

## DISKUSSIONEN

### Steuerrecht

#### „Grundrechtesschutz im Steuerrecht“

*Univ.-Prof. Dr. DDr.h.c. Michael Lang*

Meine sehr verehrten Damen und Herren, liebe Kolleginnen und Kollegen. Wir werden unsere Diskussionen so strukturieren, dass wir uns im ersten Teil primär mit dem Thema Grundrechtecharta und Europäische Menschenrechtskonvention beschäftigen und im zweiten Teil mit dem Gleichheitsgrundsatz. Zunächst mit allgemeinen Fragen zu Struktur- und Vergleichsbarkeitsprüfung, zweitens mit der Rechtfertigungsprüfung und Verhältnismäßigkeitsprüfung, dann speziell mit der Rückwirkungsproblematik, die ja in Österreich auch als gleichheitsrechtliches Thema gesehen wird und uns anschließend zunächst der Eigentums- und Erwerbsfreiheit widmen und dann dem Datenschutz. Ich darf Ihnen die Vortragenden vorstellen: Frau Prof. *Ehrke* ist Steuerrechtsprofessorin an der Universität Graz. Das Gutachten kommt von Prof. *Rust* und Dr. *Blum*. Prof. *Rust* ist mittlerweile schon vier Jahre lang Professor an der WU. Dr. *Blum* hat promoviert und habilitiert gerade an der WU. Prof. *Lepsius* war die letzten Jahre Professor in Bayreuth, 2017 hat er den Ruf an die Universität Münster angenommen und gehört zu den ausgewiesenen deutschen Staatsrechtslehrern. Weiters darf ich Prof. *Holoubek* begrüßen, der Verfassungsrecht und andere Bereiche des öffentlichen Rechts abdeckt. Weiters begrüße ich Prof. *Nikolaus Zorn*, in Doppelfunktion Richter und Wissenschaftler, Höchstrichter, Senatspräsident des Verwaltungsgerichts und gleichzeitig habilitiert und Professor an der Universität Innsbruck, und schließlich Prof. *Claus Staringer*, der einerseits Professor für Steuerrecht an der WU und andererseits in der Praxis tätig ist. Last but not least freue ich mich über die Mitwirkung von Frau Hofrätin *Lachmayer*, die Hofrätin des Verwaltungsgerichtshofs ist. Der erste Themenbereich behandelt die Grundrechtecharta und die Europäische Menschenrechtskonvention und ich bitte die Gutachter, uns ihren Input zu geben.

*Univ.-Prof. Dr. Alexander Rust, LL.M.*

Vielen herzlichen Dank. Wir haben unsere Vorträge so aufgeteilt, dass Herr Dr. *Blum* den zweiten Teil und ich werde den ersten Teil vorstellen werde. Lassen Sie uns mit dem ersten Thema „Grundrechtecharta Europäische Menschenrechtskonvention“ beginnen. Vielleicht nur kurz ein paar Worte zur Europäischen Menschenrechtskonvention: Hier in Österreich steht die EMRK im Verfassungsrang, das bedeutet nationale Steuergesetze sind auch an den Vorschriften der Europäischen Menschen-

rechtskonvention zu messen. Dies ist insbesondere dann relevant, wenn der Standard der Menschenrechtskonvention über denjenigen der nationalen Grundrechte hinausgeht.

Jetzt kommen wir aber zur eigentlichen Problematik, nämlich dem Anwendungsbereich der Grundrechtecharta. Lesen wir uns den Art 51 Abs 1 der Grundrechtecharta einmal durch. Für wen gilt eigentlich die Grundrechtecharta, wer hat die Grundrechtecharta zu beachten? Zum einen die Organe der Union. Wenn Richtlinien und Verordnungen erlassen werden, dann haben die Organe der Union die Grundrechtecharta zu beachten. Sie gilt aber auch für die Mitgliedstaaten bei der Durchführung des Rechts der Union. Die Bedeutung des Begriffes „Durchführung des Rechts der Union“ ist bislang noch nicht vollständig geklärt. Unstreitig wird das Recht der Union beim unmittelbaren Vollzug von Verordnungen durchgeführt. Wenn die Mitgliedstaaten Verordnungen anzuwenden haben, dann sind die Grundrechte der Grundrechtecharta zu beachten. Ebenso ist auch der mittelbare Vollzug als „Durchführung des Rechts der Union“ anzusehen. Setzt etwa der Gesetzgeber eine Richtlinie um und wird daraufhin dieser Umsetzungsakt von der Verwaltung angewandt, so spricht man von mittelbarem Vollzug. Darüber hinaus ist allerdings strittig, was „Durchführung des Rechts der Union“ nun tatsächlich bedeutet. Nach Auffassung des Europäischen Gerichtshofs liegt eine „Durchführung des Rechts der Union“ immer dann vor, wenn ein Sachverhalt in den Anwendungsbereich der Grundrechte oder insgesamt des Unionsrechts fällt; das bedeutet, dass der Sachverhalt vom Geltungsbereich des Unionsrechtes erfasst ist. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die Grundrechtecharta nicht zur Anwendung kommt, wenn der Sachverhalt nicht vom Geltungsbereich des Unionsrechtes erfasst ist. Dabei bleibt die Fragestellung allerdings offen, wann denn nun der Anwendungsbereich des Unionsrechtes eröffnet ist. Erst kürzlich hat der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache *Åkerberg Fransson* die Durchführung des Unionsrechtes näher beschrieben. Dort ging es um ein Strafverfahren in Schweden. Herr *Åkerberg Fransson* hatte Umsatzsteuer hinterzogen und ihm wurde zunächst eine Verwaltungsstrafe auferlegt. Danach sollte ein Strafverfahren begonnen werden und das schwedische Strafgericht legte nun dem Europäischen Gerichtshof die Frage vor, ob diese doppelte Bestrafung nicht gegen den Grundsatz *ne bis in idem* – der auch in der Grundrechtecharta enthalten ist – verstößt. Um den *ne bis in idem*-Grundsatz anwenden zu können, musste aber erst einmal die Grundrechtecharta Anwendung finden. Es ging also um hinterzogene Umsatzsteuer und die strafrechtlichen Vorschriften, die den Umsatzsteuerhinterziehung ahndeten, waren nicht im Umsatzsteuergesetz geregelt, sondern im Strafgesetzbuch. Es stellte sich nun die Frage, ob die Anwendung des nationalen Strafrechts tatsächlich Umsetzung von Unionsrecht darstellt. Der Europäische Gerichtshof hat diese Frage aus mehreren Gründen bejaht. Zum einen ging es ja im weiteren Sinne um die Umsetzung der Umsatzsteuer-Richtlinie. Es wurde Umsatzsteuer hinterzogen, es bestanden daher Bezüge zum Umsatzsteuerrecht. Des Weiteren trägt die Umsatzsteuer-Richtlinie den Mitgliedstaaten die Verpflichtung auf, den Umsatzsteuerbetrug einzudämmen. Der nationale Gesetzgeber hat also den Auftrag, strafrechtliche Vorschriften zu schaffen, um Umsatzsteuerbetrug zu verhindern. Ein weiteres wichtiges Argument für den Europäischen Gerichtshof bestand darin, dass die Umsatzsteuer einen Teil der Ge-

meinschaftssteuern darstellt, also die Europäische Union ein finanzielles Interesse daran hat, dass Umsatzsteuern erhoben werden, weil ein Teil des Umsatzsteuer-Aufkommens auch in den Haushalt der EU eingeht. Auf Grund dieser drei Argumente kam der Europäische Gerichtshof zu dem Schluss, dass es sich, hier noch um Durchführung des Unionsrechts handelt. Daher kam der Grundsatz *ne bis in idem* zum Tragen. Welche Auswirkungen hat dieses Urteil? Zum einen handelt es sich immer dann um „Durchführung des Unionsrechts“, wenn Richtlinien umgesetzt werden. Nach *Åkerberg Fransson* ist aber auch dann von einer „Durchführung des Unionsrechts“ auszugehen, wenn der Sachverhalt im weiteren Sinne etwas mit der Umsetzung einer Richtlinie zu tun hat. Wahrscheinlich kommt die Grundrechtecharta auch immer dann zur Anwendung, wenn es sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten handelt, also, wenn eine der Grundfreiheiten – Niederlassungsfreiheit, Kapitalverkehrsfreiheit, Arbeitnehmerfreizügigkeit, Warenverkehrsfreiheit – anwendbar ist. Bereits nach der alten ERT-Rechtsprechung, die vor dem Erlass der Grundrechtecharta entwickelt wurde, waren die Rechtfertigungsgründe für Eingriffe in die Grundfreiheiten im Lichte der Grundrechte auszulegen. Aber man wird wohl auch noch einen Schritt weitergehen und sagen können: Immer dann, wenn es sich um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt handelt, in dem die Grundfreiheiten zur Anwendung kommen, auch dann kann eine nationale Maßnahme nicht nur gegen die Grundfreiheiten, sondern auch gegen die Grundrechte der Grundrechtecharta verstoßen.

Was bedeutet das nun für uns? Wann ist die Grundrechtecharta anzuwenden, wann die Europäische Menschenrechtskonvention, wann die nationalen Grundrechte des nationalen Verfassungsrechtes? Zum einen bedeutet dies auf Grund des Vorrangs des EU-Rechtes, dass wenn das EU-Recht zwingende Vorgaben für die Umsetzung nationaler Normen macht, wenn also kein Umsetzungsspielraum mehr besteht, dann können diese Normen nicht mehr am Maßstab der nationalen Grundrechte gemessen werden. Warum ist dies der Fall? Weil auf Grund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes selbst eine Richtlinie, selbst eine Entscheidung Vorrang vor nationalem Verfassungsrecht hat. Von daher kann also das nationale Gesetz, das zwingende Vorgaben umsetzt, nicht mehr am Maßstab des nationalen Verfassungsrechtes gemessen werden. Umgekehrt heißt dies aber, dass soweit Spielräume bestehen, soweit der Gesetzgeber also über die Vorgaben des EU-Rechtes hinausgeht, auch da handelt es sich zwar noch um Umsetzung von Unionsrecht, sodass die Grundrechtecharta weiterhin zur Anwendung kommt, gleichzeitig – soweit also das nationale Recht über die Vorgaben des EU-Rechtes hinausgeht – auch die nationalen Grundrechte zum Tragen kommen. Man spricht hier vom Grundsatz der doppelten Bindung, dh der Gesetzgeber ist bei Umsetzungsspielräumen zum einen an die Grundrechtecharta, zum anderen aber auch an die Menschenrechtskonvention und nationales Verfassungsrecht gebunden. Der Verfassungsgerichtshof hat dies so schön ausgeführt und gesagt, dass der Gesetzgeber bei der Ausführung von Gemeinschaftsrecht jedenfalls insoweit an bundesverfassungsgesetzliche Vorgaben gebunden bleibt, als eine Umsetzung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben durch diese nicht inhibiert wird. Ja was heißt das? Soweit Umsetzungsspielräume bestehen, sind daher die Grundrechte der Grundrechtecharta und des nationalen Verfassungsrechtes

zu beachten. Gerade im Steuerrecht gibt es bei der Umsetzung der Richtlinien einige Spielräume. Die Mutter-Tochter-Richtlinie überlässt dem Gesetzgeber in Art 4 beispielsweise die Wahl zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode, des Weiteren kann für die Mindestbeteiligungsschwelle auf Stimmrechte oder auf Anteile am Kapital abgestellt werden. Auch die Anti Tax Avoidance-Richtlinie überlässt dem Gesetzgeber große Umsetzungsspielräume. Nach Art 3 der Richtlinie handelt es sich nur um einen Mindeststandard, darüber hinaus kann der nationale Gesetzgeber viel strenger sein. Wenn also die Richtlinie über die Mindestvorgaben hinaus strenger umgesetzt wird, dann ist das einer der Bereiche, wo sowohl die Grundrechtecharta, die Menschenrechtskonvention als auch nationale Grundrechte zur Anwendung kommen. Es lassen sich auch weitere Fälle denken, selbst dann, wenn es sich um zwingende Vorgaben der Richtlinie handelt. Soweit die Richtlinie umgesetzt wird, ist nur die Richtlinie zu beachten und damit die Grundrechtecharta. Allerdings lässt eine Richtlinie ja auf Grund des Anwendungsbereiches auch immer Freiräume und der nationale Gesetzgeber kann auch über den Anwendungsbereich der Richtlinie hinausgehen. Grundsätzlich werden auch nationale Sachverhalte in einer Richtlinie nicht geregelt und dann kann es beispielsweise aus Gleichheitsgesichtspunkten notwendig werden, dass der nationale Sachverhalt oder der grenzüberschreitende Sachverhalt mit Drittlandsbezug ähnlich geregelt wird wie der EU-Bezug. Also auch hier bei den nicht geregelten Teilen der Richtlinie kann es zur Anwendung der Grundrechte kommen; die Nichtregelung eines Sachverhaltes kann einen Gleichheitsverstoß darstellen.

Wie sind die Grundrechte, die Menschenrechtskonvention und die Grundrechtecharta nun geltend zu machen? Was gilt für das Bundesfinanzgericht, was für den Verwaltungsgerichtshof? Prüfungsmaßstab beim Verfassungsgerichtshof ist grundsätzlich das Bundesverfassungsgesetz, das Staatsgrundgesetz und die Europäische Menschenrechtskonvention. Seit dem Erkenntnis vom 14. März 2012 können auch die von der Grundrechtecharta garantierten Rechte vor dem Verfassungsgerichtshof als verfassungsgesetzlich gewährleistete Rechte geltend gemacht werden. Dies jedenfalls dann, wenn die betreffende Garantie der Grundrechtecharta in ihrer Formulierung und Bestimmtheit verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten der österreichischen Bundesverfassung gleicht. Was waren die Gründe für die Ausweitung des Prüfungsmaßstabes? Zum sprach für die Ausweitung der Zentralisierungsgedanke: möglichst alle Normen sollen an einer Stelle zentral geprüft werden, also alle Maßstäbe sollten zur Anwendung kommen. Des Weiteren sprach für die Ausweitung die Bereinigungspflicht aus dem EU-Recht. Wenn eine Norm gegen die Grundrechtecharta und damit gegen EU-Recht, kann zwar die Behörde das nationale Recht unangewandt lassen, der Gesetzgeber – oder alle anderen Stellen, die diese Möglichkeit auch haben – ist dazu verpflichtet, die dem Unionsrecht widersprechende Norm aufzuheben. Drittes Argument ist der Äquivalenzgrundsatz. Klagen, die das Unionsrecht betreffen, dürfen nicht schlechter behandelt werden als Klagen, die nationales Verfassungsrecht betreffen. Von daher sollte auch bei einer Klage, die Unionsrecht betrifft, die Möglichkeit einer Überprüfung am Maßstab der Grundrechtecharta möglich sein. Was bedeutet das nun konkret? Und damit komme ich zum Schluss. Wenn beispielsweise das Bundesfinanzgericht oder der Verwaltungsgerichtshof

Zweifel oder die Überzeugung haben, dass eine nationale Norm nicht mit den nationalen Grundrechten vereinbar ist, dann besagt Art 89 des Bundes-Verfassungsgesetzes, dass die Gerichte nicht selbst entscheiden können, die Norm nicht selbst unangewandt lassen können, sondern eine Vorlage zum Verfassungsgerichtshof notwendig ist. Das ist die Sichtweise des nationalen Verfassungsrechts. Was passiert, wenn das Bundesfinanzgericht oder der Verwaltungsgerichtshof davon überzeugt ist, dass die Norm gegen die Grundrechtecharta verstößt? Dann ist keine Vorlage notwendig. Dann können die Gerichte selbst entscheiden und die nationale Norm einfach unangewandt lassen. Eine Vorlagewäre dann auch gar nicht mehr möglich, weil wegen der Präjudizialität es an einer zu überprüfenden Norm fehlt. Drittens könnte das Bundesfinanzgericht oder der Verwaltungsgerichtshof nur Zweifel daran haben, ob die nationale Norm gegen die Grundrechtecharta verstößt. In diesem Fall haben die Gerichte zwei Möglichkeiten: zum einen können sie die Rechtsfrage nach Art 267 dem Europäischen Gerichtshof vorlegen – und das hat der Gerichtshof in der Rechtssache *Meloni* auch noch einmal betont – diese Möglichkeit darf dem nationalen Gericht nicht genommen werden. Neben der Vorlagemöglichkeit zum Europäischen Gerichtshof gibt es seit dem neuen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs nun auch die Möglichkeit, die Rechtssache dem Verfassungsgerichtshof vorzulegen, der dann auch über die Vereinbarkeit mit der Grundrechtecharta entscheiden wird. Herzlichen Dank.

*Prof. Dr. Oliver Lepsius, LL.M.*

Zunächst darf ich um Verständnis dafür bitten, dass ich kein Steuerrechtler bin. Aber womöglich hat man mich genau deswegen eingeladen. Ich bin Verfassungsrechtler, Verfassungstheoretiker, beobachte also die steuerrechtlichen Auswirkungen auf Verfassungsrecht und Verfassungstheorie mit einer steuerrechtlichen Grundsympathie, aber eigentlich mit Kriterien, die nicht selbst aus dem Steuerrecht stammen. Die unterschiedlichen Steuerarten lösen je für sich spezifische verfassungsrechtliche Probleme aus. In aller Regel stellen wir uns als Grundmuster das Einkommensteuerrecht vor, aber schon wenn es um Umsatzsteuer geht, mag bei der Gleichheitsprüfung alles ganz anders aussehen. Es ist daher schwer, generelle Aussagen über verfassungsrechtliche Fragen im Steuerrecht zu treffen. Die Situation wird durch die Europäisierung zusätzlich verkompliziert: Durch die Europäisierung des Grundrechtsschutzes erweitern sich die Möglichkeiten zur Überprüfung von Gesetzen. Wir praktizieren den nationalen Rechtsschutz, wir kennen den Rechtsschutz vor dem Unionsrecht und wir haben den europäischen Menschenrechtsschutz, der in Österreich mit dem nationalen Rechtsschutz überlappt. Das heißt, im Grundrechtsschutz agieren drei Gerichte: ein nationales, ein völkerrechtliches und das supranationale. Diese Gerichte sind natürlich auch zueinander als Wettbewerber zu begreifen. Man darf also nicht davon ausgehen, dass sie gemeinsam an einem Strang ziehen, und dass es einen harmonischen Standard bei der grundrechtlichen Überprüfung von Gesetzen gäbe. Das folgt aus der institutionellen Rationalität von Gerichtshöfen: Gerichtshöfe haben ein Interesse an der Abgrenzung ihrer Zuständigkeiten und der Bewahrung ihrer Eigenständigkeit und Unabhängigkeit. Man darf also nicht davon ausgehen, dass die Bereitschaft beim EuGH zu groß ist, Grundwertungen des EGMR zu übernehmen.

Aus Sicht des EuGH wäre das strategisch unklug, weil man sich dann längerfristig an die Rechtsprechung eines anderen Gerichtes binden würde. Warum sollte man das tun? Zumal der EGMR einen anderen Geltungsraum hat, 47 Staaten versus 28, und als Völkerrechtsgerichtshof ja auch demokratiepolitische Entwicklungsziele des Europarats zu verfolgen hat. Solche Ziele sind natürlich ganz andere, als jene des EuGH, der an der einheitlichen Durchsetzung des Europarechts arbeitet. Gerichtshöfe, die unterschiedliche Funktionen haben, fühlen sich unterschiedlichen Zielen verpflichtet. Die multinationale Zusammensetzung sowie die unterschiedlichen Sozialisationshintergründe der Richter vertiefen die Unterschiede. Nationale Gerichte bilden homogene Spruchkörper; der EGMR kann das bei 47 Richtern und rollierender Zusammensetzung nicht leisten. Wenn wir über Grundrechtsschutz im Steuerrecht sprechen, müssen wir auch über die Unterschiedlichkeit der Gerichtshöfe sprechen. Man sollte die Rechtsprechung nicht unter der Prämisse betrachten, dass sie arbeitsteilig an einem harmonischen oder einheitlichen Grundrechtsschutz arbeitet. Die jeweiligen Normtexte sind anders, die Rechtfertigung der Gerichtshöfe ist anders (supranational, völkerrechtlich, verfassungsrechtlich), die Zusammensetzung der Gerichtshöfe und die Art und Weise wie sie Entscheidungen treffen ist anders (Kammerzusammensetzung, rollierendes System in Straßburg; relative Stabilität der Spruchkörper bei nationalen Gerichtshöfen). Richtersoziologische, verfassungstextliche und rechtspolitische Gründe legen es also nahe, erst einmal von einer Disharmonie des Grundrechtsschutzes auszugehen und nicht von einer Harmonie. Das heißt nicht, dass die Unterschiede zu groß sein werden, aber man sollte sozusagen die Perspektive prinzipiell so fassen, dass man nicht von der Einheitlichkeit der Rechtsprechung ausgeht, sondern in Rechnung stellt, dass die Gerichtshöfe peinlich darauf bedacht sind, die Unabhängigkeit ihrer Rechtsprechung zu wahren.

Ein Beispiel, in dem dieses virulent wird, ist das von Herrn *Rust* schon hervorgehobene Erkenntnis *Åkerberg Fransson* des EuGH, eine Entscheidung die man im deutschsprachigen Raum, das gilt für die Bundesrepublik Deutschland ähnlich wie für die Bundesrepublik Österreich, als Leitentscheidung für die Anwendung der Art 51 Abs 1 und 2 Grundrechtecharta bewertet. Ich wäre zurückhaltender. Die erste Auffälligkeit: Sprechen sie in Frankreich über diese Entscheidung, dann wird sie von den französischen Kolleginnen und Kollegen nicht als Leitentscheidung für die Reichweite der Anwendung der Grundrechtecharta nach Art 51 Abs 1 angesehen, sondern *Åkerberg Fransson* gilt als eine *Ne bis in idem*-Entscheidung. Die Rechtsprechungs- und Rechtswissenschaftskulturen begreifen dieses Erkenntnis des EuGH entweder als eine sektorale Entscheidung zu Art 50 Grundrechtecharta (*ne bis in idem*), so in Frankreich, oder als eine Leitentscheidung im Hinblick auf die Anwendung der Grundrechtecharta als solche, wie es im deutschsprachigen Raum getan wird. Es war ganz richtig, dass das Gutachten von Herrn *Rust* diese Entscheidung in den Mittelpunkt stellt. Das ist unsere Wahrnehmung, aber das ist nicht notwendig die europäische Wahrnehmung. Wenn man Richter des EuGH dazu befragte, was sie eigentlich entschieden, als sie *Åkerberg Fransson* entschieden, würden sie sich dann eher die französische oder die deutsch-österreichische Lesart der Entscheidung zu eigen machen? Also die fallbezogene Perspektive einnehmen oder eine großflächig auslegende? Meine Beobachtung wäre, dass wir im deutschsprachigen Raum

die Rechtsfolgen von *Åkerberg Fransson* tendenziell übertreiben, weil wir gewöhnt sind, Entscheidungen von Höchstgerichten primär als Normauslegung zu verstehen. Wir denken latent, das Gericht hat nicht einen Fall entschieden, sondern eine Norm ausgelegt und die hat es letztverbindlich ausgelegt. Deswegen neigen wir dazu, eine Entscheidung des EuGH, die eigentlich einen sehr speziellen Fall entschied, zu einer generellen Auslegung umzuinterpretieren, die Art 51 Abs 1 Grundrechtecharta galt.

Ich bin mir nicht sicher, ob das der richtige Umgang mit der europäischen Rechtsprechung ist. Es gibt nämlich auch alternative Lesarten der *Åkerberg Fransson*-Entscheidung. Ich gebe Ihnen einige mit. Es wurde schon gesagt, dass es sich um einen schwedischen, umsatzsteuerrechtlichen Fall handelt, in dem eine Verwaltungsstrafe mit einer Bestrafung kollidierte, so dass der Grundsatz *ne bis in idem* in Frage stand. Das schwedische Verfassungsrecht kennt aber kein Verbot von *ne bis in idem*. Es gibt in Schweden auch keine Verfassung, sondern ein Kongressgesetz und ein Staatsgrundgesetz, in dem auch die Meinungsfreiheit geregelt wird, aber eine Vollverfassung haben die Schweden nicht und sie kennen deswegen natürlich auch kein Verfassungsgericht. Es gibt folglich keine Möglichkeit, eine Frage wie die Verfassungsmäßigkeit der Doppelbestrafung innerhalb des schwedischen Gerichtssystems selber zu thematisieren. Das erklärt, dass die Schweden erst einmal ein Eigeninteresse haben, dank der Grundrechtecharta überhaupt auf einen Text zurückgreifen zu können, der *ne bis in idem* a) formuliert und b) über Art 267 AEUV auch einen Rechtsweg, nämlich die Vorlage an den EuGH, eröffnet. Das Europarecht bietet hier aus der schwedischen Perspektive einen Gewinn an Rechtsschutz. Während wir aus der deutsch-österreichischen Sicht das Erkenntnis umgekehrt als eine latente Einengung des bei uns sowieso schon vorhandenen Grundrechtsschutzes verstehen, kann man das in Schweden als Erweiterung des Grundrechtsschutzes ansehen. Das heißt, es gibt in Schweden ein Eigeninteresse, den Fall nach Luxemburg zu bringen, weil man national keine Abhilfe schaffen könnte. Es sind ja die schwedischen Gerichte selbst, die ein Problem haben mit der Doppelbestrafung. Und jetzt versetzen wir uns in die Lage des EuGH: Soll der EuGH diesen Fall zurückweisen? Soll er sozusagen das schwedische Rechtsschutzbegehren vor den Kopf stoßen und das im Jahr eins oder zwei der Anwendbarkeit der Grundrechtecharta? Soll er also ein Signal setzen, das europaweit besagt, die Grundrechtecharta wird nur bei wirklich relevanter Umsetzung des Unionsrechts angewendet? Wäre das ein auch rechtspolitisch angemessenes Signal des EuGH gewesen, um der Grundrechtecharta als politisch gewolltem europäischen Grundrechtsstandard Geltung zu verschaffen? Ich glaube nicht. Wenn wir aber davon ausgehen, dass die Schweden ein Interesse haben, a) den Fall nach Luxemburg zu bringen und b), dass Luxemburg ein Interesse hat, den Fall zu entscheiden, dann sollten wir c) die aus diesen beiden Interessenslagen folgende Begründung, die jetzt mit der Anwendbarkeit der Charta mit dem luftigen Zusammenhang zwischen Umsatzsteuerrecht und Vollzug des Unionsrecht konstruiert, dann sollten wir die Begründung nicht zu wörtlich nehmen. Ich würde daher dazu raten, *Åkerberg Fransson* als einen ersten Schritt bei der weiteren Klärung des Anwendungsbereichs dieser Grundrechtecharta nach Art 51 Abs 1 und 2 zu verstehen und nicht als das letzte Wort. Es ist ein schwedischer Fall, es ist ein Fall, der *ne bis in idem* betrifft. Das diesem Fall zugrundeliegende Problem könnte in Deutschland

jedenfalls nicht auftreten. Die Entscheidung behandelt überdies eine neue Funktion der Grundrechtecharta, nämlich einen substituierenden Grundrechtsschutzes zu gewährleisten in einem Land, das ihn nicht kennt. Dafür ist die Grundrechtecharta ja auch gemacht worden. Diese Substitutionsfunktion greift der EuGH auf. Das müssen wir nicht in einem vorausseilenden übergriffigen Gehorsam mitmachen, sondern wir müssen diese Entscheidung kontextualisieren, auf das tatsächlich Entscheidene hin interpretieren, und deswegen würde ich zu einer gewissen Zurückhaltung und Distanz raten. Das Bundesverfassungsgericht – im Gutachten wird das ja auch genannt – ist sogleich alarmiert bei der erstbesten Gelegenheit dem EuGH entgegengetreten (im Urteil zur Antiterrordatei) und hat Luxemburg ultra vires vorgeworfen, also gleich die schärfste Waffe im interjudiziellen Diskurs gezogen. Das war vielleicht institutionell nicht verkehrt, aber materiellrechtlich ist es in der Sache übertrieben gewesen. Die Luxemburger Entscheidung lässt jedenfalls andere Interpretationen zu und insofern sollte man sich erst einmal zurückhaltender auf die weitere Entwicklung einstellen, denn letztlich hat der EuGH ja auch kein Interesse an einer Überprüfung des gesamten nationalen Rechts, zumal des Steuerrechts. Dazu hat er weder die Zeit noch die institutionelle Ausstattung. Die Ressource Rechtsprechung ist ja auch in Luxemburg begrenzt. Wenn zu viel vorgelegt wird, dann wird der EuGH natürlich seine Zugangskriterien verschärfen. Man denke an die Keck-Rechtsprechung bei den Grundfreiheiten. Man sollte also bei der Interpretation der Entscheidung fragen: Wie viel will und kann der EuGH zur Grundrechtecharta entscheiden? Für welche Mitgliedsstaaten ist eine Entscheidung vielleicht besonders wichtig, für welche eher weniger? Das steuern ja auch die Länder mit ihren Vorlagen. In welchen Ländern wollen wir vielleicht auch eine etwas schärfere Kontrolle? Bekanntlich gibt es Mitgliedstaaten der Europäischen Union, bei denen wir Deutsche und Österreicher ein Interesse haben, dass die rechtsstaatlichen und grundrechtlichen Standards durch den EuGH intensiver überprüft werden. Also gibt es ein Interesse – ich formuliere das jetzt ganz offen – an Doppelstandards. Solche grundrechtlichen Doppelstandards kann der EuGH nicht aussprechen. Das geht natürlich nicht vor dem Hintergrund der einheitlichen Durchsetzung des Unionsrechts. Aber es gibt Mitgliedsstaaten, in denen ein anderes grundrechtliches Schutzniveau herrscht und in denen der EuGH auch eine Intensivierung des Grundrechtsschutzes vornehmen soll und wird; und es gibt Mitgliedsstaaten, in denen die Notwendigkeit dazu nicht besteht, und ich denke, dass sich der EuGH in diesen Ländern auch stärker zurückhalten wird. Das aber sollten wir in der Wissenschaft berücksichtigen, indem wir Entscheidungen kontextualisieren und auf die jeweiligen institutionellen Bedürfnisse hin befragen und nicht zu vorschnell eine europäische Harmonisierung des Grundrechte-Standards ausrufen.

*Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer*

Vielen herzlichen Dank. Ich bin ein geborener Steuerrechtler und bekenne mich dazu, dass eine Veranstaltung wie diese – speziell das Thema Grundrechtecharta/Menschenrechtskonvention – jemand wie mich in Unruhe versetzt. Mir geht es ein wenig wie dem Schüler, der in seiner Schulzeit ein bestimmtes Fach geschwänzt und damit eine lebenslange Lücke aufgerissen hat. Wenn ich daher heute gestehe, mich im Studium mit den Menschenrechten nicht genauso intensiv wie mit anderen Din-



gen beschäftigt zu haben, dann hat mich dieses Versäumnis heute eingeholt. Das ist aber nicht nur dem Thema des Juristentags geschuldet, sondern in Wahrheit ist es eine der großen Bewegungen im Steuerrecht unserer Zeit, dass die Europäische Union als Gesetzgeber im Steuerrecht „erwacht“. Gerade in den letzten Jahren gibt es immer mehr Rechtsakte der Union im Bereich Steuern. Bei diesen Akten Europäischen Rechts müssen wir über den Anwendungsbereich der Grundrechtecharta gar nicht mehr diskutieren. Es gibt bereits heute dafür wichtige Beispiele, die Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) hat Alexander Rust schon genannt. Ganz massiv ist die EU zum Beispiel beim Thema Informationsaustausch aktiv, der heute nicht mehr bloß die klassische Amtshilfe umfasst. Da geht es auch um so präzise Themen wie Country by Country Reporting oder Mandatory Disclosure, also Anzeigepflicht für Steuergestaltungen. Das sind Dinge, die gerade im Entstehen sind. Wenn man in die Zukunft blickt, dann hat die Europäische Union aber noch ganz andere Dinge vor. Man denke nur an die gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (CCCTB) oder die Digital Services Tax oder Ideen wie die Digitale Betriebsstätte. Die Liste wird beinahe monatlich länger. All diese Themen, aktuelle und zukünftige, werden zukünftig am Grundrechtsschutz der Grundrechtecharta gemessen werden müssen. Da wird es viele Fragen geben. Nur ein ganz plakatives Beispiel: Bei der CCCTB liegt die Frage auf der Hand, warum sie eigentlich steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften für Unternehmen mit mehr als EUR 750 Millionen Jahresumsatz ganz anders gestalten soll als für kleinere Unternehmen. Das ist letztlich ein Sondersteuerrecht für Großkonzerne. Warum ist das so? Noch ein anderes Beispiel: Bei der von der EU vorgeschlagenen Digital Services Tax ist, ohne auf Details einzugehen, unter anderem die Onlinewerbung mit einem Steuersatz von 3% belegt. In Österreich gibt es eine Werbeabgabe auf die klassische Printwerbung mit einem Steuersatz von 5%. Wie kann das eigentlich nebeneinander funktionieren mit unterschiedlichen Sätzen? All das sind mögliche Gleichheitsthemen der Zukunft. Oder die sogenannte digitale Betriebsstätte: Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission folgt für die Zuteilung von Besteuerungsrechten in Zusammenhang mit digitalen Leistungen ganz anderen Regeln als für nicht digitale Leistungen, was zwangsläufig zu Gleichheitsfragen führen muss. Es liegen aber auch schon heute ganz konkrete Gleichheitsthemen am Tisch: Vor dem deutschen Bundesverfassungsgericht ist ein Verfahren zur Zinsschranke anhängig (für die Nichtsteuerrechtler: die Zinsschranke, ist eine Abzugsbeschränkung für Zinsen, die stark vereinfacht gesagt einfach deshalb vorgesehen ist, weil Zinsen eben halt nicht vollständig abzugsfähig sein sollen). Diese Regelung gibt es in Deutschland schon seit Jahren. Vor dem Bundesverfassungsgericht ist die Frage anhängig gemacht worden, ob diese Verletzung des Nettoprinzip in die Verfassungssphäre hineinreicht. Es weiß zwar heute niemand, ob dieses Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht nach der Europäisierung der Zinsschranke durch die ATAD, es besteht ja sehr bald ein europäisches Gebot diese Zinsschranke vorzusehen, dann überhaupt noch zu Ende geführt werden kann, weil der nationale Gesetzgeber ja dann unionsrechtlich zur Einführung einer Zinsschranke verpflichtet ist. Aber damit liegt die nächste Frage auf der Hand: Ist das dann nicht ein Thema für die Grundrechtecharta? Es wird letztlich bei all diesen Themen um die Frage gehen, welchen Inhalt ein europäischer Gleichheitssatz der Zukunft haben wird. Diese Frage ist wohl eine der großen Zukunftsfragen des

Themas Grundrechtsschutz im Steuerrecht, auch gerade deshalb, weil es ja in den verschiedenen Mitgliedstaaten der Union ganz unterschiedliche Traditionen gibt, was man unter Gleichheit zu verstehen hätte. In Deutschland zum Beispiel zeigt der Fall der Zinsschranke das sehr deutlich. In Deutschland wird traditionell das Nettoprinzip in Ehren gehalten, es hat einen hohen Stellenwert und Beschränkungen des Gesetzgebers landen rasch vor dem Bundesverfassungsgericht. In Österreich würde man das deutlich entspannter sehen. Es hat bereits einige Fälle gegeben, wo Abzugsbeschränkungen problemlos vor dem VfGH Stand gehalten haben. Letztlich wird sich daher für einen Europäischen Gerichtshof die Frage stellen, was denn die Essenz dieses europäischen gemeinsamen Rechtsbestandes in den Gleichheitsrechten tatsächlich ist. Damit wird auch die Frage verbunden sein, ob diese Europäisierung des Gleichheitsrechts ein Rückschritt oder ein Fortschritt für den Rechtsschutz sein wird. Wenn man etwa die Rechtsprechung nationaler Verfassungsgerichte über die Jahrzehnte betrachtet, dann sind gerade im Steuerrecht ganz deutliche Entwicklungssprünge festzustellen. Es ist noch nicht so lange her, da war im Steuerrecht mit Grundrechtsschutz und dem Gleichheitssatz nicht viel zu holen. In Österreich hat sich zB der VfGH lange Zeit im Wesentlichen auf eine Willkürkontrolle beschränkt. Erst in den 1970iger, 80iger Jahren, ich denke an alte Arbeiten von *Wolfgang Gassner* zum Gleichheitssatz im Steuerrecht zurück, hat sich in der Rechtsprechung eine auch für das Steuerrecht praktisch nutzbare Dogmatik gebildet. Der Europäische Gerichtshof fängt aber heute wieder bei null an. Heißt das, dass wir wieder in eine solche Steinzeit zurückgehen, wo im Steuerrecht ein reines Willkürverbot herrscht? Oder gilt die Gegenthese: Wird der Europäische Gerichtshof in der Lage sein, überall dort Rechtsschutz zu gewähren, wo sich nationale Verfassungsgerichte vielleicht gerade beim Thema Steuer schwer tun, weil dieser Bereich oft politisch sensibel ist. Ich glaube das sind die große Zukunftsfragen rund um das Gleichheitsrecht. Daneben gibt es aber auch in der Grundrechtecharta Grundrechte neben dem Gleichheitssatz, an die wir uns als Steuerrechtler auch erst gewöhnen werden müssen. Ich habe mir dafür ein Beispiel zurechtgelegt, das ich hier gerne zur Diskussion stellen würde. Durch den Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission zum sogenannten Mandatory Disclosure (Anzeigepflicht für bestimmte Steuergestaltungen), der in diesen Tagen beschlossen werden soll, werden Steuerpflichtige und die sogenannten Intermediäre, das sind unter anderem ihre Berater (zB auch Rechtsanwälte) dazu verpflichtet, bestimmte Steuergestaltungen sehr zeitnahe der Finanzverwaltung zu melden. Ich betone es geht hier um vollständig rechtmäßige Gestaltungen. Der Sinn ist die rasche Information der Verwaltung, damit diese die Gestaltung gegebenenfalls dem Gesetzgeber „stecken“ kann, damit dieser eine rasche Gesetzesänderung herbeiführt. Diese Anzeigepflicht berührt ganz offensichtlich Berufsgeheimnisse wie zum Beispiel das Anwaltsgeheimnis. Ich bitte um Nachsicht, wenn ich im Verfassungsrecht dilettiere, aber ich verstehe, dass dieses Geheimnis als ein Ausfluss der Schutz der Privatsphäre gesehen werden kann, wie sie durch die Menschenrechtskonvention und damit auch die Grundrechtecharta geschützt ist. Möglicherweise auch als Ausfluss der Verfahrensrechte, die in der Konvention und in der Charta angelegt sind. Die Richtlinie respektiert daher folgerichtig, dass hier Probleme mit dem Geheimnisschutz bestehen können. Die Lösung der Richtlinie dafür ist, dass in einem solchen Fall die Meldepflicht auf den Steuerpflichtigen überspringt, der dann selbst