



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

**„Der Gleichheitssatz der Europäischen Grundrechtecharta in
Anwendung auf das direkte Steuerrecht“**

Dissertation vorgelegt von Daniel Drescher

Erstgutachter: Prof. Dr. Hanno Kube

Zweitgutachter: Prof. Dr. Bernd Heuermann

Institut für Finanz- und Steuerrecht

Der Gleichheitssatz der Europäischen Grundrechtecharta in Anwendung auf das direkte Steuerrecht*

Ziel und Gegenstand der Arbeit sind die Systematisierung und anschließende Konturierung des allgemeinen Gleichheitssatzes in Art. 20 GrCh im Bereich des direkten Steuerrechts.

In einem ersten Schritt werden dazu zunächst das methodische Vorgehen und gedankliche Prämissen der Arbeit vorgestellt (1. Kapitel). Sodann werden der Anwendungsbereich der Grundrechtecharta und damit der des Gleichheitssatzes bestimmt sowie eine systematische Einordnung dessen in den Zusammenhang des übrigen Unionsrechts vorgenommen (2. Kapitel). Im Anschluss konzentriert sich die Arbeit auf den Gleichheitssatz selbst, um zunächst eine allgemeine Gleichheitsdogmatik herauszuarbeiten und sodann darauf aufbauend erste Maßgaben für die Anwendung des Gleichheitssatzes zu entwickeln (3. Kapitel). Im darauf folgenden Kapitel werden unterschiedliche Erkenntnisquellen, an die zur Konkretisierung des Gleichheitssatzes angeknüpft werden kann, herausgearbeitet und eine konkrete Prüfungsstruktur entwickelt (4. Kapitel). Abschließend werden die vorstehenden Ergebnisse in den Sachbereich des direkten Steuerrechts übersetzt (5. Kapitel).

1. Kapitel: Methodik

Die abstraktere Fassung und allgemeinere Zweckrichtung primärrechtlicher Normen erschwert deren Auslegung im Vergleich zu einfachgesetzlichen Normen. Dies gilt insbesondere für Art. 20 GrCh. Dennoch geht die Arbeit nicht von einer Sonderrolle des Primärrechts im Rahmen der Auslegung von Normen aus. Primärrechtliche Normen weisen keinen völlig eigenständigen Normcharakter auf, sodass grundsätzlich der allgemeine Auslegungskanon – Wortlaut, Systematik, Historie und Telos – herangezogen werden kann. Die Auslegung von Art. 20 GrCh im Konkreten erfolgt im Wesentlichen auf der Grundlage von systematischen Erwägungen.

Der systematischen Auslegung wird in der Charta in Art. 52 Abs. 2, 3, 4 und 6 GrCh normativ eine besondere Rolle eingeräumt. Bestimmend ist hier insbesondere das innere System der Unionsrechtsordnung. Der gemeinsamen Verfassungstradition auf der Grundlage eines wertenden Rechtsvergleichs kommt dagegen trotz normativer Verankerung in Art. 52 Abs. 4 GrCh nur subsidiäre Bedeutung zu. Sie ist als Erkenntnisquelle stets nur vor dem Hintergrund der bestehenden Kompetenzordnung zwischen Union und Mitgliedstaaten zu sehen und darf die Eigenständigkeit der Unionsrechtsordnung nicht unterlaufen.

2. Kapitel: Art. 20 GrCh – Anwendungsbereich, Systematik und Konkretisierungsansätze in Literatur und Rechtsprechung

Nach einem kurzen Überblick über die historische Entwicklung des allgemeinen Gleichheitssatzes auf Unionsebene wird zunächst der Anwendungsbereich der Grundrechtecharta umrissen. Im Anschluss wird der Gleichheitssatz in das System unterschiedlicher Grundrechts- und Gleichheitsvorgaben auf Unionsebene eingeordnet. Die Bestimmung des Anwendungsbereichs erfolgt im Wege einer Schwerpunktbetrachtung, die

* Diese Zusammenfassung beruht auf der Schriftfassung des Disputationsvortrages, der am 2. Oktober 2023 an der Juristischen Fakultät stattfand. Erscheinen wird die Arbeit in der Schriftenreihe „Steuerwissenschaftliche Schriften“, hrsg. von Prof. Dr. Lars P. Feld, Prof. Dr. Ekkehart Reimer und Prof. Dr. Christian Waldhoff (Baden-Baden: Nomos 2024).

insbesondere den Bereich der Richtlinienumsetzung sowie die im direkten Steuerrecht bedeutsame ERT-Rechtsprechung umfasst. In systematischer Hinsicht findet Art. 20 GrCh kein funktionales Äquivalent in den Verträgen, sodass Art. 52 Abs. 2 GrCh keine Bedeutung zukommt. Im Verhältnis zur EMRK ist Art. 20 GrCh zunächst unionsautonom auszulegen. Es fehlt bereits an einer mit dem Gleichheitssatz vergleichbaren Gewährleistung in der EMRK.

3. Kapitel: Der allgemeine Gleichheitssatz als normatives Gleichbehandlungsgebot

Die Arbeit unternimmt als wesentlichen ersten Konkretisierungsschritt des Gleichheitssatzes eine Bestimmung des grundlegenden Gleichheitsverständnisses. Art. 20 GrCh enthält keine bloß formal logische Vorgabe an den Gesetzgeber, nach der beim Eintritt einer bestimmten Bedingung stets eine bestimmte Rechtsfolge angeordnet werden muss. Dem Gesetzgeber wäre dann jede Diskriminierung in den Grenzen der speziellen Diskriminierungsverbote möglich. Auch kann Art. 20 GrCh nicht als Gebot zur Herstellung faktischer Gleichheit verstanden werden. Vielmehr ist ein normatives Gleichheitsverständnis zugrunde zu legen. Danach ist wertend zu bestimmen, welche Eigenschaften im Hinblick auf die angeordnete Rechtsfolge maßgeblich sind. Diese Wertungen sind von außen an den Gleichheitssatz heranzutragen.

Ein normatives Verständnis ist auch in der Unionsrechtsordnung angelegt, wenn Art. 20 GrCh Teil einer auf Gerechtigkeit zielenden Rechtsordnung ist. Art. 2 S. 2 EUV und Art. 3 Abs. 3 S. 4 EUV sprechen die Gerechtigkeit als Grundsatz des Unionsrechts ausdrücklich an. Regelmäßig wird die Gleichheit als wesentliches Element materieller Gerechtigkeit verstanden, sodass der allgemeine Gleichheitssatz als Instrument zur Verwirklichung dieses Gerechtigkeitsanliegens verstanden werden kann. Darauf verweist auch Art. 2 S. 2 EUV, der einen Bezug zwischen Gleichheit und Gerechtigkeit herstellt. Auch wenn der schillernde Begriff der Gerechtigkeit Definitionsschwierigkeiten aufwirft, so kann doch jedenfalls ein Verbot willkürlichen Handelns als Minimalkonsens angenommen werden. Ein normatives Gleichheitsverständnis gibt ferner auch die Menschenwürdegarantie in Art. 1 Abs. 1 GrCh vor. Sie fordert dazu auf, jeden als Gleichen wahrzunehmen, also auf jedes Individuum Rücksicht zu nehmen. Dies ist mit einem schematischen Gleichheitsverständnis schwer vereinbar. Der Gleichheitssatz selbst ist damit nicht vollends inhaltsleer, sondern gibt als Perspektive vor, das auf der Grundlage der Wahrnehmung jedes Einzelnen als Gleichen bestimmt werden muss, was wesentliche Eigenschaften im Hinblick auf die Gleichheit oder Ungleichheit zweier Personen sind.

Dieses normative Gleichheitsverständnis offenbart sich konkret in einem allgemeinen Vergleichsmaßstab, auf dessen Grundlage die wesentlichen Eigenschaften für den Vergleich zu bestimmen sind. Maßstab meint in diesem Zusammenhang nicht Art. 20 GrCh selbst als primärrechtlichen Maßstab, an dem Rechtsakte zu messen sind, sondern ein Konkretisierungsvehikel, das dabei hilft, Art. 20 GrCh in der konkreten Anwendung operationalisierbar zu machen. Dabei kommen diesem allgemeinen Vergleichsmaßstab gleich mehrere Funktionen zu. Er führt zu einem Rationalisierungsgewinn innerhalb der Prüfung und zwingt zur Vergegenwärtigung der jeweiligen Eigenarten und Gesetzlichkeiten des Falles. Zudem hilft er dabei, Willkür zu vermeiden und dient in seiner Funktion als allgemeiner – also wiederkehrender – Maßstab der Verwirklichung formaler Gerechtigkeit. Auch tritt er nach festgestellter Gleich- oder Ungleichbehandlung den für eine entsprechende Behandlung angeführten Gründen als Abwägungsgewicht entgegen.

Auch dem Unionsrecht ist die Prüfung ausgehend von einem allgemeinen Maßstab nicht fremd. Dies zeigt die Rechtsprechung des EuGH zum sekundärrechtlich fundierten Grundsatz der steuerlichen Neutralität in seiner Ausprägung der Wettbewerbsneutralität. Der Gedanke der formalen Gerechtigkeit kann für das Unionsrecht zudem dem Gebot einer

wertungswiderspruchsfreien Rechtsordnung ausgehend von einem Kohärenzgebot sowie den Grundsätzen des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit entnommen werden.

4. Kapitel: Normative Gleichheit als sachbereichsspezifische Gleichheit

Bei der Bestimmung dieses allgemeinen Maßstabs kann an primärrechtliche Wertungen, Bindungen aus dem Tatsächlichen und einfachgesetzliche Wertungen angeknüpft werden. Eine solche sachbereichsspezifische Gleichheit trägt auch der Konzeption der Rechtsordnung der Union Rechnung, die durch den Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung durch eine starke Fragmentierung geprägt ist.

Primärrechtliche Vorgaben werden aufgrund ihrer Wertungsoffenheit selten hinreichend konkrete Vorgaben an den Gleichheitssatz richten. Dies gilt im Wesentlichen auch für die Freiheitsrechte. Sie nehmen – anders als der Gleichheitssatz – das Verhältnis zwischen gewährleistetem Freiheitsraum und freiheitsbeschränkender Maßnahme in den Blick. Ein freiheitsbeschränkender Sachverhalt wird daher in der Regel unabhängig von Gleichheitserwägungen zu beurteilen sein. Der Gleichheitssatz ist daher insbesondere außerhalb der definitiv – d.h. auch nach erfolgloser Rechtfertigungsprüfung – gewährleisteten Freiheitsräume von Bedeutung. Ist im Rahmen einer Differenzierung nur auf der einen Seite des Vergleichspaares die Freiheitssphäre betroffen, ist dieser Umstand zu berücksichtigen. Befindet sich das Vergleichspaar insgesamt innerhalb eines Freiheitsraumes, ergeben sich daraus regelmäßig keine Anknüpfungspunkte für die Konkretisierung des Vergleichsmaßstabs. Werden daher etwa zwei Familien verglichen, ist der Schutz von Familien in Art. 7, 9 und 33 GrCh regelmäßig ohne Aussagewert im Hinblick auf den Vergleich. Anderes gilt, wenn nur auf der einen Seite eine Familie betroffen ist. Dann ist dieser besondere Schutz zu berücksichtigen. Die Freiheitsberechtigung als solche eignet sich ebenfalls nicht zur Konkretisierung des Maßstabs. Dieser wäre dann maximal weit und böte keinen Schutz vor absoluter Gleichheit.

Regelmäßig werden sich aber weder dem Primärrecht noch dem Tatsächlichen verbindliche Vorgaben entnehmen lassen. Ein verbleibendes Vakuum ist durch die Wertungen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers zu füllen. Die Berücksichtigung der gesetzgeberischen Wertung ist dabei auch dem Unionsrecht nicht fremd. Sie kann mit dem Kohärenzgebot und dem Grundsatz des Vertrauensschutzes begründet werden. Zudem berücksichtigt der EuGH in seiner Rechtsprechung im indirekten Steuerrecht mit dem Gebot der Wettbewerbsneutralität gesetzgeberische Wertungen bei der Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitssatzes. Auch das Beihilfeverbot in Art. 107 Abs. 1 AEUV legt dies nahe. Im Rahmen der Selektivitätsprüfung vergleicht der EuGH Begünstigte und nicht Begünstigte anhand der allgemeinen Steuerwürdigkeitsentscheidung innerhalb der betroffenen Steuerart. Diese Konkretisierung der Vergleichbarkeitsprüfung anhand der gesetzgeberischen Entscheidung ist nicht im Beihilfeverbot selbst angelegt und kann daher verallgemeinert werden.

Die Berücksichtigung der gesetzgeberischen Wertentscheidung legt eine Prüfung anhand eines Folgerichtigkeitsgebots nahe. Zwingend vorgegeben ist ein Folgerichtigkeitsgebot im Unionsrecht jedoch nicht. Es lässt sich aber auf der Grundlage des Kohärenzgebots, des Grundsatzes des Vertrauensschutzes und des Gebots formaler Gerechtigkeit begründen. Die Rechtsprechung gibt ein Folgerichtigkeitsgebot ebenfalls nicht vor, steht ihm allerdings auch nicht entgegen.

Für die Aufnahme von Folgerichtigkeitserwägungen in die Gleichheitsprüfung sprechen vor allem ganz praktische Gründe. Es hilft, die Prüfung zu strukturieren, und fördert damit

Transparenz und Nachvollziehbarkeit der Prüfung. Aus den gleichen Gründen überzeugt auch eine mit dem Folgerichtigkeitsgrundsatz einhergehende zweistufige Prüfung, die zunächst ein Maßstabsbildung und einen Abgleich des Sachverhalts mit diesem Maßstab verlangt und im Falle einer Abweichung eine Rechtfertigungsprüfung vorsieht. Im Rahmen derer sind dann Ziele und Zwecke einer Regelung auf der einen und der allgemeine Maßstab auf der anderen Seite einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zuzuführen. Es ist aber zu berücksichtigen, dass ein Folgerichtigkeitsgrundsatz selbst inhaltsleer bleibt und nicht über die normative Ausfüllung des Gleichheitssatzes hinausgeht. Auch bei Nichtanwendung eines Folgerichtigkeitsgebots führt die Gleichheitsprüfung zu keinem anderen Ergebnis. Wie auch immer die Gleichheitsprüfung strukturiert ist: Kern und Herausforderung einer Gleichheitsprüfung bleibt daher stets die normative Konkretisierung des Gleichheitssatzes.

Die zuvor geschilderten Ergebnisse sind auch mit der Rechtsprechungslinie des EuGH seit *Arcelor Atlantique et Lorraine* vereinbar oder sind durch sie gar angezeigt. Danach ist die Vergleichbarkeit „im Lichte des Ziels und des Zwecks der Gemeinschaftsmaßnahme, die die fragliche Unterscheidung einführt, zu bestimmen und zu beurteilen. Außerdem sind die Grundsätze und Ziele des Regelungsbereichs zu berücksichtigen, dem die in Rede sehende Maßnahme unterfällt“ (EuGH, EuGH, Rs. C-127/07, *Arcelor Atlatique et Lorraine*, ECLI:EU:C:2008:728, Rn. 26).

Diesem Ansatz liegt ein normatives Gleichheitsverständnis zugrunde. Außerdem bezieht der EuGH die gesetzgeberische Wertung mit ein, auch wenn er die Ziele und Zwecke der konkreten Maßnahme gegenüber den Zielen des Regelungsbereichs überbetont. Dadurch drohen zu weitgehende Freiheiten des Gesetzgebers, wenn er im Wesentlichen nur durch die Ziele der konkreten Maßnahme gebunden wird. Zudem lässt diese Formel die Bedeutung primärrechtlicher und tatsächlicher Vorgaben außen vor. Sie bleibt daher insgesamt noch defizitär.

5. Kapitel: Konkretisierung des Gleichheitssatzes im Sachbereich des Steuerrechts

Im letzten Schritt wird die gefundene Struktur in das Steuerrecht übersetzt. Zu klären ist, welchen Erkenntnisgewinn verschiedene Erkenntnisquellen für die Bildung eines allgemeinen Vergleichsmaßstabs im Bereich des direkten Steuerrechts zulassen. In Betracht kommen Vorgaben aus dem Tatsächlichen, primärrechtliche und sekundärrechtliche Wertungen und zudem nachgelagert mögliche Erkenntnisse auf der Grundlage einer gemeinsamen Verfassungstradition der Mitgliedstaaten.

Dem Tatsächlichen können für das Steuerrecht aufgrund seiner abstrakten Natur keine Vorgaben entnommen werden. Gleiches gilt für den allgemeinen Finanzierungszweck steuerlicher Normen.

Richtet sich der Blick sodann auf das Primärrecht muss man sich zunächst den klaren Kompetenzverbleib auf Ebene der Mitgliedstaaten und die Bedeutung mitgliedstaatlicher Steuersouveränität vergegenwärtigen. Dies zeigen insbesondere die in Betracht kommenden Kompetenzgrundlagen in Art. 115, 352, 116 und 311 AEUV, die es dem Unionsgesetzgeber nur in sehr engen Grenzen und unter hohen Anforderungen erlauben, im Bereich des direkten Steuerrechts rechtsetzend tätig zu werden. Dieser Umstand wurzelt in der hohen Bedeutung der Steuerhoheit für die mitgliedstaatliche Souveränität. Auch der EuGH respektiert in seiner Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten die Steuersouveränität und Steuerhoheit der Mitgliedstaaten über die Rechtfertigungsgründe der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse, der Bekämpfung von Missbrauch und Steuerflucht sowie der Kohärenz des nationalen Steuersystems.

Einen steuerrechtlichen Verteilungsmaßstab – insbesondere ein unionsautonomes Leistungsfähigkeitsprinzip – präsentiert das Primärrecht nicht. Art. 1 Abs. 1 und Art. 34 Abs. 3 GrCh erlauben zwar den Schluss auf ein garantiertes Existenzminimum, nicht jedoch auf einen Verteilungsmaßstab als solchen.

Ein unionsautonomes Leistungsfähigkeitsprinzip oder einen sonstigen Verteilungsmaßstab hat der EuGH auch in seiner Rechtsprechung – anders als teilweise vertreten – nicht entwickelt. Dies gilt insbesondere für die Rechtsprechung seit *Schumacker* bezogen auf das subjektive Nettoprinzip, *Gerritse* zum objektiven Nettoprinzip und die Rechtsprechung zu finalen Verlusten seit *Marks & Spencer*. Der EuGH kann bei der Anwendung der Grundfreiheiten eine Verpflichtung zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse oder finaler Verluste nicht unabhängig vom Recht des betroffenen Mitgliedstaates durchsetzen. Die Rechtsprechung reicht daher jeweils nur so weit, dass Gebietsfremde nach den gleichen Maßstäben wie Gebietsansässige behandelt werden müssen. Die betroffenen Elemente des Leistungsfähigkeitsprinzips wurzeln daher stets in der Rechtsordnung des betroffenen Mitgliedstaates und gerade nicht im Unionsrecht selbst. Dies ist vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Grundfreiheiten auch konsequent. Im Bereich des Steuerrechts beschränkt sich ihre Wirkmacht darauf, die nationale Steuersouveränität und die Neutralität des Binnenmarktes miteinander in Einklang zu bringen. Sie eignen sich ihrer Konzeption nach bereits nicht dazu, einen unionsautonomen Steuergerechtigkeitsmaßstab auch für Art. 20 GrCh zu begründen.

Da das Steuerrecht im Besonderen normgeprägt ist, kommt der gesetzgeberischen Wertentscheidung eine hohe Bedeutung zu. Hier hat der Unionsgesetzgeber mit der *Mutter-Tochter-Richtlinie*, der *Fusionsrichtlinie*, der *Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie* sowie der *ATAD-Richtlinien I und II* auf das materielle Steuerrecht eingewirkt. Diese Richtlinien verfolgen jedoch keinen originären Finanzierungszweck. Sie wirken nur sehr punktuell und erheben keinen Anspruch, ein zusammenhängendes System der Unternehmensbesteuerung zu schaffen. Vielmehr dient die Harmonisierung im Bereich des direkten Steuerrechts allein dazu, das Funktionieren des Binnenmarktes, die nationalen Steuereinnahmen und die nationale Steuerhoheit zu sichern. Dahinter steht die Erkenntnis, dass infolge schädlichen Steuerwettbewerbs ein Bedürfnis nach supranationaler Abstimmung neben die primärrechtliche Sicherung der nationalen Steuerhoheit tritt. Es verwundert daher nicht, dass die einzelnen Harmonisierungsakte keinen Rückschluss auf einen allgemeinen steuerrechtlichen Verteilungsmaßstab zulassen.

Zuletzt richtet sich der Blick daher auf eine mögliche gemeinsame Verfassungstradition, die nach vielen Stimmen in der Literatur einen Rückschluss auf ein unionsautonomes Leistungsfähigkeitsprinzip zulasse. Methodisch ist hier aber anzumerken, dass sich die Bedeutung eines wertenden Rechtsvergleichs abschwächt, je stärker sich der Rechtsanwender im Rahmen des Vergleichs auf eine wertende Auswahl der geeignetsten oder überzeugendsten Lösungen stützt. Eine solche in erheblichem Umfang wertende Auswahl ist für die Annahme eines Leistungsfähigkeitsprinzips als gemeinsame Verfassungstradition aber nötig.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist zwar in vielen, nicht jedoch in allen Mitgliedstaaten anerkannt. Auch ist es nicht immer verfassungsrechtlich fundiert. Zudem wird es in manchen Mitgliedstaaten restriktiver als in anderen angewandt. Im Übrigen fehlt es auch an einer einheitlichen inhaltlichen Konkretisierung. Gerade eine solche wäre aber nötig, da dem Leistungsfähigkeitsprinzip erst bei näherer Konkretisierung überhaupt ein Aussagegewicht zukommt. Andernfalls bliebe es bei einer schillernden Worthülse.

Die vorstehenden Ergebnisse stellen sich vor dem Hintergrund der klaren Kompetenzverteilung im direkten Steuerrecht als konsequent und folgerichtig dar. Es ist schwer vorstellbar, dass der EuGH ohne korrespondierende Kompetenz mittels eines

unionsautonomen Steuerverteilungsmaßstabs unabhängig von einem Binnenmarktbezug, denn diesen verlangt Art. 20 GrCh nicht, auf das nationale direkte Steuerrecht einwirken könnte.

Gegenwärtig ist daher kein unionsautonomer Verteilungsmaßstab, insbesondere kein unionsautonomes Leistungsfähigkeitsprinzip, zur Konkretisierung von Art. 20 GrCh zu erkennen.