, I-6049 (Rn. 30 ff.).

<sup>112</sup> Erstmals in den Urteilen des EuGH, Rs. C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833 (Rn. 56); Rs. C-45/01, Dornier, Slg. 2003, I-12911 (Rn. 69).

<sup>113</sup> EuGH, Rs. C-25/03, HE, Slg. 2005, I-3123 (Rn. 72).

<sup>114</sup> Vgl. LOHSE, UR 2004, 582 (583).

eine bereichsspezifische Ausprägung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrund- satzes anzuerkennen sei.<sup>115</sup>

Diese Feststellung erscheint auf den ersten Blick durchaus plausibel, eben weil dem Neutralitätspostulat ein gleichheitsrechtliches Element immanent ist, das im siebten Erwägungsgrund der MwSt-Systemrichtlinie auch explizit Erwähnung findet. Es lässt sich auch nicht bestreiten, dass eine Verletzung des Neutralitätsgrund- satzes regelmäßig eine ungleichmäßige bzw. nicht sachgerechte Auferlegung steuer- licher Lasten nach sich zieht. Gleichwohl greift es zu kurz, den allgemeinen Gleichheitssatz im Recht der Steuern auf den Verbrauch auf ein steuerliches Neutra- litätsgebot zu reduzieren oder darin auch nur seine primäre Konkretisierung zu erblit- cken. Die Mehrwertsteuer ist anerkanntermaßen eine allgemeine Verbrauchsteuer; dies kommt auch in Art. 1 (2) MwStSystRL klar zum Ausdruck. Die steuerliche Belastung soll also letztlich den Endverbraucher am Maßstab seiner Konsumauf- wendungen treffen und idealtypisch auf ihn überwälzt werden. Dies hat auch der EuGH selbst wiederholt anerkannt.<sup>116</sup> Bei den harmonisierten besonderen Ver- brauchsteuern muss darüber hinaus auf etwaige sozial- oder umweltpolitische Len- kungszwecke Bedacht genommen werden. In jedem Fall aber fungiert der steuer- pflichtige Unternehmer bloß als „Steuereinnehmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse“<sup>117</sup>.

Sind aber die Unternehmer nicht die intendierten Steuerträger, so kann die Erhe- bung und Ausgestaltung einer Verbrauchsteuer und speziell der Mehrwertsteuer ihre Gerechtigkeitsqualität nicht in erster Linie aus der wettbewerbsneutralen Behand- lung der Unternehmer untereinander gewinnen. Vielmehr muss zuvörderst die vom Richtliniengeber beabsichtigte Steuerbelastung – nur – der Verbraucher entspre- chend dem legitimen Belastungsgrund der jeweiligen Steuer gleichmäßig ausfal- len.<sup>118</sup> Es ist daher diese Perspektive, welche die gleichheitsrechtliche Prüfung des harmonisierten Verbrauchsteuerrechts im Sinne eines *tertium comparationis* anleiten muss.<sup>119</sup> Die Sichtweise des EuGH ist demgegenüber noch zu stark im integra- tionspolitischen Zweck der sekundärrechtlichen Harmonisierung verhaftet, durch den Abbau von Wettbewerbsverzerrungen einen gemeinschaftsweiten Binnenmarkt

---

<sup>115</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-498/03, Kingscrest Associates, Slg. 2005, I-4427 (Rn. 54 f.); verb. Rs. 443 u. 444/04, Solleveld u.a., Slg. 2006, I-3617 (Rn. 35); Rs. C-106/05, L.u.P., Slg. 2006, I-5123 (Rn. 48); Rs. C-240/05, Eurodental, Slg. 2006, I-11479 (Rn. 55) m.w.N.; Rs. C-309/06, Marks & Spencer, n.n.v. (Rn. 49); Rs. C-484/06, Koninklijke Ahold, n.n.v. (Rn. 36); vgl. auch ZORN, in: FS Ruppe, 2007, 744 (749).

<sup>116</sup> EuGH, Rs. C-317/94, Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339 (Rn. 19 u. 22); Rs. C-427/98, Kommis- sion/Deutschland, Slg. 2002, I-8315 (Rn. 29); Rs. C-409/04, Teleos, n.n.v. (Rn. 60); Rs. C-475/03, Banca Popolare di Cremona, Slg. 2006, I-9373 (Rn. 31 f.); Rs. C-283/06 u.a., KÖGÁZ, n.n.v. (Rn. 50 f.).

<sup>117</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, I-5105 (Rn. 25); Rs. C-271/06, Netto Super- markt, n.n.v. (Rn. 21).

<sup>118</sup> Wie hier LÖHR, Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze, 242; TIPKE, StuW 1992, 103 (105).

<sup>119</sup> Schon früh erkannt von LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 110.

zu verwirklichen.<sup>120</sup> Bei einer bloßen Koordinierung originär mitgliedstaatlich definierter Steueransprüche, wie sie für die punktuelle Rechtsangleichung auf dem Gebiet der direkten Steuern charakteristisch ist, mag dies noch angehen. Bei der grundrechtlichen Würdigung einer umfassenden gemeinschaftsrechtlichen Regelung von Steuergegenstand und Steuertatbestand erweist sich dieser Standpunkt jedoch als inadäquat, auch und gerade weil dann national-verfassungsrechtliche Kontrollmaßstäbe gleichheitssatzkonformer Steuerbelastung verdrängt werden.<sup>121</sup>

Mit dem hier vertretenen Standpunkt ist mitnichten eine radikale Abkehr von der auf den Gesichtspunkt steuerlicher Neutralität gestützten Argumentation des Gerichtshofs verbunden. Denn ein dahingehender Verstoß *indiziert* eine am Verbrauchsteuerideal gemessen ungleichmäßige Belastung: So muss etwa eine unternehmerische Verwendung von Waren oder Dienstleistungen grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigen, wenn nur der Endverbraucher belastet werden soll. Aus demselben Grund dürfen auch konkurrierende Güter nicht unterschiedlich besteuert werden, weil sonst eine vollständige Überwälzung der Steuer im Wettbewerb schon strukturell ausgeschlossen ist und damit der Belastungsgrund der Steuer verfehlt wird.<sup>122</sup> Daneben kann auch die Wettbewerbsfreiheit der benachteiligten Unternehmen tangiert sein.<sup>123</sup> Festzuhalten ist gleichwohl, dass sich die gleichheitsrechtlichen Implikationen einer folgerichtigen Umsetzung des Verbrauchsteuergedankens nicht in Neutralitätspostulaten erschöpfen. Deshalb vermag die bisherige Tendenz zur Reduktion gleichheitsrechtlicher Erwägungen auf den Neutralitätsgrundsatz in der Rechtsprechung des EuGH<sup>124</sup> wie auch der nationalen Finanzgerichtsbarkeit grundrechtlich nicht voll zu befriedigen.

<sup>120</sup> Siehe dazu die Erwägungsgründe der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 71/1301). Danach soll die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern einen gemeinsamen Markt schaffen, auf dem ein unverfälschter Wettbewerb herrscht und der ähnliche Merkmale aufweist wie ein Binnenmarkt; hierzu sollen die Unterschiede in der Besteuerung beseitigt werden, die geeignet sind, den Wettbewerb zu verfälschen und den Handelsverkehr zu behindern. Zur Bedeutung wirtschaftspolitischer, und zwar in erster Linie wettbewerbsbezogener Zielsetzungen und der damit einhergehenden Vernachlässigung klassischer steuerstaatlicher Themen durch den EuGH vgl. auch SCHÖN, USt-Kongr-Bericht 2001/2002, 17 (20); kritisch FANTOZZI, in: FS Vanistendael, 387 (388).

<sup>121</sup> Kritisch auch TIPKE (Fn. 2), 969.

<sup>122</sup> Vgl. REIß, in: FS Tipke, 433 (440).

<sup>123</sup> Die frühere Rspr. des EuGH sah die Wettbewerbsfreiheit als eigenständiges Grundrecht an, vgl. EuGH, verb. Rs. 133/85 u.a., Rau, Slg. 1987, 2289 (Rn. 15 u. 18). Inzwischen tendiert der EuGH zu Recht dazu, sie als Teilelement der Berufsfreiheit anzusehen, vgl. EuGH, Rs. C-280/93, Deutschland/Rat, Slg. 1994, I-4973 (Rn. 81 u. 87); verb. Rs. C-435/02 u.a., Axel Springer, Slg. 2004, I-8663 (Rn. 48 u. 53); Rs. C-295/03 P, Alessandrini, Slg. 2005, I-5673 (Rn. 90). Zustimmend CICHY, Wettbewerbsverfälschungen durch Gemeinschaftsbeihilfen, 187; PENSKI/ELSNER, DÖV 2001, 265 (271). Ablehnend hingegen RODI, Die Subventionsrechtsordnung, 2000, 285; PERNICE/MAYER, in: GRABITZ/HILF, EUV/EGV, EUV nach Art. 6 (Stand 08/2002) Rn. 141: Nur objektiver Rechtsgrundsatz.

<sup>124</sup> Siehe jetzt aber ansatzweise EuGH, Rs. C-72/05, Wollny, Slg. 2006, I-8297 (Rn. 48); Rs. C-309/06, Marks & Spencer, n.n.v. (Rn. 49 f.); Rs. C-371/07, Danfoss u. AstraZeneca, n.n.v. (Rn. 46 f.).

Beispielhaft sei eine Problemstellung aus dem Bereich der Differenzbesteuerung nach Art. 311 ff. MwStSystRL bzw. § 25a UStG genannt: Als Zweck dieser Regelung wird bekanntlich angeführt, die Wettbewerbsnachteile zu beseitigen, die Händlern von Gebrauchtwaren im Verhältnis zu privaten Anbietern beim Verkauf an Verbraucher erwachsen können. Es würde eine wettbewerbsverzerrende Steuerkumulation drohen, wenn der von Privat erwerbende Händler die im Ankaufspreis implizit noch enthaltenen Restmehrwertsteuer nicht abziehen könnte und zusätzlich die von ihm selbst geschuldete Mehrwertsteuer auf Basis des vollen Verkaufspreises berechnen müsste.<sup>125</sup> Denn der private Anbieter wird nur die implizite Restmehrwertsteuer weitergeben. Gestaltet aber der Händler die Gebrauchtware vor ihrer Veräußerung um, soll die Differenzbesteuerung nach herrschender Meinung nicht greifen, weil für den bearbeiteten Gegenstand keine beachtliche private Konkurrenz mehr besteht.<sup>126</sup> Unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität wäre dies tatsächlich konsequent. Jedoch führt die Versagung der Differenzbesteuerung in diesen Fällen tendenziell zu einer kumulierten Steuerbelastung beim privaten Endabnehmer der Gebrauchtware, obwohl sich in seinen Aufwendungen für den Erwerb keine höhere Steuerwürdigkeit als beim Erwerb sonstiger, nur einmal belasteter Konsumgüter manifestiert. Dies ist gleichheitsrechtlich nicht zu rechtfertigen und somit eine extensive Auslegung des § 25a UStG geboten.

Auf gleichheitsrechtliche Bedenken muss aus der gebotenen verbrauchsteuerrechtlichen Warte ferner die Versagung des Vorsteuerabzugs gegenüber der reinen Finanzholding<sup>127</sup> stoßen, weil deren Tätigkeit keinen privaten Konsum beinhaltet.<sup>128</sup> Die Rechtsprechung zur Eigenverbrauchsbesteuerung unternehmerisch veranlasster Werbegeschenke<sup>129</sup> überzeugt vor diesem Hintergrund ebenfalls nicht.<sup>130</sup> Denn der zuwendende Unternehmer konsumiert nicht, und der empfangende Endverbraucher

<sup>125</sup> Vgl. STADIE, Umsatzsteuerrecht, Rn. 17.85.

<sup>126</sup> FG Münster – 15 K 7988/98 U, EFG 1999, 1000; DENNISEN, Die Differenzbesteuerung im Umsatzsteuergesetz, Diss. Köln 2008, im Erscheinen; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 25a (Stand 02/2005) (Rn. 65). A.A. BIRKENFELD, USt-Handbuch, § 236 (Stand 09/2004) Rn. 66 f.

<sup>127</sup> Siehe dazu EuGH, Rs. C-60/90, Polysar, Slg. 1991, I-3111 (Rn. 17); Rs. C-333/91, Sofitam, Slg. 1993, I-3513 (Rn. 12); Rs. C-142/99, Floridienne, Slg. 2000, I-9567 (Rn. 17); Rs. C-102/00, Welthgrove, Slg. 2001, I-5679 (Rn. 13); BFH – V R15/00, BFH/NV 2002, 1346 (1349).

<sup>128</sup> Soweit vom EuGH darauf hingewiesen wird, dass auch ein privater Anleger keinen Vorsteuerabzug für die im Zusammenhang mit seinen Investitionen bezogenen mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen geltend machen kann (vgl. EuGH, Rs. C-155/94 [Wellcome Trust], Slg. 1996, I-3013 (Rn. 36 f.)), so trifft dies zwar zu. Dieser Einwand verdeutlicht jedoch nur, dass auch Aufwendungen im Zusammenhang mit der privaten Kapitalanlage mangels Konsumbezugs von Vorsteuern entlastet werden müssten, vgl. dazu unten bei Fn. 213. Aus Praktikabilitätsgründen könnte letzteres aber auch typisierend über eine (echte) Steuerbefreiung von Finanzdienstleistungen bewirkt werden.

<sup>129</sup> EuGH, Rs. C-48/97, Kuwait Petroleum, Slg. 1999, I-2323 (Rn. 22); bestätigt durch EuGH, Rs. C-427/98, Kommission/Deutschland, Slg. 2002, I-8315 (Rn. 75).

<sup>130</sup> Kritisch auch JAKOB, Umsatzsteuer, 3. Aufl., Rn. 446; KLENK, in: SÖLCH/RINGLEB, UStG, § 3 (Stand 04/2008) Rn. 373; LIPROSS, UR 2006, 142 (149 ff.). Zustimmend hingegen LOHSE, UR 1999, 316 f.

tätigt keine Aufwendungen für seinen Konsum.<sup>131</sup> Der gelegentlich zu lesende Einwand eines ansonsten drohenden unversteuerten Letztverbrauchs<sup>132</sup> verfängt nicht. Maßstab der Lastenaufteilung sind die Konsumaufwendungen und die darin aufscheinende Leistungsfähigkeit, nicht der Konsum als solcher.<sup>133</sup> Verstöße gegen das gleichheitsrechtliche Gebot einer gleichmäßigen Belastung – nur – des Endverbrauchs wären auch zu befürchten, müssten oder dürften die Mitgliedstaaten Mehrwertsteuer auf ihrer Natur nach illegale Transaktionen erheben.<sup>134</sup> Mangels legaler Konkurrenz wird hier nämlich eine Umsatzsteuerbelastung nicht in den Preis mit einkalkuliert, so dass eine nachträgliche Erhebung von Umsatzsteuer zwangsläufig den Unternehmer treffen würde.

Gleichheitsrechtlich in hohem Maße fragwürdig sind ferner auch die sog. „unechten“ Steuerbefreiungen, die einen Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach Art. 168 ff. MWStSystRL bzw. § 15 II, III UStG nach sich ziehen. Selbst wenn man von einer indirekten Überwälzbarkeit der nicht abziehbaren Vorsteuer auf den Endabnehmer ausgeht,<sup>135</sup> wäre allenfalls Neutralitätspostulaten auf Unternehmerebene genügt. Nicht gewahrt wäre aber das Gebot einer gleichmäßigen Lastenaufteilung am Maßstab der verbrauchsteuerrechtlich maßgeblichen Konsumaufwendungen. So würden dann etwa Aufwendungen des Steuerträgers für eine apparateintensive ärztliche Heilbehandlung signifikant höher mit impliziter – nicht abziehbarer – Umsatzsteuer belastet als solche für eine personalintensive medizinische Betreuung. Vollends fragwürdig erscheint diese Besteuerungstechnik, wenn derart existenzielle Leistungen in der Folge sogar noch stärker mit Steuern belegt sein könnten als etwa der Kauf von Schnittblumen.<sup>136</sup> Die einzige denkbare Rechtfertigung, nämlich eine solche aus rein fiskalischen Motiven, weist der EuGH im Kontext der grundfreiheitlichen Überprüfung der nicht harmonisierten direkten Steuern stets zurück.<sup>137</sup> Für den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz kann nichts anderes gelten. Daneben unterliegen sowohl Steuerbefreiungen wie auch

<sup>131</sup> Für eine unentgeltlich erbrachte Dienstleistung mit Lieferelementen ist dies auch anerkannt, vgl. EuGH, Rs. C-371/07, Danfoss u. AstraZeneca, n.n.v. (Rn. 46 u. 50 f.). Zwischen dem diesbzgl. einschlägigen Art. 26 MwStSystRL und dem für die Zuwendung von Waren maßgeblichen Art. 16 MwStSystRL besteht nach Sinn und Zweck aber kein Unterschied, auch wenn die Formulierungen leicht abweichen.

<sup>132</sup> So die Gesetzesbegründung, vgl. BT-Drs. 14/23, 196; ebenso STADIE, Umsatzsteuerrecht, Rn. 4.16.

<sup>133</sup> Siehe dazu statt aller LÖHR (Fn. 118), 250 u. 252 ff.

<sup>134</sup> Für ein dahingehendes Wahlrecht der Mitgliedstaaten SCHÖN, USt-Kong-Bericht 2001/2002, 17 (40). Nach vorzugswürdiger Auffassung des EuGH ist hingegen in derartigen Konstellationen zwingend von der Mehrwertsteuererhebung abzusehen, vgl. EuGH, Rs. C-455/98, Salumets, Slg. 2000, I-4993 (Rn. 19) m.w.N.

<sup>135</sup> So STADIE, Umsatzsteuerrecht, Rn. 10.68 f.

<sup>136</sup> Die Lieferung von Schnittblumen unterliegt gemäß § 12 II Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 8 der Anlage 2 dem ermäßigten Steuersatz von 7 %.

<sup>137</sup> Grundlegend EuGH, Rs. C-120/95, Decker, Slg. 1998, I-1831 (Rn. 39); Rs. C-158/96, Kohll, Slg. 1998, I-1931 (Rn. 41); Rs. C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695 (Rn. 28); seither st. Rspr.; vgl. auch LENARTS, in: FS Vanistendael, 617 (626) m.w.N.

Steuerermäßigungen einem gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungszwang,<sup>138</sup> sofern sie nicht ausnahmsweise – wie etwa die Steuerfreiheit der ärztlichen Heilbehandlung – dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen.

### 2.5.1.2. Ausbau von Verhältnismäßigkeitskontrolle und Folgerichtigkeitsgebot

Angesichts der Aversion der europäischen Gerichtsbarkeit gegen eine effektive Kontrolle nicht nur des mitgliedstaatlichen, sondern auch des europäischen Steuergesetzgebers verwundert es nicht, dass auch die Rechtsprechung zu den Grenzen einer im prinzipiellen Ausgangspunkt womöglich legitimen Durchbrechung des Gebotes gleichmäßiger Besteuerung defizitär ist. Dies betrifft sowohl die Notwendigkeit, den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu wahren, als auch insbesondere die folgerichtige Ausgestaltung des Ausnahmetbestandes.<sup>139</sup> Der EuGH scheut sich nicht, diese fundamentalen Schranken-Schranken in der Rechtfertigungsprüfung bei den grundfreiheitlichen Diskriminierungsverboten zu effektuieren, wenn es um die Kontrolle originär mitgliedstaatlichen Steuerrechts geht.<sup>140</sup> Sie müssen aber ebenso im Rahmen des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes auf Gemeinschaftsrechtsebene Beachtung finden.<sup>141</sup> Der Gerichtshof könnte und sollte daher insoweit auf den *acquis* seiner Grundfreiheitsjudikatur zurückgreifen.

So konnte etwa die in der seinerzeitigen Mineralölsteuer-StrukturRL vorgesehene Steuerbefreiung für Flugbenzin<sup>142</sup> im Ansatz wohl dadurch gerechtfertigt werden, dass die Überwälzbarkeit von Kerosinsteuern wegen paralleler und völkerrechtlich vorgegebener Befreiungstatbestände in Drittstaaten jedenfalls bei internationalen Flügen aus oder in die EU nicht gewährleistet sein dürfte. Für Flüge innerhalb der EU erscheint diese Rechtfertigung aber bereits zweifelhaft, zumal auch Art. 307 EG insoweit nicht mehr greift; für rein innerstaatliche Flüge kann sie jedenfalls mangels privilegierter Konkurrenz nicht überzeugen.<sup>143</sup> Wenn das Gericht erster Instanz hier die sachgerechte Abgrenzung des Ausnahmetbestandes allein dem „weiten Ermessen“ des Gemeinschaftsgesetzgebers überantwortet und damit im Ergebnis eine undifferenzierte Befreiung akzeptiert,<sup>144</sup> kann das gleichheitsrecht-

<sup>138</sup> Vgl. zu den Steuerbefreiungen RUPPE, in: FS Tipke, 457 (460 ff.); HOFFSÜMMER, Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze, Diss. Köln 2008, im Erscheinen.

<sup>139</sup> Dazu kritisch KIRCHHOF, UR 2002, 541 (547).

<sup>140</sup> Instruktiv sind die auf der Rspr. des EuGH basierenden Schlussanträge von GA PAOLO MENGOZZI, Rs. C-318/07, Persche, n.n.v. (Rn. 77 ff.), insbes. Rn. 92. Siehe ferner eingehend ENGLISCH, (Fn. 24), 353 ff.; SCHNITGER, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 397 ff.; WEBER, Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, 2005, 179 f. u. 209 ff.; jeweils m.w.N. aus der Rspr. des EuGH.

<sup>141</sup> Näher dazu ENGLISCH (Fn. 24), 108 ff. u. 119 ff. m.w.N.; sowie speziell zur Bedeutung des Folgerichtigkeitsgebotes auch TIPKE, StuW 2007, 201 ff.; DERS., in: FS Reiß, 2008, 9 (11 ff.; insbes. 14 f. zur Folgerichtigkeit im Gemeinschaftsrecht).

<sup>142</sup> Art. 8 (1) lit. b der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle.

<sup>143</sup> Vgl. nunmehr auch Art. 14 (1) lit. b der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom.

<sup>144</sup> Vgl. EuG, Rs. T-351/02, Deutsche Bahn, Slg. 2006, II-1047 (Rn. 112 u. 139).

lich nicht befriedigen. Dies zumal dann nicht, wenn der Gleichheitssatzverstoß auch Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu anderen Verkehrsträgern nach sich zieht.

Dieselben Fragen stellen sich aber auch dann, wenn kein unmittelbares Wettbewerbsverhältnis zwischen den Betroffenen besteht, sofern man den Verbrauchsteuercharakter der Mehrwertsteuer ernst nimmt. Fraglich erscheint beispielsweise, ob Gründe der Verwaltungökonomie die Versagung des Vorsteuerabzugs für Arbeitsmittel, Fortbildungskosten oder sonstige Erwerbsaufwendungen nicht steuerpflichtiger Arbeitnehmer zu rechtfertigen vermögen. Derartige Aufwendungen dienen nicht dem Konsum und dürften daher nicht mit Verbrauchsteuern belastet werden.<sup>145</sup> Allerdings ist es um der Praktikabilität der Besteuerung willen nicht zu beanstanden, dass nichtselbständig Tätige keine Mehrwertsteuer zu berechnen haben, nicht zuletzt weil ihre Dienstleistungen nahezu immer in eine unternehmerische Wertschöpfung mit einfließen und damit letztlich *belastet* werden. Für den Vorsteuerabzug fehlt es aber an einer spiegelbildlichen, vergleichbar typischen *Entlastungskomponente*, zumal selbst beim Gelingen einer Überwälzung auf den Arbeitgeber sodann dieser verbrauchsteuerwidrig belastet bliebe. Außerdem ließe sich ein Vorsteuerabzug relativ leicht in eine Einkommensteuerveranlagung integrieren. Eine solche Lösung sollte den Mitgliedstaaten zumindest freigestellt werden.

#### 2.5.1.3. Angemessenheit von Typisierungen und Pauschalierungen

Eine Durchbrechung des Gebotes gleichmäßiger Lastenaufteilung entsprechend den individuellen Konsumaufwendungen wird auch durch gesetzliche Typisierungen und Pauschalierungen bewirkt.<sup>146</sup> Gerade das gemeinsame Mehrwertsteuersystem macht von solchen Typisierungen vielfältigen Gebrauch. Sieht man die Versagung des Vorsteuerabzugs bei den sog. unechten Steuerbefreiungen nicht ohnehin als gleichheitsrechtlich verfehlt an, erscheint es beispielsweise als zumindest diskussionswürdig, dass die Art. 173 ff. MwStSystRL bei gemischter Verwendung von Eingangsleistungen eine Bestimmung des abziehbaren Vorsteueranteils pauschal nach dem Gesamtumsatzschlüssel gestatten.<sup>147</sup> Zur Typisierungsbefugnis von Richtliniengeber und Mitgliedstaaten hat sich der EuGH allerdings bislang noch nicht explizit in einem gleichheitsrechtlichen Kontext geäußert. Der Gerichtshof hat aber zu erkennen gegeben, dass Typisierungen als Abweichungen vom Regelmaßstab, der auf eine exakte Be- oder Entlastung von Umsatzsteuer entsprechend den

---

<sup>145</sup> Siehe dazu unten bei Fn. 213 ff.

<sup>146</sup> Zwar ist jede gesetzliche Regelung notwendig von abstrakt-genereller Natur. Gleichheitsrechtlich unbedenklich und auch gefordert ist aber nur die abstrakte Festlegung derjenigen Tatbestandsmerkmale, deren Erfüllung oder Nichterfüllung für die Erreichung des der Norm zugrunde liegenden Regelungsziels von Bedeutung ist. Vergröberungen aus Gründen der Verwaltungsvereinfachungen hingegen, die im Einzelfall zu einer Verfehlung dieses Ziels führen können, sind nur unter Verhältnismäßigkeitsvorbehalt zulässig. Siehe dazu näher ENGLISCH (Fn. 24), 159 m.w.N.

<sup>147</sup> Kritisch auch STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 15 (Stand 08/2006) Rn. 864: „wenig sachgerecht“; für unbedenklich hält dies hingegen ersichtlich JAKOB, Umsatzsteuer, 3. Aufl., Rn. 861.

individuellen Verhältnissen angelegt ist, einer Prüfung anhand des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zu unterziehen sind.<sup>148</sup>

Bei dieser Prüfung gesteht der Gerichtshof dann zwar tendenziell Gesichtspunkten der Verwaltungspraktikabilität ein hohes Gewicht zu, bemüht sich aber dennoch um die ausgewogene Abwägung aller relevanten Gesichtspunkte. Allerdings hat er es im Fall einer Ausnahmegenehmigung für einen Mitgliedstaat scheinbar strenger beanstandet, dass die genehmigte Pauschalregelung in zwar seltenen, aber nicht außergewöhnlichen Konstellationen zu einer überhöhten Umsatzsteuerbelastung führen könnte<sup>149</sup>. Der EuGH hat in diesem Zusammenhang aber auch darauf hingewiesen, dass die fragliche mitgliedstaatliche Regelung gerade nicht als Vereinfachungsmaßnahme vom Rat genehmigt worden sei.<sup>150</sup> Letztere Kategorie von Regelungen wurden hingegen auch dann vom Gerichtshof akzeptiert, wenn sie grob geschätzte Pauschalierungen auf Basis von Durchschnittswerten beinhalteten.<sup>151</sup> Berücksichtigt wurde dabei allerdings auch, wie komplex und schwierig eine Verifizierung der wahren Verhältnisse im Einzelfall für die Verwaltungsbehörden wäre.<sup>152</sup> Es ist zu erwarten, dass sich der Gerichtshof bei der Kontrolle einer dem Richtliniengeber – oder den Mitgliedstaaten in noch nicht harmonisierten Regelungsbereichen – originär zustehenden Typisierungsbefugnis von ähnlichen Gesichtspunkten und Wertungen leiten lassen wird. Verworfen wurde vom EuGH lediglich ein pauschales Verbot des Abzugs jeglicher Vorsteuern auf Grundlage unwiderlegbarer Vermutungen zur privaten Mitveranlassung bestimmter Arten von Aufwendungen,<sup>153</sup> als Übergangsrecht wurden aber selbst derart weitgehende Typisierungen hingenommen.<sup>154</sup>

Der Gerichtshof wird sich in Zukunft bei wachsender Sensibilität der vorlageberechtigten mitgliedstaatlichen Gerichte für die Notwendigkeit einer primärrechlichen Kontrolle des harmonisierten Rechts der indirekten Steuern wohl noch verstärkt mit derartigen Fragestellungen auseinandersetzen müssen. Wie die bisherigen Entscheidungen zeigen, ist nicht unbedingt zu erwarten, dass sich die deutsche Neigung zur Betonung von Einzelfallgerechtigkeit auch gemeinschaftsrechtlich durchsetzen wird. Gefordert ist der EuGH aber darin, die gleichheitsrechtlichen Bezüge typisierender Regelungen zu verdeutlichen und seine Beurteilungsmaßstäbe klarer als bisher herauszuarbeiten. Ansätze dazu sind vorhanden: Schwere und Dauer der Abweichung von einer sachgerechten Besteuerung in Einzelfällen einerseits und der Gewinn an Verwaltungspraktikabilität und Rechtsanwendungsgleichheit andererseits sind bereits als relevante Aspekte erkannt, wenn auch noch nicht ausdrücklich benannt worden. Hierauf gilt es aufzubauen und weitere Abwägungsgesichtspunkte

<sup>148</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-63/96, Skripalle, Slg. 1997, I-2847 (Rn. 24); Rs. C-177/99 u.a., Ampafrance u.a., Slg. 2000, I-7013 (Rn. 42 f.); Rs. C-17/01, Sudholz, Slg. 2004, I-4243 (Rn. 46).

<sup>149</sup> EuGH, Rs. C-63/96, Skripalle, Slg. 1997, I-2847 (Rn. 28).

<sup>150</sup> EuGH, Rs. C-63/96, Skripalle, Slg. 1997, I-2847 (Rn. 30); vgl. auch EuGH, Rs. C-17/01, Sudholz, Slg. 2004, I-4243 (Rn. 51).

<sup>151</sup> EuGH, Rs. C-17/01, Sudholz, Slg. 2004, I-4243 (Rn. 60 ff.).

<sup>152</sup> EuGH, Rs. C-17/01, Sudholz, Slg. 2004, I-4243 (Rn. 54 u. 63).

<sup>153</sup> EuGH, Rs. C-177/99 u.a., Ampafrance u.a., Slg. 2000, I-7013 (Rn. 62).

<sup>154</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-305/97, Royscot u.a., Slg. 1999, I-6671 (Rn. 23-25).

wie etwa die zu erwartende Häufigkeit einer nicht unerheblichen Abweichung zu präzisieren.

Daneben wird sich der EuGH zumindest längerfristig aber auch mit dem Kontrast dieser grundrechtlich bzw. in allgemeine Rechtsgrundsätze eingebetteten Rechtsprechungslinie zu dem weitaus strengerem Standpunkt im Kontext seiner Grundfreiheitsjudikatur auseinandersetzen müssen. In zahlreichen Entscheidungen des Gerichtshofes zur Vereinbarkeit von Regelungen des nicht harmonisierten nationalen Steuerrechts mit grundfreiheitlichen Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten wurde Gründen der Verwaltungsökonomie schon die Eignung als legitimer Rechtfertigungsgrund abgesprochen.<sup>155</sup> Zu fordern ist aber, dass in einer entwickelten und gereiften Rechtsgemeinschaft Gründen der Verwaltungspraktikabilität im Verhältnis zu grundrechtlich abgesicherten Gerechtigkeitspostulaten kein höheres Gewicht zukommen darf als im Verhältnis zu primär ökonomischen Zielsetzungen, wie sie die binnenmarktfinalen Grundfreiheiten verfolgen.

#### 2.5.1.4. Begrenzung unsystematischen Vorteilsausgleichs

In engem Zusammenhang mit den vorstehenden Erwägungen steht die Frage, inwieweit eine saldierende Betrachtungsweise im harmonisierten Steuerrecht zulässig sein kann, um den Vorwurf eines Gleichheitssatzverstoßes zu entkräften. Besondere Brisanz erhält diese aus dem nationalen Verfassungsrecht hinlänglich bekannte Fragestellung<sup>156</sup> durch die Schlussanträge von Generalanwältin *Sharpston* im Vorlageverfahren zur möglichen Gleichheitswidrigkeit der Steuervorteile für Unternehmer, die auf Grundlage der Seeling-Rechtsprechung des EuGH teilweise privat genutzte Gegenstände voll dem Unternehmen zuordnen und darum zunächst voll von Umsatzsteuer entlastet werden. Die Generalanwältin hat angedeutet, dass die resultierenden Liquiditäts- und Zinsvorteile<sup>157</sup> kompensiert werden zum einen durch die entschädigungslose Heranziehung der Unternehmer als Steuereinnehmer für den Fiskus, und zum anderen durch deren Risikobereitschaft im Dienste der Entwicklung des Wirtschaftslebens im Binnenmarkt.<sup>158</sup>

Indes dürfte es schon unzulässig sein, punktuelle Steuervorteile für einige Unternehmer mit generellen, nicht quantifizierbaren und zusammenhanglosen steuerverfahrensrechtlichen Belastungen aller Unternehmer zu saldieren. Zu fordern wäre wohl, dass dem Steuerprivileg Belastungsnachteile zumindest in näherungsweise gleicher Höhe gegenüberstehen, und dass es auch typischerweise und nicht nur vereinzelt zu einem solchen Ausgleich kommt. In seiner grundfreiheitlichen Judikatur akzeptiert der EuGH sogar nur einen nach Art und Höhe *exakten* Nachteilsausgleich

---

<sup>155</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-334/02, Kommission/Frankreich, Slg. 2004, I-2229 (Rn. 29); Rs. C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477 (Rn. 54); Rs. C-386/04, Stauffer, Slg. 2006, I-8203 (Rn. 48); Rs. C-360/06, Heinrich Bauer Verlag, n.n.v. (Rn. 36 u. 40 f.).

<sup>156</sup> Vgl. etwa HEY, AoR 2003, 226 (232 f.).

<sup>157</sup> Die Besteuerung des privaten Nutzungsanteils wird sukzessive durch die Eigenverbrauchsbesteuerung der Nutzungsentnahme nachgeholt, vgl. §§ 3 IXa Nr. 1; 10 IV Nr. 2 UStG.

<sup>158</sup> Vgl. GA SHARPSTON, Schlussanträge v. 11.12.2008, Rs. C-460/07 (Puffer), n.n.v. (Rn. 62); die entsprechenden Argumente sind dabei offenbar von der Kommission vorgetragen worden.

als Rechtfertigungsgrund für *prima facie* diskriminierende Steuerbegünstigungen.<sup>159</sup> Auch insoweit erscheint letztlich eine Annäherung auf einen vermittelnden Standpunkt angezeigt; divergierende Standards sind jedenfalls nicht hinnehmbar. Soll die gleichheitsrechtliche Prüfung nicht jede Orientierung – insbesondere am Prinzip leistungsfähigkeitsgerechter Lastenverteilung – verlieren, kommt zudem ein Ausgleich durch vermeintliche außersteuerliche Nachteile wie etwa ein höheres unternehmerisches Risiko nicht in Betracht. Gemeinwohlorientierte Lenkungsziele sind vielmehr gesondert als Rechtfertigungsgrund zu würdigen, wobei auch insoweit ein Mindestmaß an Eignung, Zielgenauigkeit, Folgerichtigkeit und rechtsstaatlicher Transparenz<sup>160</sup> zu verlangen ist.

#### 2.5.1.5. Effektuierung des Gleichheitssatzes auch bei schrittweiser Harmonisierung

Bereits mehrfach geäußert hat sich der EuGH zu den inhärenten Grenzen des Gleichbehandlungsgrundsatzes im Übergang vom unvereinheitlichten nationalen Recht zum harmonisierten Gemeinschaftsrecht. Angesprochen ist damit letztlich die Frage, ob und ggf. inwieweit der Gemeinschaftsgesetzgeber gleichheitsrechtlich gezwungen sein kann, ein bestimmtes Rechtsgebiet so weit zu harmonisieren, dass keine gleichheitswidrigen Steuerbelastungswirkungen mehr auftreten. Bislang hat der Gerichtshof dies pauschal in Abrede gestellt. Soweit die Mitgliedstaaten ihr nationales Recht in einem Prozess der schrittweisen Harmonisierung noch beibehalten dürften, seien daraus resultierende ungleichmäßige Steuerbelastungen grundrechtlich hinzunehmen, selbst wenn selbige bei vollständiger Harmonisierung gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstößen würden.<sup>161</sup> Auch die Mitgliedstaaten selbst seien dann nicht verpflichtet, um der Vermeidung gleichheitswidriger Ergebnisse willen auf ein Gebrauchmachen von dahingehenden Ermächtigungen zu verzichten.

Überzeugender dürfte eine differenziertere Herangehensweise sein: Allerdings vermag der Gleichheitssatz den Gemeinschaftsgesetzgeber nicht zu binden, wo seine Kompetenzen zur Harmonisierung mit Blick auf das Subsidiaritätsprinzip und das in Art. 6 (3) EU ausgesprochene Gebot zur Achtung der Identität der Mitgliedstaaten enden. Dies kommt gerade auch in Art. 6 (1) 2 EU in der Fassung des Vertrags von Lissabon zum Ausdruck, wonach aus den Grundrechten nicht etwa zusätzliche Rechtssetzungskompetenzen der Gemeinschaft erwachsen. Steuerliche Disparitäten zwischen den Mitgliedstaaten wie etwa unterschiedliche Steuersätze müssen insoweit hingenommen werden; der Gleichheitssatz stößt hier an quasi-

<sup>159</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477 (Rn. 54); Rs. C-524/04, Thin Cap Group Litigation, Slg. 2007, I-2107 (Rn. 69).

<sup>160</sup> Vgl. dazu BVerfG – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (33); BVerfG – 2 BvL 1/07 u.a., n.n.v., unter C.I.2.b)aa) der Gründe; die Argumentation des BVerfG lässt sich ohne weiteres auf den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz übertragen.

<sup>161</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-240/05, Eurodental, Slg. 2006, I-11479 (Rn. 55-57); Rs. C-36/99, Idéal tourisme, Slg. 2000, I-6049 (Rn. 34 ff.); siehe ferner auch schon – aber ohne Eingehen auf gleichheitsrechtliche Bedenken – EuGH, Rs. C-165/88, ORO Amsterdam, Slg. 1989, 4081 (Rn. 17 ff.); Rs. C-305/97, Royscot, Slg. 1999, I-6671 (Rn. 31).

föderale Grenzen. Dasselbe wird man auch noch annehmen dürfen, sofern die Harmonisierungsmaßnahmen sich – wie etwa bislang noch im Bereich der direkten Steuern – auf die Koordinierung weiterhin unvereinheitlichter mitgliedstaatlicher Steuersysteme beschränken.

Prinzipiell nicht hinzunehmen ist es jedoch, dass für einen möglicherweise indefiniten „Übergangszeitraum“ auch noch innerhalb der angeglichenen mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnung sachlich nicht gerechtfertigte Gleichheitsverstöße aufgrund von nurmehr *punktuellen* Ausnahmemaßnahmen auftreten. Es ist inkonsequent, einerseits die Mitgliedstaaten auf die Wahrung der Grundrechte einschließlich des Gleichheitssatzes zu verpflichten, wenn sie großzügig eingeräumte Ausnahmestimmungen in eigenem Ermessen konkretisieren dürfen,<sup>162</sup> sie und den Gemeinschaftsgesetzgeber aber andererseits von jeglicher Bindungswirkung zu absolvieren, wenn die Ausnahmemaßnahme enger gefasst ist und dem Mitgliedstaat nur die Wahl zwischen ihrer Inanspruchnahme oder dem Verzicht darauf belässt. Es darf beispielsweise keinen Unterschied machen, ob der nationale Gesetzgeber im Rahmen einer weitgehenden Ermächtigung zur Beibehaltung etwaiger Steuerbefreiungen von Transportdienstleistungen nur noch den Flugverkehr im Gegensatz zum Busverkehr befreit, oder ob sich diese Ungleichbehandlung aus dem ebenfalls in sein Belieben gestellten Gebrauchmachen von einer enger gefassten Richtliniemaßnahme ergibt, die von vornherein nur eine Begünstigung des Flugverkehrs gestattet.<sup>163</sup> Derartige Grundrechtsverstöße erhalten nicht dadurch „höhere Weihen“, dass sie von den Mitgliedstaaten im politischen Konsens beschlossen werden.

Dabei soll hier nicht verkannt werden, dass die Angleichung der nationalen Steuersysteme mitunter schwierige politische Kompromisse zwischen den Mitgliedstaaten erfordert. Es ist daher hinzunehmen, wenn für einen Übergangszeitraum mangels hinreichender Einigungsbereitschaft der Mitgliedstaaten gewisse, das mitgliedstaatliche Rechtssystem prägende Merkmale fortbestehen. Eine Gleichheitssatzverletzung ist jedenfalls dann nicht festzustellen, wenn es infolgedessen schon an einer allgemeinverbindlichen Festlegung auf die für die sekundärrechtliche Gesetzgebung maßgeblichen – und damit gleichheitsrechtlich maßstabsgebenden – Wertungen fehlt.

Auch kann es in umstrittenen Regelungsbereichen den Mitgliedstaaten überlassen werden, einen Abwägungsspielraum zwischen widerstreitenden Prinzipien und Zielen durch eigene Vorrangwertungen auszufüllen, um nationalen Besonderheiten Rechnung zu tragen. Misst etwa ein Mitgliedstaat der effektiven Bekämpfung von Steuerumgehung besondere Priorität zu, darf ihm die Fortgeltung seiner im Vergleich zum Richtlinienkonzept stärker typisierenden Regelungen gestattet werden, sofern diese Typisierung noch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz wahrt. Der gemeinschaftsrechtliche Gleichheitssatz verbürgt dann nur deren folgerichtige Ausgestaltung. Grundrechtswidrig sind jedoch bloß punktuelle Abweichungen allein zur Wahrung tradiertes Besteuerungskonzepte, aus rein fiskalischen Interessen oder

<sup>162</sup> Siehe dazu oben bei Fn. 36 ff.

<sup>163</sup> Vgl. dazu EuGH, Rs. C-36/99, Idéal tourisme, Slg. 2000, I-6049 (Rn. 34 ff.).

in evidenter Missachtung des gleichheitsrechtlichen Gebotes der Wertungskonsistenz. Solche „faulen“ Kompromisse sollten dem Gemeinschaftsgesetzgeber ebenso wie dem nationalen Gesetzgeber untersagt sein.

#### 2.5.1.6. Rechtsanwendungsgleichheit

Aus dem Gleichheitssatz folgt schließlich für das harmonisierte Steuerrecht auch ein Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit, das sich vornehmlich an die mitgliedstaatlichen Finanzbehörden richtet.<sup>164</sup> Da sie insoweit im Geltungsbereich des Gemeinschaftsrechts handeln, gilt dies unbeschadet der Tatsache, dass die Mitgliedstaaten in Ermangelung einer gemeinschaftsrechtlichen Regelung ihre nationalen Steuerverfahrensvorschriften anwenden können.<sup>165</sup> Der Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung ist demnach auch europarechtlich beachtlich,<sup>166</sup> wobei nach herrschender Auffassung ebenfalls das Verbot einer Gleichbehandlung im Unrecht gelten soll.<sup>167</sup>

Nicht hinreichend effektuiert hat der EuGH bislang allerdings die den Gemeinschaftsgesetzgeber treffende Verpflichtung, das materielle Steuerrecht bei der Wahrnehmung seiner Harmonisierungskompetenz so zu regeln, dass dessen gleichmäßiger Vollzug durch die nationalen Steuerbehörden nicht durch die Vorgaben des Richtlinienrechts von vornherein vereitelt wird. Entsprechendes hat das deutsche Bundesverfassungsgericht bekanntermaßen für Vollzugsdefizite im nicht harmonisierten Steuerrecht festgestellt.<sup>168</sup> Es ist nicht ersichtlich, weshalb im Kontext des europarechtlichen Gebotes der Rechtsanwendungsgleichheit etwas anderes gelten sollte.<sup>169</sup> Auf gleichheitsrechtliche Bedenken müssen daher etwa die Ortsvorschriften der Art. 45 ff. MwStSystRL stoßen, soweit danach an Endverbraucher bewirkte Dienstleistungen im Bestimmungsland zu besteuern sind, ohne flankierende Maßnahmen zur steuerlichen Kontrolle vorzusehen.<sup>170</sup>

---

<sup>164</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-309/06, Marks & Spencer, n.n.v. (Rn. 50); Rs. C-132/06, Kommission/Italien, IStR 2008, 593 (Rn. 39).

<sup>165</sup> EuGH, Rs. C-85/97, SFI, Slg. 1998, I-7447 (Rn. 30 f.).

<sup>166</sup> Vgl. EuGH, Rs. 265/78, Ferwerda, Slg. 1980, 617 (Rn. 7 f.), sowie mit Bezug auf die Exekutivorgane der Gemeinschaft EuGH, Rs. C-242/97, Belgien/Kommission, Slg. 2000, I-3421 (Rn. 128 ff.).

<sup>167</sup> Vgl. EuG, Rs. T-13/99, Pfizer, Slg. 2002, II-3305 (Rn. 479); Rs. T-120/04, Peróxidos Orgánicos, Slg. 2006, II-4441 (Rn. 77); GA RUIZ-JARABO COLOMER, Schlussanträge v. 11.2.2003, Rs. C-217/00 P (Buzzi Unicem), Slg. 2004, I-123 (Rn. 148); TRIDIMAS, The General Principles of EU Law, 2. ed., 77.

<sup>168</sup> Vgl. BVerfG – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (272); BVerfG – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94 (112 f.).

<sup>169</sup> Ausführlich dazu OELLERICH, Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 120 ff.

<sup>170</sup> Siehe dazu eingehend ENGLISCH, Die territoriale Zuordnung von Umsätzen, in: DStJG 32 (2009), im Erscheinen.

## 2.5.2. Freiheitsrechte

### 2.5.2.1. Bedeutung für den Unternehmer im Rahmen indirekter Verbrauchsteuern

Gerade für deutsche Steuerjuristen liegt angesichts der jüngeren Rechtsprechung des BVerfG auch die Bedeutung der Freiheitsrechte als verfassungsrechtliche Schranken der Besteuerung auf der Hand. So sind es speziell im harmonisierten Recht der indirekten Verbrauchsteuern nach zutreffendem Verständnis die Freiheitsrechte eher denn gleichheitsrechtliche Garantien, die den steuerpflichtigen Unternehmern vor wettbewerbsverzerrender Besteuerung schützen.

#### 2.5.2.1.1. Wettbewerbsneutralität

Führt die Ausgestaltung oder der Vollzug von Steuervorschriften zu wettbewerbsrelevanten Unterschieden in der Steuerbelastung – einschließlich der Vorsteuerentlastung – miteinander konkurrierender Anbieter von substituierbaren Gütern, droht nämlich nicht nur eine gleichmäßige Steuerbelastung der Verbraucher verfehlt zu werden. Es ist vielmehr bei signifikanten, d.h. gemessen an der Wettbewerbsintensität spürbaren Belastungsunterschieden auch ein mittelbarer Eingriff in die Wettbewerbsfreiheit der Unternehmer<sup>171</sup> zu konstatieren.

Derartige Beeinträchtigungen können legitimen Zielen dienen. So kann etwa die den Mitgliedstaaten zugestandene Steuerbefreiung der Umsätze von Kleinunternehmern Wettbewerbsverzerrungen im Verhältnis zu mittleren und großen Unternehmen hervorrufen. Dies ist aber grundsätzlich gerechtfertigt, denn § 19 UStG wirkt einem übermäßigen Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit der Kleinunternehmer entgegen. Bei ihnen würde die entschädigungslose Instrumentalisierung als Steuernehmer für den Fiskus nämlich eine im Verhältnis zu ihren Umsätzen und ihrem Gewinn häufig unzumutbare Belastung darstellen.<sup>172</sup> Im Ansatz gerechtfertigte mittelbare Eingriffe unterliegen aber zusätzlich einem Verhältnismäßigkeitsvorbehalt.<sup>173</sup> Sind Richtlinienbestimmungen nach diesem Maßstab nicht zu rechtfertigen, so sind sie ungültig und darauf beruhende nationale Steuervorschriften unanwendbar. Wettbewerbsverzerrende Diskrepanzen im Steuervollzug wiederum können im Wege der negativen Konkurrentenklage angegriffen werden.<sup>174</sup>

---

<sup>171</sup> Zu deren Grundrechtsqualität siehe oben Fn. 123.

<sup>172</sup> Der gängige Verweis auf ihre Vereinfachungswirkung bringt dies nicht hinreichend zum Ausdruck; vgl. diesbezgl. REiß, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl., § 14 Rn. 183; STADIE, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 19 (Stand 02/2005) Rn. 2 m.w.N. zur Gesetzesbegründung.

<sup>173</sup> Daher bestehen an der Ausgestaltung der Kleinunternehmerregelung im Übergangsbereich zur regulären Besteuerung wegen des „Fallbeileffekts“ der maßgeblichen Umsatzgrenze erhebliche Bedenken; vgl. auch STADIE, Umsatzsteuerrecht, Rn. 17.10, der allerdings mit der h.M. gleichheitsrechtlich argumentiert.

<sup>174</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle, Slg. 2006, I-4999 (Rn. 29 ff.) sowie grundlegend EuGH, Rs. C-201/02, Wells, Slg. 2004, I-723 (Rn. 56 f.); siehe dazu auch HUFELD, in: FS Stober, 717 ff.; sowie eingehend ENGLISCH, StuW 2008, 43 (53 ff.).

### 2.5.2.1.2. Angemessene Risikoverteilung zwischen Unternehmer und Fiskus

Daneben verbürgt die Berufsausübungs- bzw. Unternehmerfreiheit<sup>175</sup> der steuerpflichtigen Unternehmer, dass sie als bloße „Steuereinnehmer für Rechnung des Staates und im Interesse der Staatskasse“<sup>176</sup> vor unverhältnismäßigen Risiken und Belastungen aus dieser Indienstnahme geschützt werden müssen. Denn eine an die selbständige Berufsausübung anknüpfende Inanspruchnahme für den Vollzug einer indirekten Steuer, die letztlich den Endverbraucher als Steuerträger treffen soll, beeinträchtigt besagte Grundrechtsgarantien der betroffenen steuerpflichtigen Unternehmer. Dieser Eingriff ist zwar grundsätzlich durch das Allgemeininteresse an einer solidarischen Finanzierung der öffentlichen Hand gerechtfertigt,<sup>177</sup> da Konsumaufwendungen einerseits einen sachgerechten Indikator steuerlicher Leistungsfähigkeit darstellen,<sup>178</sup> andererseits eine direkt beim Verbraucher ansetzende Konsumsteuer völlig unpraktikabel wäre. Indes muss dann auch ein verhältnismäßiger Ausgleich zwischen den grundrechtlich geschützten beruflichen Belangen des Unternehmers und dem Gemeinwohlziel einer gerechten Aufteilung staatlicher Finanzierungslasten gefunden werden.<sup>179</sup>

Dabei ist eine Grenze der Zumutbarkeit jedenfalls dann erreicht, wenn das gesamte Risiko einer Weiterwälzung der gesetzlich geschuldeten Steuer auf den Endverbraucher und ihrer Vereinnahmung durch den Fiskus einseitig dem steuerpflichtigen Unternehmer zugewiesen wird, selbst wenn er die im Geschäftsverkehr zu erwartende Sorgfalt beachtet hat.<sup>180</sup> Zwar muss der Gesetzgeber keine Garantie für die Überwälzbarkeit der Steuerlast auf dem jeweiligen Gütermarkt bieten; er muss aber – vor allem durch eine verzerrungsfreie Ausgestaltung der Besteuerung – sicherstellen, dass sie zumindest typischerweise an den Leistungsempfänger weiter-

---

<sup>175</sup> Grundlegend zur Grundrechtsqualität der Berufsausübungsfreiheit EuGH, Rs. 4/73, Nold, Slg. 1974, 491 (Rn. 13 f.). Zur Ableitung der Unternehmerfreiheit aus der Berufsausübungsfreiheit vgl. EuGH, Rs. C-143/88 u.a., Zuckerfabrik, Slg. 1991, I-415 (Rn. 72 ff.); Rs. C-184/02 u.a., Spanien u.a./Parlament u. Rat, Slg. 2004, I-7789 (Rn. 51); siehe dazu auch BLANKE, in: TETTINGER/STERN, Kölner Gemeinschaftskommentar, EuGrCh, Art. 16 Rn. 3.

<sup>176</sup> So ausdrücklich EuGH, Rs. C-271/06, Netto Supermarkt, n.n.v. (Rn. 21).

<sup>177</sup> So im Ergebnis auch DRÜEN, DStJG 31 (2008), 167 (184 f.), und STADIE, Umsatzsteuerrecht, Rn. 1.39, die zudem auf die von ihnen angenommene Überwälzbarkeit der Vollzugskosten auf den Endverbraucher verweisen. Da sich die Kosten anders als die Steuer selbst nicht proportional zum Preis von Waren oder Dienstleistungen verhalten, sondern je nach den individuellen Verhältnissen in unterschiedlicher Höhe anfallen, ist unter Wettbewerbsbedingungen bei den meisten Unternehmern indes nur von einer teilweisen Überwälzbarkeit auszugehen (a.A. STADIE a.a.O.). Immerhin ist aber auch dies schon ein in der Abwägung beachtlicher Aspekt.

<sup>178</sup> Vgl. dazu die Nachweise aus dem nationalen und internationalen Schrifttum bei ENGLISCH (Fn. 170), unter II.1. (dort Fn. 27).

<sup>179</sup> Zum Ausgleich von Unternehmerfreiheit und Gemeinwohlzielen grundlegend EuGH, Rs. C-200/96, Metronome Musik, Slg. 1998, I-1953 (Rn. 21); Rs. C-184/02 u.a., Spanien u.a./Parlament u. Rat, Slg. 2004, I-7789 (Rn. 52).

<sup>180</sup> Vgl. auch REIß, Stbg 2004, 113 (117 f.), der allerdings von einer Verletzung des – gleichheitsrechtlich fundierten – Neutralitätsgrundsatzes statt von einem unverhältnismäßigen Eingriff in die Berufsfreiheit ausgeht.

gereicht werden kann.<sup>181</sup> Außerdem hat der EuGH inzwischen in einer Reihe von Urteilen zu Recht darauf hingewiesen, dass der Unternehmer nicht in eine rechtliche oder faktische Haftung für betrügerische Machenschaften seiner Lieferanten oder Abnehmer genommen werden darf, wenn er deren Fehlverhalten weder erkannte noch damit rechnen musste.<sup>182</sup> Unverhältnismäßig wäre es nach zutreffender ständiger Rechtsprechung auch, ihm eine Vorsteuerentlastung oder Steuerbefreiung zu versagen, wenn er zwar fahrlässig handelte, aber letztlich kein Schaden für den Fiskus entstanden ist.<sup>183</sup>

Ferner kann zwar erwartet werden, dass er sich zunächst an den von ihm selbst gewählten Vertragspartner hält, wenn dieser ihm zu Unrecht oder unter falschen Angaben Umsatzsteuer berechnet hat, und sich nicht ohne weiteres durch einen Vorsteuerabzug entlasten darf.<sup>184</sup> Kann ein diesbezüglich gutgläubiger Unternehmer die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer jedoch wegen nachhaltiger Rückzahlungsverweigerung oder Insolvenz seines Geschäftspartners nicht zurückerlangen, so fordert der EuGH zu Recht stattdessen eine Erstattung seitens des nationalen Fiskus.<sup>185</sup> Der Steuerpflichtige darf insoweit nicht auf sein allgemeines Unternehmerrisiko verwiesen werden.<sup>186</sup> Denn selbiges betrifft nur die von ihm frei gewählten Folgen seiner Geschäftstätigkeit, nicht auch die Konsequenzen eines steuerrechtlich überbrachten Eingriffs in seine Berufsfreiheit. Es wäre unverhältnismäßig, ihn in seinem Vertrauen auf eine korrekte Rechnungserteilung zu enttäuschen, sofern ihm die Fehlerhaftigkeit des Umsatzsteuerausweises oder sonstiger Angaben nicht ohne weiteres erkennbar und eine genauere Prüfung nach den Umständen des Einzelfalls unzumutbar war. Allerdings hat auch der EuGH gelegentlich dem Aspekt einer

---

<sup>181</sup> Noch weitergehend TIPKE, in: FS Reiß, 9 (17 f.); auch das Misslingen der Überwälzung im Einzelfall sei zu berücksichtigen, erforderlichenfalls durch einen Billigkeiterlass.

<sup>182</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-354/03 u.a., Optigen u.a., Slg. 2006, I-483 (Rn. 52 ff.); Rs. C-384/04, FTI, Slg. 2006, I-4191 (Rn. 30-33); Rs. C-439/04 u.a., Kittel u.a., Slg. 2006, I-6161 (Rn. 45 ff.); Rs. C-271/06, Netto Supermarkt, n.n.v. (Rn. 22 f.); siehe demgegenüber zur Verantwortung des Steuerpflichtigen für seinem Einfluss unterliegende bzw. in seinen betrieblichen Abläufen angesiedelte Umstände EuGH, Rs. C-494/04, Landewijck, Slg. 2006, I-5381 (Rn. 63 ff.).

<sup>183</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, Slg. 2000, I-6973 (Rn. 58 ff.) m.w.N.; Rs. C-146/05, Collée, Slg. 2007, I-7861 (Rn. 37 f.). Die Umsatzsteuererhebung als solche darf nämlich nicht entgegen ihrem Belastungsgrund den Charakter einer Sanktion erhalten; vgl. dazu auch EuGH, Rs. C-395/02, Transport Service, Slg. 2004, I-1991 (Rn. 30); Rs. C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, Slg. 2000, I-6973 (Rn. 58 ff.); Rs. C-146/05, Collée, Slg. 2007, I-7861 (Rn. 40): Diese kann vielmehr nur gesondert nach den *dafür* geltenden (Gerechtigkeits-)Maßstäben festgesetzt werden.

<sup>184</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-342/87, Genius Holding, Slg. 1989, 4227 (Rn. 17 f.); Rs. C-35/05, Reemtsma, Slg. 2007, I-2425 (Rn. 39).

<sup>185</sup> EuGH, Rs. C-35/05, Reemtsma, Slg. 2007, I-2425 (Rn. 41); ebenso STADIE, in: RAU/DÜRR-WÄCHTER, UStG, § 14c (Stand: 10/2007) Rn. 235; DERS., UR 2007, 431 f.; BURGMAIER, UR 2007, 348 ff., allerdings jeweils auf Basis der Grundrechte des GG. Unzureichend ist vor diesem Hintergrund die Entscheidung des BFH – V R 27/05, UR 2008, 311; mit Anm. ENGLISCH, UR 2008, 466.

<sup>186</sup> So aber tendenziell VALENTIN, EFG 2005, 992.

angemessenen Risikoverteilung nicht die gebührende, grundrechtlich geforderte Beachtung geschenkt.<sup>187</sup>

Allerdings rekurrierte der Gerichtshof in den vorstehend erörterten Konstellationen regelmäßig nicht auf die Berufsfreiheit bzw. die unternehmerische Freiheit des Steuerpflichtigen, sondern unmittelbar auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Als Regel zur Auflösung von Prinzipienkonflikten<sup>188</sup> setzt letzterer aber tatsächlich voraus, dass ein schutzwürdiges Recht bzw. Rechtsprinzip durch die staatliche Maßnahme beeinträchtigt wird. Ansonsten lässt sich auch der Bezugspunkt der Erforderlichkeits- und der Angemessenheitsprüfung nicht feststellen, und sie verliert sich in allgemeinen Billigkeitserwägungen. Eine dogmatisch überzeugende Durchdringung der Problematik durch den EuGH dürfte in der Zukunft vor allem von der präzisen Formulierung von Vorlagefragen durch die vorlageberechtigten nationalen Gerichte abhängen.

Darüber hinaus muss es auf freiheitsrechtliche Bedenken stoßen, dass der Steuerpflichtige eine bindende Auskunft zu umsatzsteuerrechtlichen Zweifelsfragen gemäß § 89 Abs. 3 AO nur noch gebührenpflichtig erhalten kann. Eine nachträgliche Klärung der Steuerbarkeit oder Steuerpflicht bestimmter Geschäfte im Steuerbescheid oder gar erst in der Außenprüfung wird häufig zu spät kommen, wenn eine Preisanpassungsklausel der Natur der Geschäftsbeziehung nach nicht in Betracht kommt oder wenn der Leistungsempfänger sich weder darauf noch auf eine vorläufige Einpreisung von Umsatzsteuer einlassen will. Ohne eine verbindliche Vorabklärung der umsatzsteuerrechtlichen Rechtslage hat der Steuerpflichtige dann bei zweifelhafter Rechtslage nur die Möglichkeit, von dem Geschäft Abstand zu nehmen oder aber das Risiko einzugehen, die Umsatzsteuer entgegen der gesetzlichen Belastungskonzeption selbst zu tragen. Eine solche einseitige Risikozuweisung wäre entsprechend den obigen Ausführungen als unverhältnismäßiger Eingriff in die Berufsfreiheit des lediglich als Steuereintreiber fungierenden Unternehmers zu werten; er muss darum die Möglichkeit haben, bei berechtigtem wirtschaftlichen Interesse eine bindende Auskunft der Finanzverwaltung zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der geplanten Transaktion zu erhalten. Hier muss also „Grundrechts-schutz durch Verfahren“ bewirkt werden.

Damit nicht zu vereinbaren ist eine Gebührenpflichtigkeit des Auskunftsverfahrens jedenfalls insoweit, als die Höhe der Gebühr eine Anfrage als unökonomisch erscheinen lässt und damit abschreckende Wirkung entfaltet. Sie dürfte jedoch auch unterhalb dieser Schwelle nicht zu halten sein.<sup>189</sup> Denn die Beeinträchtigung der Berufsfreiheit des Unternehmers ist auch schon nicht mehr zu rechtfertigen, wenn er

<sup>187</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-374/06, BATIG, Slg. 2007, I-11271 (Rn. 52 ff.); der Gerichtshof hat hier im Bereich der Tabakbesteuerung dem steuerpflichtigen Hersteller einseitig das Risiko des Diebstahls von bereits mit Steuerbanderolen versehenen Zigaretten zugewiesen, obschon daraus im konkreten Fall sogar eine offensichtlich unverhältnismäßige internationale Doppelbesteuerung resultierte.

<sup>188</sup> Dazu statt aller ALEXY, Theorie der Grundrechte, 3. Aufl., 100.

<sup>189</sup> GI.A. SEER, in: TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 89 AO (Stand 04/2007) Rn. 61: „Wertungsschiff-lage“.

nicht nur für den Fiskus in Dienst genommen wird, sondern darüber hinaus Gewissheit über die ihm insoweit obliegenden Verpflichtungen nur kostenpflichtig erlangen kann. Es besteht diesbezüglich eine Parallele zur einkommensteuerrechtlichen Indienstnahme des Arbeitgebers bei der Einbehaltung und Abführung von Lohnsteuer für seine Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber hat im Verfahren der Lohnsteuer-Anrufungsauskunft nach § 42e EStG nach wie vor die Möglichkeit, eine gebührenfreie verbindliche Auskunft zu erhalten. Damit verstößt die Vorschrift des § 89 Abs. 3 AO im Recht der harmonisierten Verbrauchsteuern auch gegen den gleichheitsrechtlich fundierten Äquivalenzgrundsatz, den der EuGH für den indirekten bzw. mittelbaren Vollzug von Gemeinschaftsrecht<sup>190</sup> aufgestellt hat.

### 2.5.2.1.3. Ausstrahlung auf das Steuerverfahren

Damit wird bereits erkennbar, dass die Unionsgrundrechte auch auf das mitgliedstaatliche Steuerverfahren ausstrahlen, soweit es dem Vollzug von harmonisiertem Steuerrecht dient. Das Bewusstsein hierfür ist zumindest in der deutschen Steuerrechtswissenschaft bislang noch nicht besonders geschärft; so befasste sich etwa keiner der Beiträge auf der 32. Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft zum „Steuervollzug im Rechtsstaat“ auch nur beiläufig mit diesem Phänomen.<sup>191</sup> Tatsächlich hat auch der EuGH selbst, der ja wesentlich auf geeignete Vorlagen durch mitgliedstaatliche Gerichte angewiesen ist, bislang fast nur Vorschriften des mitgliedstaatlichen Verfahrens betreffend die verzögerte Erstattung von Vorsteuerüberhängen auf ihre Verhältnismäßigkeit hin gewürdigt.<sup>192</sup> Als beeinträchtigt angesehen wurden hier außerdem „Grundprinzipien des Mehrwertsteuersystems“, nämlich der Vorsteuerabzug, und nicht etwa Grundrechte der betroffenen Unternehmer. Begreift man aber unverhältnismäßige (Vor-)Finanzierungslasten der Unternehmer anlässlich ihrer Heranziehung als „Steuereinsammler“ zutreffend als eine Verletzung ihrer Unternehmerfreiheit, wird der Grundrechtsbezug der vorwähnten Entscheidungen deutlich.<sup>193</sup> Daneben hat der EuGH auch einen Billigkeitserlass von harmonisierten Steuern unter den strikten Vorbehalt des gemein-

---

<sup>190</sup> Zur Begrifflichkeit statt aller KUNTZE, VIBIBW 2001, 5 (11).

<sup>191</sup> Nachzulesen sind die Beiträge im Tagungsband DStJG 31 (2008); Erwähnung finden gelegentlich nur die in ihren potenziellen Implikationen wesentlich weniger weit reichenden Grundfreiheiten des EG-Vertrags. Dieser Befund dürfte nicht auf die deutsche Steuerwissenschaft beschränkt sein; vgl. etwa MAISTO, in: FS Vanistendael, 635 ff., der sich in seinem Beitrag zur kritischen Analyse der Rspr. des EuGH auf dem Gebiet des mitgliedstaatlichen Steuerverfahrensrechts allein mit grundfreiheitlichen Restriktionen befasst. Siehe demgegenüber EHRKE-RABEL, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren, 91 ff.

<sup>192</sup> Vgl. EuGH, Rs- C-286/94 u.a., Garage Molenheide u.a., Slg. 1997, I-7281 (Rn. 46 f.); Rs. C-25/07, Sosnowska, n.n.v. (Rn. 23); siehe ferner SCHÖN, USt-Kong-Bericht 2001/2002, 17 (59). Vgl. auch EuGH, Rs. C-309/06, Marks & Spencer, n.n.v. (Rn. 45 ff.), wo mitgliedstaatliche Erstattungsregelungen Gegenstand einer freiheitsrechtlichen Kontrolle waren.

<sup>193</sup> Dasselbe gilt letztlich auch für die Entscheidung des EuGH, Rs. C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, I-5105 (Rn. 25 ff.), wo allerdings nicht einmal der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz als solcher Erwähnung findet, obwohl er in der Sache angewendet wird.

schaftsrechtlichen – und tatsächlich freiheitsrechtlich angebundenen – Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes gestellt.<sup>194</sup>

Darüber hinaus hat der EuGH in einer Reihe von außersteuerrechtlichen Entscheidungen grundrechtliche Grenzen behördlicher Ermittlungsbefugnisse aufgezeigt. So hat er festgestellt, dass die Erhebung personenbezogener Daten über die beruflichen Einkünfte Einzelner durch staatliche Behörden in den Anwendungsbereich von Artikel 8 (1) EMRK fällt. Mit Blick auf die in Art. 6 (2) EU ausgesprochene Achtung der Garantien der EMRK auch im Gemeinschaftsrecht bedarf es hierfür folglich einer Rechtfertigung durch legitime Informationsbedürfnisse.<sup>195</sup> Außerdem muss die fragliche Maßnahme wie von Art. 8 (2) EMRK gefordert erforderlich und angemessen sein.<sup>196</sup> Dies gilt letztlich auch dann, wenn eine juristische Person des Privatrechts von Ermittlungsmaßnahmen im Zusammenhang mit ihren unternehmerischen Aktivitäten betroffen ist.<sup>197</sup> Die Verarbeitung der gewonnenen Daten wiederum unterliegt bei natürlichen Personen dem Schutz der einschlägigen EG-Richtlinien.<sup>198</sup>

Ferner genießen natürliche Personen einen besonderen Schutz gegen das Eindringen in ihre privaten Räumlichkeiten ohne ihre Einwilligung; bei Geschäftsräumen soll immerhin noch eine allgemeine Verhältnismäßigkeitskontrolle erfolgen.<sup>199</sup> Von Bedeutung ist dies etwa für das Verfahren der Umsatzsteuer-Nachschauf.<sup>200</sup> Aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs hat der Gerichtshof für das Handeln der Gemeinschaftsbehörden zudem weitgehende Verfahrensgarantien abgeleitet.<sup>201</sup> Es dürfte nur eine Frage der Zeit sein, bis diese und andere grundrechtliche Garantien auch für den Vollzug des harmonisierten Steuerrechts fruchtbar gemacht werden.<sup>202</sup> Daneben bilden im Übrigen stets auch noch die nationalverfassungsrechtlichen

<sup>194</sup> Vgl. EuGH, Rs. 299/84, Neumann, Slg. 1985, 3663 (Rn. 25 ff.).

<sup>195</sup> EuGH, Rs. C-465/00 u.a., Rechnungshof/Österreichischer Rundfunk u.a., Slg. 2003, I-4989 (Rn. 73).

<sup>196</sup> EuGH, Rs. C-465/00 u.a., Rechnungshof/Österreichischer Rundfunk u.a., Slg. 2003, I-4989 (Rn. 82 ff.).

<sup>197</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-46/87 u.a., Hoechst, Slg. 1989, 2859 (Rn. 13 ff.); Rs. C-94/00, Roquette Frères, Slg. 2002, I-9011 (Rn. 59 u. 76); jeweils zu Ermittlungsbefugnissen der Kommission im direkten Vollzug.

<sup>198</sup> Siehe dazu die Nachweise oben in Fn. 14.

<sup>199</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-46/87 u.a., Hoechst, Slg. 1989, 2859 (Rn. 17 f.); zum weitergehenden Schutz auch von Geschäftsräumen in der Rspr. des EGMR und zur möglichen Beeinflussung der bislang eher restriktiven Rspr. des EuGH durch die extensive Interpretation der EMRK vgl. SCHWARZE, NJW 2005, 3459 (3461).

<sup>200</sup> Vgl. HAEP, UR 2008, 445 ff., zur Garantie der Unverletzlichkeit der Wohnung bei einer Umsatzsteuer-Nachschauf. HAEP geht allerdings ausführlich nur auf Art. 13 GG ein, wohingegen die ebenfalls einschlägigen Grundrechtsbestimmungen des EG-Primärrechts keine Beachtung finden.

<sup>201</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-402/05 P u.a., Kadi, n.n.v. (Rn. 331 ff.) m.w.N.

<sup>202</sup> Siehe schon jetzt EuGH, Rs. C-349/07, Sopropé, n.n.v. (Rn. 36 ff.), zu grundrechtlichen Anforderungen beim Vollzug des EG-Zollkodex; sowie EuGH, Rs. C-73/07, Satakunnan Markkinapörssi u.a., n.n.v., zur Verarbeitung von Daten, die in Deutschland dem Steuergeheimnis des § 30 I AO unterfallen würden.

Grundrechtsgarantien eine Schranke für finanzbehördliche Ermittlungsmaßnahmen.

#### 2.5.2.1.4. Gewährleistung angemessener Sanktionen bei Verstößen gegen steuerliche Pflichten

Für die Zukunft ist ferner auch eine erhebliche Zunahme von Vorlage- und Vertragsverletzungsverfahren zu erwarten, in denen sich der EuGH mit den mitgliedstaatlichen Systemen der Sanktionierung von Verstößen gegen steuerrechtliche Verfahrens- und Mitwirkungspflichten befassen wird. Im Recht der direkten Steuern auf den Ertrag wird dies derzeit nur relevant, wenn Strafzuschläge o.ä. eine diskriminierende Beschränkung spezifisch des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs und damit einen Grundfreiheitsverstoß bewirken; paradigmatisch ist insoweit § 162 Abs. 4 AO.<sup>203</sup> Anders verhält es sich im Recht der weitgehend harmonisierten indirekten Steuern. Die Mitgliedstaaten agieren insoweit im Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts und haben dabei sogar gegenläufige Gemeinschaftsrechtsprinzipien zu beachten, weshalb die Kontrolle durch den EuGH hier absehbar engmaschig ausfallen dürfte: Auf der einen Seite gebietet der Effektivitätsgrundsatz, dass Verstöße gegen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts wirksame und abschreckende Sanktionen zur Folge haben.<sup>204</sup> Auf der anderen Seite müssen derartige Sanktionen – richtigerweise wegen des damit verbundenen Grundrechtseingriffs – nach ständiger Rechtsprechung verhältnismäßig ausgestaltet sein.<sup>205</sup>

Speziell zum Steuerrecht hat der EuGH festgestellt, dass sich die Bemessung der Sanktion stets an der Schwere des Verstoßes ausrichten muss.<sup>206</sup> Strafzuschläge oder Geldbußen, die sich an der Höhe der betroffenen Steuerschuld orientieren, dürften mit diesem Erfordernis nur dann vereinbar sein, wenn sie daneben zumindest auch eine grobe Abstufung nach dem Schuldvorwurf – etwa vorsätzlicher oder fahrlässiger Pflichtverletzung – vorsehen.<sup>207</sup> Daneben ist auch zu berücksichtigen, ob der Verstoß überhaupt zu einer Gefährdung des Steueraufkommens führen konnte, oder ob es sich bei der verletzten Norm um eine bloße Ordnungsvorschrift handelt.<sup>208</sup>

<sup>203</sup> Vgl. dazu MAISTO, in: FS Vanistendael, 635 (639 f.); SEER, in: TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 162 (08/2006) Rn. 82 m.w.N.

<sup>204</sup> Vgl. EuGH, Rs. 68/88, Kommission/Griechenland, Slg. 1989, 2965 (Rn. 23 f.); Rs. C-326/88, Hansen, Slg. 1990, I-2911 (Rn. 17); Rs. C-36/94, Siesse, Slg. 1995, I-3573 (Rn. 20); Rs. C-177/95, Ebony Maritime u.a., Slg. 1997, I-1111 (Rn. 35); Rs. C-167/01, Inspire Art, Slg. 2003, I-10155 (Rn. 62); Rs. C-387/02 u.a., Berlusconi u.a., Slg. 2005, I-3565 (Rn. 65).

<sup>205</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-210/91, Kommission/Griechenland, Slg. 1992, I-6735 (Rn. 19); Rs. C-36/94, Siesse, Slg. 1995, I-3573 (Rn. 20 f.); Rs. C-177/95, Ebony Maritime u.a., Slg. 1997, I-1111 (Rn. 35); Rs. C-167/01, Inspire Art, Slg. 2003, I-10155 (Rn. 62); Rs. C-387/02 u.a., Berlusconi u.a., Slg. 2005, I-3565 (Rn. 65).

<sup>206</sup> Siehe dazu EuGH, Rs. 299/86, Drexel, Slg. 1988, 1213 (Rn. 17); Rs. C-146/05, Collée, Slg. 2007, I-7861 (Rn. 40).

<sup>207</sup> Eine gewisse Klärung bringt hier möglicherweise die Entscheidung in der beim EuGH anhängigen Rechtssache C-502/07 („K-1“). Zum Verschuldenserfordernis generell vgl. EuGH, Rs. C-10/92, Balocchi, Slg. 1993, I-5105 (Rn. 26) a.E.

<sup>208</sup> Vgl. dazu allgemein EuGH, Rs. C-52/77, Cayrol, Slg. 1977, 2261 (Rn. 33-38).

Dies muss etwa bei der Festsetzung von Geldbußen für unrichtige, unvollständige oder verspätete Intrastat-Meldungen von innergemeinschaftlichen Lieferungen beachtet werden.<sup>209</sup> Die Mitgliedstaaten bewegen sich daher bei der Wahl der Sanktion innerhalb einer gemeinschaftsrechtlich vorgegebenen Bandbreite, die sie weder über- noch unterschreiten dürfen. Zusätzlich unterliegen sie in diesem Rahmen den Anforderungen des Äquivalenzgrundsatzes: Sanktionen dürfen grundsätzlich nur verhängt werden, soweit sie unter sonst vergleichbaren Umständen auch im Bereich des nicht harmonisierten (Steuer-)Rechts vorgesehen sind. Die Mitgliedstaaten müssen also darauf achten, dass Verstöße gegen das Gemeinschaftsrecht nach ähnlichen sachlichen und verfahrensrechtlichen Regeln geahndet werden wie nach Art und Schwere gleiche Verstöße gegen rein nationales Recht.<sup>210</sup>

### 2.5.2.2. Bedeutung für die Steuerträger

#### 2.5.2.2.1. Im Verbrauchsteuerrecht

Aufgrund seiner Fokussierung auf den Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität und den freien Waren- und Dienstleistungshandel hat der EuGH bislang die mögliche Bedeutung freiheitsrechtlicher Garantien für die Verbraucher als Steuerträger indirekter Verbrauchsteuern noch nicht in den Blick genommen. Sie soll hier nur kurz abgehandelt werden, da eine ausgiebige Befassung damit den Rahmen dieses Beitrags überschreiten würde. Anlass zur Erörterung gibt nicht zuletzt die Weigerung des BVerfG, die beanstandete Vernachlässigung des Familienexistenzminimums in der Umsatzsteuer einer grundrechtlichen Kontrolle zu unterziehen.<sup>211</sup> Das BVerfG hat angesichts des zwingenden Charakters der insoweit relevanten Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vielmehr auf die Zuständigkeit des EuGH verwiesen. Dieser wird sich in Zukunft wohl auf Basis der Gemeinschaftsgrundrechte mit Fragestellungen befassen müssen, die auf nationaler Ebene seit jeher kontrovers diskutiert werden.

---

<sup>209</sup> Der in §§ 18 I BStatG iVm. § 23 III BStatG allgemein für Verstöße gegen gemeinschaftsrechtliche Auskunftspflichten vorgesehene Bußgeldrahmen darf hinsichtlich der Intrastat-Meldepflichten nicht voll ausgeschöpft werden, weil der Gesetzgeber dort ebenso wie in § 26a II UStG eine maximale Geldbuße von 5.000 € vorgesehen hat. Während aber die in § 26 I Nr. 5 UStG genannten Verstöße gegen die Pflicht zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung innergemeinschaftlicher Lieferungen zu einer Gefährdung des Steueraufkommens führen können, dienen die Intrastat-Meldungen nur statistischen Zwecken. Der drohende Wertungswiderspruch ist durch eine gleitende Reduktion des Bußgeldrahmens im Rahmen des § 23 III BStatG zu vermeiden.

<sup>210</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-36/94, Siessse, Slg. 1995, I-3573 (Rn. 20); Rs. C-177/95, Ebony Maritime u.a., Slg. 1997, I-1111 (Rn. 35); Rs. C-387/02 u.a., Berlusconi u.a., Slg. 2005, I-3565 (Rn. 65). Siehe dazu auch im außersteuerlichen Kontext EuGH, Rs. C-251/89, Athanasopoulos, Slg. 1991, I-2797 (Rn. 49).

<sup>211</sup> Vgl. BVerfG, Kammerbeschluss – 1 BvR 2129/07, DVBl. 2008, 105 (106). Das BVerfG hätte sich freilich konsequenterweise auch der – gleichheitsrechtlich relevanten – Feststellung enthalten sollen, eine relativ stärkere Belastung der Familien sei im System der indirekten Steuern notwendig angelegt und gesetzesystematisch folgerichtig.

Zu klären sein wird etwa generell, inwieweit auch indirekte Steuern auf den Verbrauch das Existenzminimum der Verbraucher steuerlich verschonen müssen.<sup>212</sup> Mindestens bei solchen Kategorien von Waren oder Dienstleistungen, die typischerweise unabhängig von der Höhe der Aufwendungen einen existenziellen Bedarf abdecken, muss eine ungemilderte oder bloß ermäßigte Besteuerung, oder auch eine lediglich „unechte“ Steuerbefreiung freiheitsrechtlich auf Bedenken stoßen.

Die freiheitlichen Garantien der Gemeinschaftsrechtsordnung vermögen zudem den Belastungsgrund einzelner harmonisierter Verbrauchsteuern in seinen jeweiligen Randbereichen stärker zu konturieren: So bedarf die Belastung von zu Erwerbszwecken getätigten Aufwendungen nicht nur bei Unternehmern, sondern auch bei Privaten – etwa im Bereich der privaten Finanzkapitalanlage oder der Arbeitsmittel – gerade auch deshalb einer Rechtfertigung vor dem Prinzip der Besteuerung nach der Konsumleistungsfähigkeit,<sup>213</sup> weil dadurch Verwerfungen zum freiheitsrechtlich fundierten objektiven Nettoprinzip<sup>214</sup> in der Einkommenssteuer drohen.<sup>215</sup>

Soweit bestimmte Verbrauchsteuern, wie etwa solche auf Energie oder Alkohol, Lenkungswirkungen entfalten sollen, muss die angestrebte Verhaltenslenkung ebenfalls einer Überprüfung anhand der jeweils betroffenen Freiheitsrechte unterzogen werden. Dabei könnte sich vor allem eine ergänzende gleichheitsrechtliche Folgerichtigkeitskontrolle als scharfes Schwert erweisen, sollte es der EuGH denn in die Hand nehmen wollen. Zu erwarten ist dies nicht unbedingt; eine Auseinandersetzung mit diesen und ähnlichen Fragestellungen dürfte für den EuGH aber in absehbarer Zeit anstehen.

#### 2.5.2.2.2. Für den Fall einer harmonisierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage

Sollte das Projekt einer gemeinsamen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage (CCCTB)<sup>216</sup> tatsächlich einmal Besteuerungsrealität werden, werden freiheitsrechtliche Wertungen der Gemeinschaftsrechtsordnung erstmals auch in größerem Umfang im Kontext direkter Ertragsteuern relevant werden. Denn „Prinzipien des Steuerbilanzrechts sind zunächst die allgemeinen Verfassungsprinzipien für die Besteuerung“<sup>217</sup>. Problematisch könnte vor allem die Frage einer grundrechtlichen Absicherung des Vorsichtsprinzips und des Realisationsprinzips

---

<sup>212</sup> Zum Diskussionsstand in Deutschland näher ENGLISCH (Fn. 24), 594 ff.

<sup>213</sup> Siehe dazu RUPPE, in: FS Tipke, 457 (464): „Der Einsatz von Einkommen (Vermögen) für solche Transaktionen bringt, da es sich bloß um Umschichtung von Vermögen ... handelt, keine besteuerbare Leistungsfähigkeit zum Ausdruck ...“, vgl. ferner DENS., Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., Einf. Rn. 42. Im Ergebnis gl.A. HENKOW, Financial Activities in European VAT, 78 ff.; TIEDE, Die Holding als umsatzsteuerlicher Unternehmer, 78 ff. A.A. wohl REIß, DStJG 13 (1990), 3 (24 f.).

<sup>214</sup> Vgl. statt aller LEHNER, in: LEHNER, Verluste im nationalen und Internationalen Steuerrecht, 1 (5 ff.).

<sup>215</sup> Siehe dazu auch LÖHR (Fn. 118), 258.

<sup>216</sup> Vgl. dazu den Nachweis in Fn. 51.

<sup>217</sup> Vgl. HENNICHHS, DStJG 24 (2001), 301 (308).

werden,<sup>218</sup> sollten die Bilanzierungsregeln wie zwischenzeitlich von der Kommission erwogen<sup>219</sup> die stärker am „true and fair view“ ausgerichteten internationalen Standards IAS/IFRS zum Ausgangspunkt nehmen.<sup>220</sup>

Auch Einschränkungen des Imperatitsprinzips<sup>221</sup> bedürften mit Blick auf die gemeinschaftsrechtliche Garantie der Unternehmerfreiheit einer besonderen Rechtfer- tigung, wenn man dieses Prinzip als Ausdruck unternehmensschonender Besteue- rung begreift.<sup>222</sup> Mindestens wäre es als jedenfalls im Ansatz folgerichtiges Element einer auf einem Reinvermögensbestandsvergleich basierenden steuerlichen Ge- winnermittlung anzusehen, berücksichtigen doch Wertberichtigungen und tenden-ziell auch Rückstellungen eine schon gegenwärtige Minderung des Betriebsver- mögens, die einen gedachten Erwerber zu einem Abschlag auf den Kaufpreis für den Gesamtbetrieb veranlassen würden.<sup>223</sup> Abweichungen wären darum zumindest gleichheitsrechtlich rechtfertigungsbedürftig.

Schließlich würde eine Harmonisierung auf diesem Gebiet des Steuerrechts ent- sprechend den oben genannten Grundsätzen auch das Besteuerungsverfahren einer Kontrolle anhand der Unionsgrundrechte unterwerfen.

## 2.6. Vorlagepflichten der nationalen Fachgerichte

Abschließend ist zu klären, welche Konsequenzen ein nationales Finanzgericht oder der BFH zu ziehen haben, wenn sie von der Grundrechtswidrigkeit einer Bestim- mung des harmonisierten Steuerrechts oder ihrer Anwendung bzw. ihres Vollzugs durch die Finanzverwaltung überzeugt sind. Unproblematisch sind die Fachgerichte zur EG-grundrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts befugt, soweit das zugrundeliegende Richtlinienrecht dem Gesetzgeber bei seiner Ausgestaltung einen Spielraum belassen hat. Auch können sie ohne Befassung von BVerfG oder EuGH Maßnahmen des Verwaltungsvollzugs wegen Verletzung von Unionsgrundrechten für rechtswidrig erklären. Denn insoweit steht weder die Auslegung von Gemein- schaftsrecht in Rede, die gemäß Art. 234 lit. b EG jedenfalls in Zweifelsfällen dem

<sup>218</sup> Siehe dazu HENNICHHS, DStJG 24 (2001), 301 (316 f.); HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 2004, 49; SCHLÖTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 256 ff.; vgl. auch LANG (Fn. 119), 368 f.; DENIS, DStJG 4 (1981), 45 (81 f.)

<sup>219</sup> Vgl. das „Commission Non-Paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004“ v. 7.7.2004, einsehbar unter [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/common\\_tax\\_base/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm).

<sup>220</sup> Die Kommission bzw. die von ihr eingesetzte Working Group scheinen dies erkannt zu haben; die jüngsten Vorschläge nehmen nur noch gelegentlich Bezug auf die IAS, machen diese aber nicht zum Referenzgebiet, vgl. das in Fn. 51 zitierte „Working Document“, 7 ff.

<sup>221</sup> Nach Aussage der Kommission wird derzeit etwa noch über die Abzugsfähigkeit von Rückstel- lungen diskutiert, vgl. die Mitteilung der Kommission v. 2.5.2007, KOM (2007) 223, 10.

<sup>222</sup> So etwa HERZIG (Fn. 218), 57; SCHLÖTTER (Fn. 218), 260; wohl auch SCHÖN, StuW 1995, 366 (377); a.A. JACHMANN, DStJG 23 (2000), 9 (56); SCHULZE-OSTERLOH, DStJG 23 (2000), 67 (73).

<sup>223</sup> Siehe dazu SCHLÖTTER (Fn. 218), 259 f.; LANG (Fn. 119), 369 f.; HENNICHHS, DStJG 24 (2001), 301 (320 ff.) m.w.N.

EuGH vorbehalten ist, noch die Gültigkeit eines nachkonstitutionellen Gesetzes im Sinne des Art. 100 GG.

Nicht ausdrücklich Stellung genommen hat der EuGH bislang zu der Frage, ob die nationalen Gerichte auch zu einer grundrechtskonformen Auslegung von Richtlinienbestimmungen befugt sind.<sup>224</sup> Dabei kann diese Auslegung sowohl eine Grundlage für die richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Umsetzungsaktes als auch – subsidiär – für dessen Nichtanwendung bieten; letzteres allerdings nur dann, wenn diese Rechtsfolge dem Steuerpflichtigen günstig ist. In beiden Konstellationen wird man anhand der allgemeinen Grundsätze davon ausgehen müssen, dass die nationalen Fachgerichte die Auslegung des sekundären Gemeinschaftsrechts zumindest in letzter Instanz nicht selbst vornehmen dürfen, sondern gemäß Art. 234 lit. b EG grundsätzlich dem EuGH vorlegen müssen. Ausnahmen sind nur in den engen Grenzen der „acte-claire“-Doktrin zulässig, d.h. wenn „die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig [ist], dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt“<sup>225</sup>. Dies wird hinsichtlich der Anwendung von Unionsgrundrechten, deren Effektuierung im Einzelfall in hohem Maße von richterlicher Wertung und vom richterlichen Selbstverständnis des EuGH im komplexen Gefüge von Gewaltenteilung und Mehrebenensystem abhängt, ohnehin kaum je der Fall sein. Selbst dann bliebe es dem nationalen Gericht aber aus europarechtlicher Warte noch unbenommen, den EuGH anzurufen.<sup>226</sup> Nach der innerstaatlichen Wertung des Art. 100 GG wird man für ein deutsches Fachgericht darüber hinaus eine entsprechende Verpflichtung annehmen müssen, wenn die Folge der von ihm präferierten Auslegung die Nichtanwendung eines nachkonstitutionellen Parlamentsgesetzes wäre.<sup>227</sup>

Eine von der richterlichen Praxis noch nicht bewältigte Herausforderung stellt auch die etwaige Grundrechtswidrigkeit von nationalen Gesetzesbestimmungen dar, wenn diese zwar dem harmonisierten Steuerrecht zuzurechnen sind, aber in einen Bereich mitgliedstaatlichen Gestaltungsspielraumes fallen. Hier ist eine Kontrolle am Maßstab der nationalen Grundrechte weiterhin möglich, aber auch schon der Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts und damit eine Überprüfung anhand der Unionsgrundrechte eröffnet. In der Regel werden durch die in Rede stehende

---

<sup>224</sup> EuGH, Rs. C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, Slg. 2007, I-5305 (Rn. 28), nimmt nur zur Notwendigkeit einer primärrechtskonformen Auslegung an sich Stellung.

<sup>225</sup> Grundlegend EuGH, Rs. 283/81, CILFIT, Slg. 1982, 3415 (Rn. 12 ff.); vgl. auch GAITANIDES, in: VON DER GROEBEN/SCHWARZE, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 234 EG Rn. 67. Kritisch dazu HIRSCH, FG 50 Jahre Bundesverwaltungsgericht, 3 (6); HESS, RabelsZ 2002, 470 (493 f.). Für eine Lockerung der Anforderungen plädieren GA JACOB, Schlussanträge v. 10.7.1997, Rs. C-338/95, Wiener, Slg. 1997, I-6495 (Rn. 15 ff.); GA COLOMER, Schlussanträge v. 30.6.2005, Rs. C-461/03, Gaston Schul, Slg. 2005, I-10513 (Rn. 35 ff.); BROBERG, Common Market Law Review 2008, 1383 (1396 ff.); dezidiert dagegen GA TIZZANO, Schlussanträge v. 21.2.2002, Rs. C-99/00, Lyckeskog, Slg. 2002, I-4839 (Rn. 60 ff.). Der EuGH hat bislang noch kein Abrücken von seinen Grundsätzen erkennen lassen.

<sup>226</sup> EuGH, Rs. 283/81, CILFIT, Slg. 1982, 3415 (Rn. 15).

<sup>227</sup> A.A. wohl HIRSCH, NJW 2000, 1817 (1819).

Norm auch parallele Grundrechtsgarantien – meist der Gleichheitssatz oder die Berufsfreiheit – auf beiden Ebenen betroffen sein. Nach dem Wortlaut des Art. 100 Abs. 1 GG muss das Fachgericht eine konkrete Normenkontrolle beim BVerfG anstrengen, wenn es von der Grundrechtswidrigkeit überzeugt ist.<sup>228</sup>

Es darf also nicht stattdessen die Frage nur dem EuGH vorlegen, der über Verstöße nationalen Rechts gegen Unionsgrundrechte auf Basis des Art. 234 lit. a EG entscheidet.<sup>229</sup> Erst recht darf ein Finanzgericht nicht selbst unter Berufung auf eine vermeintlich offensichtliche Verletzung von Unionsgrundrechten die streitgegenständliche Vorschrift unangewendet lassen; Art. 100 GG entfaltet also auch hier eine Sperrwirkung im Verhältnis zur *acte claire*-Doktrin des EuGH. Das mit dem Fall befasste Finanzgericht bzw. der BFH sind aber nicht gehindert, schon parallel zur Vorlage beim BVerfG ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH einzuleiten. Denn der Ausgang eines dieser beiden Verfahren präjudiziert nicht den des je anderen.<sup>230</sup> Für die Entscheidung des Falles maßgeblich wird vielmehr der jeweils strengere Grundrechtsstandard.<sup>231</sup> Die bisherigen Entscheidungen des EuGH zeigen, dass dies keineswegs derjenige des BVerfG sein muss, wenn es um die Beurteilung von gemeinschaftsrechtlich nicht eindeutig vorgegebenen Bestimmungen des nationalen Rechts geht.

Von besonderer Brisanz ist dies bei Verstößen gegen den Gleichheitssatz: Das BVerfG räumt hier dem Gesetzgeber mit Blick auf dessen Handlungsalternativen zur Herstellung eines gleichheitssatzkonformen Rechtszustandes insbesondere bei haushaltswirtschaftlich bedeutsamen Normen häufig eine Frist für eine Neuregelung ein, innerhalb derer die bisherige Regelung trotz ihrer Grundrechtswidrigkeit fortgilt.<sup>232</sup> Andernfalls gestattet es im Regelfall zumindest eine rückwirkende Umgestaltung der Rechtslage und ordnet gelegentlich eigenständige Übergangsregelungen an;<sup>233</sup> eine sofortige Ausdehnung der Begünstigung auf die bislang gleichrechtswidrig davon ausgeschlossene Gruppe wird hingegen nur ausnahms-

---

<sup>228</sup> BVerfG – 1 BvL 20/77, BVerfGE 48, 40 (45 f.); BVerfG – 2 BvL 22/82, BVerfGE 68, 337 (344); BVerfG – 1 BvL 19/91, BVerfGE 86, 52 (57); st. Rspr. Vgl. auch ULSAMER, in: MAUNZ u.A., Bundesverfassungsgerichtsgesetz, § 80 (Stand 10/1985) Rn. 296; WIELAND, in: DREIER, GG, Bd. III, 2. Aufl., Art. 100 Rn. 18.

<sup>229</sup> Siehe zu letzterem EuGH, Rs. C-309/06, Marks & Spencer, n.n.v. (Rn. 45 ff.).

<sup>230</sup> Vgl. aus europarechtlicher Perspektive EuGH, Rs. C-387/02 u.a., Berlusconi u.a., Slg. 2005, I-3565 (Rn. 72); GA POIARES MADURO, Schlussanträge v. 9.9.2008, Rs. C-465/07 (Elgafaji), n.n.v. (Rn. 22). Das BVerfG wiederum hat dies aus national-verfassungsrechtlicher Warte implizit durch seine – unpräzisen, s.o. bei Fn. 42 – Ausführungen zu den Konsequenzen einer Ungültigkeitserklärung zwingenden Richtlinienrechts ebenfalls zu erkennen gegeben: Wenn ein entsprechendes Verdict des EuGH lediglich eine nachfolgende Kontrolle des Umsetzungsaktes anhand der Grundrechte des GG ermöglichen soll, muss sich diese an eigenständigen Maßstäben ausrichten, weil sie ansonsten überflüssig wäre.

<sup>231</sup> Siehe dazu eingehend LINDNER, EuZW 2007, 71 (73 ff.).

<sup>232</sup> BVerfGE – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (148); BVerfG – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134); BVerfG – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (70); BVerfG – 2 BvL 1/06, DStR 2008, 604 (611); kritisch gerade im Vergleich zur EuGH-Rspr. HEY, FR 2008, 1033 (1039).

<sup>233</sup> Vgl. etwa BVerfG – 2 BvL 1/07 u.a., n.n.v., unter D.II.2.

weise für möglich gehalten.<sup>234</sup> Demgegenüber verlangt der EuGH vom nationalen Gericht bei Annahme eines Gleichheitssatzverstoßes, auf die Mitglieder der benachteiligten Gruppe ohne weiteres diejenige Regelung anzuwenden, die für die Mitglieder der begünstigten Gruppe gilt, und dem entgegenstehende Bestimmungen außer Anwendung zu lassen.<sup>235</sup>

Zur rückwirkenden „Reparatur“ eines Gleichheitssatzverstoßes zu Lasten der bislang Begünstigten hat sich der EuGH noch nicht geäußert; sie dürfte aber – übrigens auch aus national-verfassungsrechtlicher Warte<sup>236</sup> – im Regelfall mit Blick auf den Vertrauensschutz der Betroffenen unzulässig sein. Denn diese müssen grundsätzlich auf die Gültigkeit der ihnen günstigen Norm vertrauen und ihre Dispositionen daran ausrichten dürfen. Die Sachlage ist hier also eine andere als bei der rückwirkenden Abmilderung von Grundfreiheitsverstößen durch weniger belastende und daher noch gerechtfertigte Rechtsfolgen,<sup>237</sup> in denen allenfalls ein – nicht gleichermaßen schutzwürdiges – Vertrauen in die Ungültigkeit der betroffenen Norm enttäuscht werden könnte.<sup>238</sup> Damit wird es für den Regelfall dabei bleiben, dass nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung des EuGH die Rechtsfolgen der Feststellung einer gleichheitssatzwidrigen Besteuerung oder einer Diskriminierung im Steuervollzug für den betroffenen Steuerpflichtigen definitiv günstiger sind als bei einem ebensolchen Verdikt des BVerfG.

Aufgrund dessen wird eine Vorabentscheidung des EuGH aber regelmäßig unabhängig von einer etwaigen Unvereinbarkeitserklärung durch das BVerfG für die Entscheidung des Fachgerichts „erforderlich“ im Sinne des Art. 234 EG. Es besteht daher bei vermuteten Gleichheitssatzverstößen nicht nur eine Vorlagemöglichkeit

<sup>234</sup> Vgl. BVerfG – 2 BvL 4/05, DStRE 2008, 1206 (1211).

<sup>235</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-309/06, Marks & Spencer, n.n.v. (Rn. 63); kritisch SCHWARZE, NJW 2005, 3459 (3464 f.); differenzierend STAHL, Intertax 2008, 548 ff. Grenzen setzt hier allenfalls das sekundäre Richtlinienrecht, wenn man davon ausgeht, dass die Außerachtlassung der diskriminierenden Vorschriften keinen richtlinienwidrigen Zustand herbeiführen darf, vgl. dazu GA KOKOTT in ihren Schlussanträgen v. 13.12.2007, a.a.O. (Rn. 76 f.).

<sup>236</sup> Zwar hat das BVerfG wiederholt entschieden, dass eine (sog. „echte“) Rückwirkung ausnahmsweise zulässig sein könne, wenn eine bisherige Norm mit höherrangigem Recht unvereinbar und darum nichtig sei und rückwirkend durch eine nicht zu beanstandende Norm ersetzt werden solle. Der Staatsbürger könne sich nicht immer auf den durch eine ungültige Norm erzeugten Rechtsschein verlassen; vgl. etwa BVerfG – 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261 (272); BVerfG – 2 BvL 17/63, BVerfGE 18, 429 (439). Die ursprüngliche Entscheidung des BVerfG, in der es darauf ankam, und auf welche die Verweisungskette stets zurückführt, betraf aber einen Fall, in dem die Betroffenen nicht auf den Rechtsschein der gültigen Norm, sondern auf ihre Ungültigkeit vertraut hatten, vgl. BVerfG – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89 (93). Allein dies rechtfertigt auch eine Einschränkung des Vertrauensschutzes, denn grundsätzlich muss der Staatsbürger davon ausgehen (können), dass die vom zuständigen Gesetzgebungsorgan beschlossenen Gesetze verfassungsmäßig sind. Vgl. auch BVerfG – 2 BvL 4/05, HFR, DStRE 2008, 1206 (1211): regelmäßig entfällt erst mit der Entscheidung des BVerfG ein schutzwürdiges Vertrauen in den (Fort-)Bestand der gleichheitswidrig begünstigenden Regelung.

<sup>237</sup> Vgl. dazu BFH – I B 92/08, DStR 2008, 2154 (2156); siehe in diesem Zusammenhang ferner EuGH, Rs. C-158/07, Förster, n.n.v. (Rn. 61 ff., insbes. Rn. 70).

<sup>238</sup> Siehe dazu auch BVerfG – 1 BvL 23/52, BVerfGE 7, 89 (93); BVerfG – 2 BvL 7/64 u.a., BVerfGE 22, 330 (348).

neben der konkreten Normenkontrolle nach Art. 100 GG, sondern auch eine Pflicht zur parallelen Vorlage beim EuGH. Im Übrigen sind auch Konstellationen denkbar, in denen allein eine Vorlage beim EuGH in Betracht kommt: Hält das Fachgericht die Grundrechtswidrigkeit einer entscheidungserheblichen nationalen Steuerrechtsbestimmung lediglich für möglich, ohne indes davon überzeugt zu sein, scheidet eine konkrete Normenkontrolle nach Art. 100 GG aus,<sup>239</sup> nicht aber ein Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 234 EG.<sup>240</sup>

Eindeutig sind die Verhältnisse schließlich, wenn die Grundrechtswidrigkeit von sekundärem Gemeinschaftsrecht angenommen wird, auf dem nationale Umsetzungsbestimmungen beruhen. Insofern beansprucht der EuGH gestützt auf Art. 234 lit. b EG ein Verwerfungsmonopol.<sup>241</sup> Es ergibt sich nicht zuletzt auch aus dem Gebot gemeinschaftsweit einheitlicher Rechtsanwendung als einem „Grunderfordernis der gemeinschaftsrechtlichen Rechtsordnung“<sup>242</sup>. Lediglich einstweiligen Rechtsschutz durch die nationalen Fachgerichte lässt der EuGH unter strengen Voraussetzungen zu.<sup>243</sup> Sollte der Gerichtshof sodann tatsächlich auf eine Verletzung von Unionsgrundrechten und damit auf die Nichtigkeit der sekundärrechtlichen Bestimmung erkennen, was bislang wie schon geschildert nur höchst selten der Fall war, stünde damit regelmäßig auch ein Verstoß der darauf beruhenden Norm des nationalen Steuerrechts gegen die gemeinschaftsrechtlichen Grundrechtsgarantien fest. Die nationale Steuervorschrift darf dann nach hier vertretener Auffassung, die sich auf eine unzweideutige Rechtsprechung des EuGH stützen kann, vom Fachgericht nicht mehr angewendet werden. Einer Aufhebung durch den Gesetzgeber oder einer Anrufung des BVerfG im Wege der konkreten Normenkontrolle bedarf es

<sup>239</sup> Siehe dazu die Nachweise oben Fn. 228.

<sup>240</sup> Vgl. KARPENSTEIN (Fn. 42), Art. 234 EGV (Stand 07/2008) Rn. 36 m.w.N.: begründete Zweifel genügen.

<sup>241</sup> Vgl. EuGH, Rs. 314/85, Foto-Frost, Slg. 1987, 4225 (Rn. 11 ff.); Rs. C-50/00 P, Unión de Pequeños Agricultores, Slg. 2002, I-6677 (Rn. 40); siehe auch BVerfG – 2 BvL 12/88 u.a., BVerfGE 82, 159 (194), unter Verweis auf EuGH, a.a.O. Siehe dazu auch eingehend GAITANIDES, in: VON DER GROEBEN/SCHWARZE, EUV/EGV, 6. Aufl., Art. 234 EG Rn. 68; KARPENSTEIN (Fn. 42), Art. 234 EGV (Stand 07/2008) Rn. 62. Die sog. „acte-claire“-Doktrin (dazu sogleich) ist daher nicht anwendbar; dies übersieht der österr. VwGH, IStR 2007, 781 (Rn. 38).

<sup>242</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-143/88 u.a., Zuckerfabrik, Slg. 1991, I-415 (Rn. 26 f.); Rs. C-453/03 u.a., ABNA u.a., Slg. 2005, I-10423 (Rn. 104); siehe ferner WEGENER, in: CALLIESS/RUFFERT, EUV/EGV, 3. Aufl., Art. 234 EG Rn. 25. Das Uniformitätsprinzip wurzelt letztlich im gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz; siehe dazu EuGH, Rs. 205/82 u.a., Deutsches Milchkontor, Slg. 1983, 2633 (Rn. 17); Rs. C-316/05, Nokia, Slg. 2006, I-12083 (Rn. 21); SCHROEDER, Das Gemeinschaftsrechtssystem, 2002, 426 f.

<sup>243</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-143/88 u.a., Zuckerfabrik, Slg. 1991, I-415 (Rn. 26 f.); Rs. C-465/93, Atlanta Fruchthandelsgesellschaft, Slg. 1995, I-3761 (Rn. 39); Rs. C-453/03 u.a., ABNA u.a., Slg. 2005, I-10423 (Rn. 104); Rs. C-432/05, Unibet, Slg. 2007, I-2271 (Rn. 79). Diese und weitere Entscheidungen bezogen sich allerdings bislang nur auf einstweiligen Rechtsschutz gegen Gemeinschaftsverordnungen. Mit der Frage vorläufigen Rechtsschutzes gegen Verwaltungsakte, die wegen der Rechtswidrigkeit von inhaltlich einer Richtlinienvorschrift voll entsprechenden nationalen Umsetzungsakten angefochten werden, hatte sich der EuGH bislang noch nicht zu befassen. Das in der vorstehend zitierten Rspr. betonte Anliegen einer gemeinschaftsweit einheitlichen Rechtsanwendung gilt hier aber gleichermaßen.

dazu nicht. Das BVerfG hingegen reklamiert wie oben dargelegt insoweit ein Verwerfungsmonopol für sich und erkennt die Geltung der Unionsgrundrechte nicht an.<sup>244</sup>

## 2.7. Fazit

Die Entfaltung der Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht befindet sich sowohl in der Rechtsprechung des EuGH und der mitgliedstaatlichen Fachgerichtsbarkeit als auch in der Steuerrechtswissenschaft noch in den Anfängen. Angesichts der weitgehenden Verdrängung nationaler Grundrechtsstandards und des fortschreitenden Harmonisierungsprozesses handelt es sich indes um eine bedeutsame Zukunftsfrage des deutschen Steuerrechts. Gerade hierzulande hat sich in den letzten Jahrzehnten bei den Gestaltern der Steuerrechtsordnung ein Bewusstsein für die Bedeutung einer grundrechtlichen Anleitung und Kontrolle des Steuergesetzgebers herausgebildet. Soweit deutsches Steuerrecht auf den Vorgaben europäischen Richtlinienrechts basiert, wird es sich Legitimität und Akzeptanz daher auf Dauer nur bewahren können, wenn es in eine – nicht notwendig deckungsgleiche – Steuerrechtfertigungslehre auf Gemeinschaftsrechtsebene eingebunden ist.

Die nächsten Jahrzehnte werden maßgeblich durch die Aufgabe geprägt sein, grundrechtsbasierte Alternativen zur bisherigen, primär wettbewerbspolitischen Sicht des EuGH auf das Recht der harmonisierten Steuern zu etablieren. Erste Ansätze dazu sind auch bereits in der Rechtsprechung des Gerichtshofs selbst erkennbar. Daneben bietet die dynamische Entwicklung der Grundrechte auf Gemeinschaftsrechtsebene auch die Chance für neue Impulse in denjenigen Bereichen, die inzwischen einer doppelten grundrechtlichen Kontrolle sowohl anhand der Garantien des Grundgesetzes als auch der Unionsgrundrechte unterliegen. Dies gilt insbesondere für das mitgliedstaatliche Steuerverfahrensrecht. Hier zeigt sich schon jetzt, dass der EuGH von Gesetzgeber und Verwaltung eine vergleichsweise strikte Beachtung des freiheitsrechtlich angebundenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes einfordern wird. Die deutsche Steuerrechtswissenschaft ist nicht zuletzt mit Blick auf ihre reichhaltigen Erkenntnisse zur grundrechtlichen Fundierung der Steuerrechtsordnung aufgerufen, diese Entwicklung nicht nur kritisch zu begleiten, sondern auch aktiv zu gestalten.

---

<sup>244</sup> Siehe zu dieser Kontroverse eingehend oben bei Fn. 42.

## 2.8. English Abstract

The topic „EC law and the tax systems of the Member States“ usually rouses the association of the fundamental freedoms enshrined in Art. 14 EC, and of the corresponding ECJ case law. It is often overlooked, though, that the unwritten fundamental rights developed by the ECJ as general principles of EC law also have their bearing on the national tax systems, and in particular in the field of harmonised tax law such as VAT or excise duties. True, the jurisprudence is only at its beginning in this regard, since both the ECJ and the national courts are still reluctant to subject the EC Directives underlying the harmonised national law to a fundamental rights scrutiny. However, the ECJ has already applied these quasi-constitutional guarantees quite frequently as limits to the national legislator's sovereignty in areas where the relevant EC Directive grants options or a margin of discretion. Moreover, the Court has left no doubt that they also apply in the field of national procedural law in so far as it is concerned with the assessment and enforcement of harmonised taxes. Finally, the German Constitutional Court has only recently acknowledged that it will, in principle, not exercise a constitutional review of harmonised tax law if the norm at issue implements unconditional specifications of an EC Directive. This decision, too, should lead to an increase of preliminary rulings concerned with the compatibility of harmonised tax law with EC fundamental rights. The pending case *Puffer v. Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz* referred to by an Austrian court could be a harbinger of change in this regard.

This article first lays down the foundations for the application of EC fundamental rights in the field of national tax law. It also discusses the substantial and procedural relationship between European fundamental rights, on the one hand, and national constitutional rights, on the other hand, which is still not entirely clear in Germany. The main section of the article is then devoted to a range of possible implications of the EC fundamental rights for the enactment and enforcement of harmonized taxes. In the author's view, it will indeed be a future challenge for scholars and courts alike to complement the so-far rather integrationist approach of the ECJ to the field of harmonised tax law by a substantial European Tax Order based on fundamental rights. The dialectic of the neutrality principle so far dominating in the ECJ's case law, on the one hand, and the principle of an equitable distribution of the tax burden based on a proportional taxation of expenditure for private consumption, on the other hand, is symptomatic for this issue. However, there are many more quasi-constitutional requirements for the European and for the national legislator, which can be inferred from the case law that has by now been developed by the ECJ in both, the field of harmonised taxes and other areas of harmonised law. The article closes with some considerations on the coordination of European and national competences of judicial review.

## Literaturverzeichnis

- ALEXY, ROBERT: Theorie der Grundrechte, 3. Auflage, Frankfurt 1996.
- BIRKENFELD, WOLFRAM: Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, Köln September 2004.
- BIRKENFELD, WOLFRAM: Grundstücke und Grundstücksgeschäfte in der Umsatzsteuer, in: NIEKENS, HANS (Hrsg.), USt-Kongr-Bericht 2004, Köln 2007, S. 45 ff.
- BROBERG, MORTEN: Acte Clair revisited: Adapting the Acte Clair Criteria to the Demands of the Times, Common Market Law Review 2008, S. 1383 ff.
- BROSius-GERSDORF, FRAUKE: Bindung der Mitgliedstaaten an die Gemeinschaftsgrundrechte, 1. Auflage, Berlin 2005.
- BURGMAIER, BERND: Anmerkung zu EuGH v. 15.03.2007, C-35/05, UR 2007, S. 348 ff.
- CALLIESS, CHRISTIAN/ RUFFERT, MATTHIAS (Hrsg.): EUV/EGV, 3. Auflage, München 2007 (zitiert: BEARBEITER, in: CALLIESS, CHRISTIAN / RUFFERT, MATTHIAS, EUV/EGV).
- CALLIESS, CHRISTIAN: Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union – Fragen der Konzeption, Kompetenz, Verbindlichkeit, EuZW 2001, S. 261 ff.
- CICHY, PATRICK: Wettbewerbsverfälschungen durch Gemeinschaftsbeihilfen, 1. Auflage, Baden-Baden 2002.
- CLASSEN, CLAUS DIETER: Freiheit und Gleichheit im öffentlichen und im privaten Recht – Unterschiede zwischen europäischem und deutschem Grundrechtsschutz?, EuR 2008, S. 627 ff.
- CREMER, WOLFRAM: Gemeinschaftsrecht und deutsches Verwaltungsprozessrecht – zum dezentralen Rechtsschutz gegenüber EG-Sekundärrecht, Die Verwaltung 2004, S. 165 ff.
- VON DANWITZ, THOMAS: Die Eigenverantwortlichkeit der Mitgliedstaaten für die Durchführung im Gemeinschaftsrecht, DVBl. 1998, S. 421 ff.
- DENNISEN, ANDRE: Die Differenzbesteuerung im Umsatzsteuergesetz, Diss. Köln 2008, im Erscheinen.
- DREIER, HORST: Grundgesetz, Bd. III, 2. Aufl., Tübingen 2008 (zitiert: BEARBEITER, in: DREIER, GG).
- DRÜEN, KLAUS-DIETER: Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug, DStJG Bd. 31, Steuervollzug im Rechtsstaat, Köln 2008, S. 167 ff.
- EECKHOUT, PIET: The EU Charter of Fundamental Rights and the Federal Question, Common Market Law Review 2002, S. 945 ff.
- EHLERS, DIRK (Hrsg.): Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2. Auflage, Berlin 2005 (zitiert: BEARBEITER, in: EHLERS, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten).
- EHLERS, DIRK (Hrsg.): Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, 2. Auflage, Berlin 2005 (zitiert: BEARBEITER, in: EHLERS, Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten).
- EHRKE-RABEL, TINA: Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren, Wien 2006.
- ENGLISCH, JOACHIM: Die territoriale Zuordnung von Umsätzen, DStJG Bd. 32, Umsatzsteuer im Binnenmarkt, Köln 2009, im Erscheinen.
- ENGLISCH, JOACHIM: Die negative Konkurrentenklage im Unternehmenssteuerrecht, StuW 2008, S. 53 ff.
- ENGLISCH, JOACHIM: Anmerkung zu BFH v. 11.10.2007, V R 27/05, UR 2008, S. 466 ff.
- ENGLISCH, JOACHIM: Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Tübingen 2008.
- ENGLISCH, JOACHIM: Zur Bedeutung des gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatzes im Recht der Gemeinschaftsbeihilfen, EuR 4/2009, im Erscheinen.
- FANTOZZI, AUGUSTO: A Force of the European Constitution beyond its Formal Adoption: From Non-Discrimination towards a Tax Equality Principle, in: HINNEKENS, LUC/ HINNEKENS PHILIPPE (Hrsg.), Festschrift Vanistendael, Aalphen aan den Rijn 2008, S. 387 ff.
- GRABENWARTER, CHRISTOPH: Europäische Menschenrechtskonvention, 3. Auflage, München 2008.
- GRABENWARTER, CHRISTOPH: Auf dem Weg in die Grundrechtsgemeinschaft?, EuGRZ 2004, S. 563 ff.
- GRABITZ, EBERHARD/ HILF, MEINHARD: EUV/EGV, Loseblatt, München Juli 2008 (zitiert: BEARBEITER, in: GRABITZ/HILF, EUV/EGV).

- VON DER GROEBEN, HANS/ SCHWARZE, JÜRGEN (Hrsg.): EUV/EGV, 6. Auflage, Baden-Baden 2003 (zitiert: BEARBEITER, in: VON DER GROEBEN/ SCHWARZE, EUV/EGV).
- HAEP, GÜNTER: Umsatzsteuer-Nachschauf und Unverletzlichkeit der Wohnung, UR 2008, S. 445 ff.
- HENKOW, OSKAR: Financial Activities in European VAT, London 2008.
- HENNREICH, JOACHIM: Maßgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, DStJG Bd. 24, Besteuerung von Einkommen, Köln 2001, S. 301 ff.
- HERZIG, NORBERT: IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 1. Auflage, Düsseldorf 2004.
- HESELHAUS, SEBASTIAN/ NOWAK, CARSTEN (Hrsg.): Handbuch der Europäischen Grundrechte, 1. Auflage, Bern 2006 (zitiert: BEARBEITER, in: HESELHAUS, Handbuch der Europäischen Grundrechte).
- HESS, BURKHARD: Rechtsfragen des Vorabentscheidungsverfahrens, RabelsZ 2002, S. 470 ff.
- HEY, JOHANNA: Saldierung von Vor- und Nachteilen in der Rechtfertigung von Grundrechteingriffen und Ungleichbehandlungen, AöR 2003, S. 226 ff.
- HEY, JOHANNA: Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens, FR 2008, S. 1033 ff.
- HEY, JOHANNA: Erosion nationaler Besteuerungsprinzipien im Binnenmarkt?, Zugleich zu den Rechtfertigungsgründen der „Europätauglichkeit“ und „Wettbewerbsfähigkeit“ des Steuersystems, StuW 2005, S. 317 ff.
- HIRSCH, GÜNTER: Bundesverwaltungsgericht und Europäischer Gerichtshof, in: SCHMIDT-ABMANN, EBERHART / SELLNER, DIETER / HIRSCH, GÜNTER (Hrsg.), Festgabe 50 Jahre Bundesverwaltungsgericht, Köln 2003, S. 3 ff.
- HIRSCH, GÜNTER: Der EuGH im Spannungsverhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht, NJW 2000, S. 1817 ff.
- HOFFSÜMMER, PHILIPP: Steuerbefreiungen für Inlandsumsätze, Diss. Köln 2008, im Erscheinen.
- HOLZ, WILFRIED: Grundrechtsimmunes Gesetzesrecht, NVwZ 2007, S. 1153 ff.
- HUBER, PETER M.: Unitarisierung durch Gemeinschaftsgrundrechte – zur Überprüfungsbedürftigkeit der ERT Rechtsprechung, EuR 2008, S. 190.
- HUFELD, ULRICH: Das Recht des Konkurrenten auf Besteuerung der öffentlichen Hand, in: KLUTH, WINFRIED/ MÜLLER, MARTIN/ PEILERT, ANDREAS (Hrsg.), Festschrift Stöber, Köln 2008, S. 717 ff.
- JACHMANN, MONIKA: Besteuerung von Unternehmen als Gleichheitsproblem, DStJG 23, Europa – und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S. 9 ff.
- JAKOB, WOLFGANG: Umsatzsteuer, 3. Auflage, München 2005.
- JARASS, HANS D.: EU-Grundrechte, 1. Auflage, München 2005.
- JÜRGENSEN, THOMAS/ SCHLÜNDER, IRENE: EG-Grundrechteschutz gegenüber Maßnahmen der Mitgliedsstaaten, AöR 121 (1996), S. 200 ff.
- KIRCHHOF, PAUL: Entwicklungsmöglichkeiten der Umsatzsteuer im Rahmen von Verfassungs- und Europarecht, UR 2002, S. 541 ff.
- KLEIN, ECKART: Dogmatische und methodische Überlegungen zur Einordnung der Europäischen Menschenrechtskonvention in den Grundrechtsfundus der Europäischen Union, in: KLEIN, ECKART/ PIEPER, STEFAN ULRICH/ RESS, GEORG (Hrsg.), Gedächtnisschrift Bleckmann, Köln 2007, S. 257 ff.
- KOKOTT, JULIANE: Der Grundrechtsschutz im europäischen Gemeinschaftsrecht, AöR 121 (1996), S. 599 ff.
- KUNTZE, STEFAN: Europarecht im deutschen Verwaltungsprozess (4): Allgemeines Verwaltungsrecht, VBIBW 2001, S. 5 ff.
- LANG, JOACHIM: Gewinnrealisierung – Rechtsgrundlagen, Grundtatbestände und Prinzipien im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG, DStJG 4, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Köln 1981, S. 45 ff.
- LANG, JOACHIM: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981.
- LEHNER, MORIS: Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Verlustberücksichtigung, in: LEHNER, MORIS (Hrsg.): Verluste im nationalen und internationalen Steuerrecht, München 2004, S. 1 ff.
- LENAERTS, KOEN: „United in Diversity“ – also in Fiscalibus?, in: HINNEKENS, LUC/ HINNEKENS, PHILIPPE, Festschrift Vanistendael, Aalphen aan den Rijn 2008, S. 617 ff.

- LENAERTS, KOEN: L'égalité de traitement en droit communautaire – Un principe unique aux appartenances multiples, *Cahiers de Droit Européen* 1991, S. 3 ff.
- LINDNER, JOSEF-FRANZ: Grundrechtsschutz gegen gemeinschaftsrechtliche Öffnungsklauseln – zugleich ein Beitrag zum Anwendungsbereich der EU-Grundrechte, *EuZW* 2007, S. 71 ff.
- LIPROSS, OTTO-GERD: Umsatzsteuerliche Behandlung von Rückversteuerungen im Rahmen von Verkaufsförderungssystemen, *UR* 2006, S. 142 ff.
- LÖHR, KERSTIN: Das umsatzsteuerrechtliche Optionsrecht für Vermietungsumsätze, *Köln* 2003.
- LOHSE, CHRISTIAN: Einlösung von Benzingutscheinen als unentgeltliche Zuwendungen iS des § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG 1999, *UR* 1999, S. 316 f.
- LOHSE, CHRISTIAN: Neutralitätsgrundsatz im Umsatz-/ Mehrwertsteuerrecht, *UR* 2004, S. 582 ff.
- LUTTERMANN, CLAUS: Anmerkung zu EuGH v. 07.01.2003, C-306/99, JZ 2003, S. 417 ff.
- MAISTO, GUGLIELMO: The European Court of Justice and Domestic Law of Tax procedure: A critical Analysis, in: HINNEKENS, LUC/ HINNEKENS, PHILIPPE, *Festschrift Vanistendael*, Aalphen aan den Rijn 2008, S. 635 ff.
- MAUNZ, THEODOR, U.A. (Hrsg.): *Bundesverfassungsgerichtsgesetz*, Loseblatt, München Oktober 1985 (zitiert: BEARBEITER, in: MAUNZ U.A., *Bundesverfassungsgerichtsgesetz*).
- MEUSSEN, GERARD T.K. (Hrsg.): *The principle of equality in European Taxation*, London 1999.
- MEYER, MICHAEL: Das Diskriminierungsverbot des Gemeinschaftsrechts als Grundsatznorm und Gleichheitsrecht, Frankfurt 2002.
- MÖSTL, MARKUS: Grenzen der Rechtsangleichung im europäischen Binnenmarkt – Kompetenzielle, grundfreiheitliche und grundrechtliche Schranken des Gemeinschaftsgesetzgebers, *EuR* 2002, S. 318 ff.
- MÜLLER-GRAFF, PETER-CHRISTIAN: Grundfreiheiten und Gemeinschaftsgrundrechte, in: CREMER, HANS-JOACHIM/ GIEGERICH, THOMAS/ RICHTER, DAGMAR (Hrsg.), *Festschrift Steinberger*, Berlin 2002, S. 1281 ff.
- OELLERICH, INGO: Defizitärer Vollzug des Umsatzsteuerrechts, Baden-Baden 2008.
- PAYANDEH, MEHRDAD: Die Nichtigkeit von EG-Richtlinien: Konsequenzen für den mitgliedstaatlichen Umsetzungsakt im Lichte des Demokratieprinzips, *DVBl.* 2007, S. 741 ff.
- PENSKI, ULRICH/ ELSNER, BERND ROLAND: Eigentumsgewährleistung und Berufsfreiheit als Gemeinschaftsgrundrechte in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, *DÖV* 2001, S. 265 ff.
- RAU, GÜNTER/ DÜRRWÄCHTER, ERICH (Hrsg.): *UStG*, Loseblatt, Köln Oktober 2007 (zitiert: BEARBEITER, in: RAU/DÜRRWÄCHTER, *UStG*).
- REIß, WOLFRAM: Der Belastungsgrund der Umsatzsteuer und seine Bedeutung für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, *DStJG* 13, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, Köln 1990, S. 3 ff.
- REIß, WOLFRAM: Der Verbraucher als Steuerträger der Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt, in: LANG, JOACHIM (Hrsg.), *Festschrift Tipke*, Köln 1995, S. 433 ff.
- RODI, MICHAEL: Die Subventionsrechtsordnung, Tübingen 2000.
- RUPPE, HANS GEORG: „Unechte“ Umsatzsteuerbefreiung, in: LANG, JOACHIM (Hrsg.), *Festschrift Tipke*, Köln 1995, S. 457 ff.
- RUPPE, HANS GEORG: Umsatzsteuergesetz, 3. Auflage, Wien 2005.
- SCHALLER, WERNER: Die EU-Mitgliedstaaten als Verpflichtungsadressaten der Gemeinschaftsgrundrechte, 1. Auflage, Baden-Baden 2003.
- SCHEUING, DIETER H.: Zur Grundrechtsbindung der EU-Mitgliedstaaten, *EuR* 2005, S. 162 ff.
- SCHILLING, THEODOR: Bestand und allgemeine Lehre der bürgerschützenden allgemeinen Rechtsgrundsätze des Gemeinschaftsrechts, *EuGRZ* 2000, S. 3 ff.
- SCHLÖTTER, CARSTEN: Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Köln 2005.
- SCHMAHL, STEFANIE: Grundrechtsschutz im Dreieck von EU, EMRK und nationalem Verfassungsrecht, *EuR* 2008 – Beiheft 1, S. 7 ff.
- SCHNITGER, ARNE: Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, Düsseldorf 2006.

- SCHÖN, WOLFGANG: Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, S. 366 ff.
- SCHÖN, WOLFGANG: Umsatzsteuer zwischen Binnenmarkt und Steuerstaat, in: USt-Kong-Bericht 2001/2002, Köln 2002, S. 17 ff.
- SCHROEDER, WERNER, Das Gemeinschaftsrechtssystem, Tübingen 2002.
- SCHULZE-OSTERLOH, JOACHIM: Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung, DStJG 23, Europa – und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, Köln 2000, S. 67 ff.
- SCHWARZE, JÜRGEN: Der Schutz der Grundrechte durch den EuGH, NJW 2005, S. 3459 ff.
- SKOURIS, VASSILIOS: Das Verhältnis von Grundfreiheiten und Grundrechten im europäischen Gemeinschaftsrecht, DÖV 2006, S. 89 ff.
- SÖLCH, OTTO /RINGLEB, KARL: Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, München April 2008.
- STADIE, HOLGER: Umsatzsteuerrecht, Köln 2005.
- STADIE, HOLGER: Anmerkung zu EuGH v. 15.03.2007, C-35/05, UR 2007, S. 431 f.
- STADIE, HOLGER: Anmerkung zu EuGH v. 15.03.2007, C-35/05, UR 2007, S. 431 f.
- STAHL, KRISTINA: National Courts' Treatment of Tax Rules that Conflict with the EC Treaty, Intertax 2008, S. 548 ff.
- STREINZ, RUDOLF: § 182: Der Vollzug des europäischen Gemeinschaftsrechts durch deutsche Staatsorgane, in: ISENSEE, JOSEF/ KIRCHHOF, PAUL (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts Bd. VII, 3. Auflage, Heidelberg 1992.
- STREINZ, RUDOLF (Hrsg.): EUV/EGV, Heidelberg 2004 (zitiert: BEARBEITER in: STREINZ, EUV/EGV).
- SUERBAUM, JOACHIM: Die Europäisierung des nationalen Verwaltungsverfahrensrechts am Beispiel der Rückabwicklung gemeinschaftsrechtwidriger staatlicher Beihilfen, VerwArch 2000, S. 169 ff.
- SZCZEKALLA, PETER: Grenzenlose Grundrechte, NVwZ 2006, S. 1019 ff.
- TETTINGER, PETER/ STERN, KLAUS (Hrsg.): Kölner Gemeinschafts-Kommentar zur Europäischen Grundrechte-Charta, München 2006 (zitiert: BEARBEITER, in: TETTINGER/STERN, Kölner Gemeinschafts-Kommentar zur Europäischen Grundrechte-Charta).
- TIEDE, KAI: Die Holding als umsatzsteuerlicher Unternehmer, Lohmar 2001.
- TIPKE, KLAUS: Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, StuW 1992, S. 103 ff.
- TIPKE, KLAUS: Europäisches Steuerverfassungsrecht – Eine rechtsvergleichende Übersicht, in: KIRCHHOF, PAUL/ LEHNER, MORIS/ RAUPACH, ARNDT/ RODI, MICHAEL, Festschrift Vogel, Heidelberg 2000, S. 561 ff.
- TIPKE, KLAUS: Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Auflage, Köln 2003.
- TIPKE, KLAUS: Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsgebots, StuW 2007, S. 201 ff.
- TIPKE, KLAUS: Das Folgerichtigkeitsgebot im Verbrauch- und Verkehrsteuerrecht, in: KIRCHHOF, PAUL/ NIESKENS, HANS, Festschrift Reiß, Köln 2008, S. 9 ff.
- TIPKE, KLAUS/ KRUSE, HEINRICH WILHELM (Hrsg.): AO/FGO, Loseblatt April 2007 (zitiert: BEARBEITER, in: TIPKE/KRUSE, AO/FGO).
- TIPKE, KLAUS/ LANG, JOACHIM: Steuerrecht, 19. Auflage, Köln 2008 (zitiert: BEARBEITER, in: TIPKE/LANG, Steuerrecht).
- TRIDIMAS, TAKIS: The General Principles of EU Law, 2. Auflage, Oxford 2006.
- TUMPEL, MICHAEL: Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, Wien 1997.
- VALENTIN, ACHIM: Anmerkung zu Hessisches FG v. 10.02.2005 6 K 1802/01, EFG 2005, S. 992.
- WAHLE, CORINNA: Der allgemeine Gleichheitssatz in der Europäischen Union, Osnabrück 2002.
- WALLRAB, ANNETTE: Die Verpflichteten der Gemeinschaftsgrundrechte, Baden-Baden 2004.
- WEBER, DENNIS: Tax Avoidance and the EC Treaty Freedoms, The Hague 2005.
- WEBER-GRELLET, HEINRICH: Europäisches Steuerrecht, München 2005.
- WEBER-GRELLET, HEINRICH: Anmerkung zu EuGH v. 07.01.2003, C-306/99, DStR 2003, S. 67.
- WINKLER, SEBASTIAN: Die Vermutung des „äquivalenten“ Grundrechtsschutzes im Gemeinschaftsrecht nach dem Bosphorus-Urteil des EGMR – Die konventionsrechtliche Verantwortung der EG/EU-Mitgliedsstaaten für den Vollzug einer EG-Verordnung, EuGRZ 2007, S. 641 ff.

- ZORN, NIKOLAUS: Steuerrecht Verfassungsrecht Europarecht, in: ACHART, MARKUS/ EHRKE-RABEL/ LEITNER, ROMAN/ TAUCHER, OTTO (Hrsg.), *Festschrift Ruppe*, Wien 2007, S. 744.
- ZORN, NIKOLAUS/ TWARDOSZ, BENJAMIN: Grundrechte in der Europäischen Union – Auswirkungen auf das Steuerrecht, *ÖStZ* 2006, S. 34 ff. und S. 58 ff.