

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

2/2017

95. Ausgabe | 19. Jahrgang

Redaktion: **Jürgen Wagner, LL.M.**
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

www.steuerrecht.org

41 Editorial

Wagner

Beiträge

- 43 Geraats **Die Vermögensauskunft des Vollstreckungsschuldners gemäß § 284 AO n.F.**
- 48 Kranz **Der Weg in die Gewerblichkeit durch Abschluß eines städtebaulichen Vertrags – Gefahren für Grundstückseigentümer bei der Teilnahme an der städtebaulichen Entwicklung**
- 54 Borsch **Juristische Personen des öffentlichen Rechts – umsatzsteuerliche Unternehmerschaft auf tönernen Füßen**
- 57 Biesgen **Steuerliche Folgen und strafrechtliche Risiken bei unentgeltlicher oder verbilligter Nutzung von Grundbesitz einer spanischen Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter**
- 64 Holtz **Nach der Reform ist vor der Reform – Die nächsten Änderungen des ErbStG**
- 69 Beul **Zukunftsperspektiven der Rechtsprechung des EuGH zur Grundrechtecharta und die Auswirkungen auf das Steuerrecht**

74 Söffing **Rechtsprechung**

79 **LiteraTour**

Zukunftsperspektiven der Rechtsprechung des EuGH zur Grundrechtecharta und die Auswirkungen auf das Steuerrecht

Dr. Carsten René Beul, Rechtsanwalt/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Fachanwalt für Steuerrecht/Revisore Legale (I)/Reviseur d'Entreprises (L)/Revisionsexperte (CH)/Lehrbeauftragter an der Universität Koblenz-Landau; Neuwied/Mailand/Luxemburg

1. Problemstellung

Der EuGH hat in zwei neueren Entscheidungen zur Vorratsdatenspeicherung¹ und zum Asylrecht² seinen eingeschlagenen Weg der Grundrechtsauslegung weiter fortgeführt und die noch junge Rechtsprechung zur Grundrechtecharta akzentuiert.

Festzustellen ist, daß der EuGH nunmehr konsequent die Linie verfolgt, den Grundrechten auch europarechtlich stärkere Geltung zu verschaffen. In Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung führt die Einbeziehung der Grundrechtecharta dazu, daß europarechtlich ein engmaschigerer Prüfungsmaßstab angelegt wird.

Insoweit zeichnet sich eine Tendenz ab, die strukturell erfolgreiche Verteidigung der Grundrechte zugunsten des Bürgers, wie sie das Bundesverfassungsgericht seit Jahrzehnten verfolgt, ebenso konsequent durchzuführen, was in der aktuellen politischen Diskussion um das allgemeine Mißtrauen gegen eine gefühlte „Hinterzimmerpolitik“ durchaus in die Zukunft hinein eine akzeptanzfördernde Wirkung für den Gerichtshof speziell und die EU allgemein haben kann. Hierdurch ergeben sich mehrere interessante Situationen, in denen der Grundrechtsschutz nunmehr verstärkte Bedeutung erhalten wird.

2. Engerer Prüfungsmaßstab der Grundrechte, Stärkung des Individualrechtsschutzes

Die Einordnung der Normen der GRC war bis zum Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon strittig.³ In diesem Zusammenhang war die Rechtsverbindlichkeit der GRC in der Vergangenheit insoweit nicht relevant, weil die Grundrechte bereits als Ausdruck der Verfassungstraditionen in der Rechtsprechung des EuGH⁴ anerkannt waren.⁵ Selbst wenn die Geltung der GRC als allgemeiner Rechtsgrundsatz des Gemeinschaftsrechts oder Ausdruck der Verfassungstraditionen abgelehnt wurde,⁶ wurde sie in der Rechtsprechung des EuGH⁷ und ebenso bereits seit längerem in den Schlußanträgen der Generalanwälte⁸ sowie in den Entscheidungen des Gerichts erster Instanz⁹ zur Auslegung herangezogen.

Die frühere Rechtsprechung des EuGH erschien zwar problematisch, da nach dieser Rechtsprechung Einschränkungen aus Gemeinwohlgründen möglich sein sollten, soweit nur der Wesensgehalt des Grundrechts nicht beeinträchtigt wird.¹⁰ Die hieran wiederholt geübte Kritik¹¹

bemängelte vor allem, daß die Begründungen des EuGH eher formelhaft Struktur und Ziele der Gemeinschaft in den Vordergrund stellten und den Schutz der betroffenen Grundrechte in den Hintergrund treten ließen.¹² Ein weiterer Kritikpunkt wurde gegen die oft lediglich zweistufige Prüfung vorgebracht, die neben Geeignetheit und Erforderlichkeit die Angemessenheit oft nicht systematisch mitprüften¹³, wobei die Abwägung nur unzureichend dahingehend erfolgte, daß die Grundrechte „Beschränkungen unterworfen werden“, sofern diese „Beschränkungen tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen entsprechen und nicht einen im Hinblick auf den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet“.¹⁴ So stellte der Gerichtshof die Prüfung der allgemeinen Verhältnismäßigkeit

1 EuGH 22.12.2016, Rs. C-203/15 und C-698/15, *Tele 2 Sverige* u.a., ECLI:EU:C:2016:970.

2 EuGH 16.02.2017, Rs. C-578/16 PPU, C.K. u.a., ECLI:EU:C:2017:127.

3 *Knecht* in Schwarze, EU-Kommentar, 2012, Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

4 EuGH 14.05.1974, Rs. 4/73, *Nold*, Slg. 1974, 491, Rn. 14; 15.10.1987, Rs. 222/86, *Unectef/Heylens*, Slg. 1987, 4097, Rn. 14; weiter Nachweise bei *Mann* in Sachs, GG, 2009, Art. 12 Rn. 9 m. Fn. 23.

5 Vgl. *Hatj* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 3), Art. 6 EU Rn. 27 m.w.N.

6 *Schmitz*, JZ 2001, 833, 835; *Knecht*, Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Stuttgart 2005, 219.

7 *Knecht* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 3), Präambel GRC, Rn. 11.

8 *Knecht* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 3), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

9 *Knecht* in Schwarze, a.a.O. (Fn. 3), Präambel GRC, Rn. 11 m.w.N.

10 EuGH Slg. 1986, 2909, 2912 - Keller; Slg. 1989, 2237, 2269 - Schröder; Slg. 1994, I-5555, 5581 f. - Winzersekt; *Kokott* AöR 121 (1996), 599, 638; *Vögler*, Defizite beim Schutz der Berufsfreiheit durch BVerfG und EuGH 2001, 79 ff., 200 f.

11 Vgl. *Wehlau/Lutzhöft* EuZW 2012, 45, 46 m.w.N.

12 *Leisner* in FS C.Heymanns, 1995, 395, 406 f.; *Storr*, Der Staat 36 (1997), 547, 562 ff.; *Stein* EuZW 1998, 261; v. *Danwitz*, EWS 2003, 393, 396 ff.; *Kühling*, GrundR, in v. *Bogdandy*, Europäisches Verfassungsrecht, 2009, 657, 673 ff.; *Streinz*, Bundesverfassungsgerichtlicher Grundrechtsschutz und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1989, 384.

13 Vgl. v. *Danwitz*, EWS 2003, 393.

14 EuGH v. 11.07.1989, Rs. 265/87, *Schröder*, Slg. 1989, 2237, Rn. 15; v. 05.10.1994, Rs. C-280/93, *Bananenmarktordnung*, Slg. 1994, I-4973, Rn. 78; 29.04.1999, Rs. C-293/97, *Standley* u.a., Slg. 1999, I-2603, Rn. 54; v. 12.07.2001, *Jippes* u. a., C-189/01, Slg. 2001, I-5689, Rn. 81; v. 15.07.2004, Rs. C-37/02 und C-38/02, *Di Leonardo und Dilexport*, Slg. 2004, 2004, I-6911, Rn. 82; 09.09.2004, Rs.C-184/02 u.a., *Spanien und Finnland/Parlament und Rat*, Slg. 2004, I-7789, Rn. 52; 14.12.2004, Rs. C-210/03, *Swedish Match*, Slg. 2004, I-1189, Rn. 72; v. 07.07.2009, S.P.C.M. u. a., C-558/07, Slg. 2009, I-5783, Rn. 41; v. 09.03.2010, ERG u. a., C-379/08 u.a., Slg. 2010, I-2007, Rn. 86 (m.w.N.); v. 08.07.2010; Rs. C-343/09, *Afton Chemical*, Slg. 2010, I-2010, 7023, Rn. 45.

keit immer wieder in den Vordergrund und umging hierdurch letztlich die Prüfung des Grundrechtes selbst und der speziellen Verhältnismäßigkeit im Rahmen der Grundrechtsprüfung.¹⁵

Diese Rechtsprechung begegnete Bedenken, weil sie einerseits die Verhältnismäßigkeitsüberprüfung relativ zurückhaltend anwendete und andererseits interventionistischen Vorstellungen einer weitreichenden Struktur- bzw. Industriepolitik breiten Raum schaffte.¹⁶

Dagegen ist in der Rechtsprechung des BVerfG bereits seit langem entscheidend, daß eine Maßnahme z.B. im Rahmen des Art. 12 GG durch vernünftige Erwägungen des Allgemeinwohls legitimiert sein muß¹⁷, wobei das Bundesverfassungsgericht grundsätzlich den Individualrechtsschutz in den Vordergrund stellt,¹⁸ während der EuGH die Grundrechte in der Vergangenheit schwerpunktmäßig generalisierend prüft, d.h. Verstöße erst für relevant hält, wenn sie nicht Einzelfall, sondern Ausdruck systemischer Mängel sind.¹⁹

Diese Rechtsprechung hat der EuGH nunmehr erkennbar aufgegeben. Bereits in der Entscheidung des EuGH zur Vorratsdatenspeicherung²⁰ deutete sich eine Änderung der Rechtsprechung des EuGH an, der mehr den individuellen Grundrechtsschutz betonte.

Dies ergibt sich nunmehr insbesondere aus zwei neuen Entscheidungen. Bereits in der Entscheidung J.N. auf den Wortlaut des Art. 52 GRC Bezug genommen: „Nach Art. 52 Abs. 1 der Charta muss aber jede Einschränkung der Ausübung der in der Charta anerkannten Rechte und Freiheiten gesetzlich vorgesehen sein und ihren Wesensgehalt achten. Unter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit dürfen Einschränkungen der Ausübung dieser Rechte und Freiheiten nur vorgenommen werden, wenn sie erforderlich sind und den von der Union anerkannten dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten anderer tatsächlich entsprechen“²¹ und nunmehr in der Entscheidung Tele2 Sverige²² zur Vorratsdatenspeicherung ausdrücklich wiederholt.

Auch eine jüngere Entscheidung zum Asylrecht²³ dokumentiert eine Hinwendung zu einem individuellen Rechtsschutz. Während noch in früheren Entscheidungen der Schwerpunkt auf den systemischen Mängeln²⁴ lag, wird nunmehr in der Entscheidung C.K.²⁵ explizit auf den individuellen Rechtsschutz abgestellt. Ausgangspunkt für die hier fragliche Auslegung des Art. 3 Nr. 2 VO 604/2013/EU war allerdings die Prämisse, daß die Mitgliedstaaten die Grundsätze des Asylverfahrens sowie die Grundrechte achten und einander insoweit Vertrauen entgegenbringen dürfen sowie das Bestreben, ein „forum shopping“ zu unterbinden.²⁶

Insoweit ist die Entscheidung folgerichtig, indem klar gestellt wird, daß sich der systemische Mangel nicht auf das Grundrecht bezieht. Vielmehr geht die Rechtsprechung davon aus, daß das Grundrecht in allen EU-Staaten beachtet wird. Nur wenn diese Annahme ausnahmsweise nicht zutrifft, greift im Einzelfall das individuelle Grundrecht.

Soweit jedoch andere Gründe vorliegen, die zu einer Grundrechtsverletzung führen, ist wiederum das individuelle Grundrecht zu prüfen. So lag der Fall hier, wenn die Überstellung wegen einer Erkrankung als unmenschliche oder erniedrigende Behandlung i.S.d. Art. 4 GRC anzusehen ist, wenn Umstände vorliegen, die eine Verschlechterung des Gesundheitszustand im Falle der Überstellung befürchten lassen. Dann ist eine Überstellung nur zulässig, wenn eine solche Verschlechterung ohne jeden seriösen Zweifel ausgeschlossen werden kann.²⁷

Soweit die Einschränkung eines Grundrechts zulässig ist, ist Voraussetzung hierfür eine Regelung durch Gesetz, wobei der Wesensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 I Satz 2 GRC nur unter

15 Vgl. Schlußanträge Generalanwalt Tizzano v. 07.04.2005, Rs. C-453/03 u.a., ABNA, Slg. 2005, I-10423, Rn. 74: „Zentraler Ungültigkeitsgrund ist ... eindeutig derjenige, der die Verhältnismäßigkeit betrifft ... weil sie ... die Kontrolle der Beachtung der Grundrechte auf Eigentum und auf unternehmerische Freiheit überlagert und eine spezifische Prüfung damit überflüssig macht.“ Im Urteil (v. 06.12.2005; Rs. C-453/03 u.a., ABNA, Slg. 2005, I-10423 Rn. 88) schloß sich der EuGH dieser Ansicht an, es brauche „...in Anbetracht der Antwort auf die Frage betreffend der Verhältnismäßigkeit ... nicht mehr geprüft zu werden, ob die streitige Vorschrift das Eigentumsrecht ... oder das Recht auf freie Berufsausübung verletzt.“

16 Mann in Sachs, Grundgesetz, 2009, Art. 12, Rn. 9.

17 Vgl. zu Art. 12 GG, st. Rspr., vgl. BVerfGE 7, 377, 405 f.; 16, 286, 297; 65, 116, 125; 70, 1, 28; 77, 308, 332; 78, 155, 162; 81, 70, 84; 85, 248 259; 93, 362, 369; 101, 331, 347; 104, 357, 364; 106, 216, 219; 109, 64, 85; 111, 10, 32; 114, 196.

18 Nach der Rspr. des BVerfG enthält z.B. Art.12 GG ein Freiheitsrecht, das als subjektives Recht (BVerfGE 63, 266, 286; 81, 242, 254, st. Rspr.) sowohl ein Abwehr- als auch ein Teilhaberecht (BVerfGE 33, 303, 330 f.; 39, 276, 293; 43, 291, 313 f.; 59, 172, 199; 66, 155, 179) impliziert.

19 S.o. Fn. 14; das Abstellen auf systemische Mängel im Grundrechtsschutz betonte der EuGH noch im Zusammenhang mit dem Asylrecht (zur Auslegung der VO 604/2013/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013 zur Festlegung der Kriterien und Verfahren zur Bestimmung des Mitgliedstaats, der für die Prüfung eines von einem Drittstaatsangehörigen oder Staatenlosen in einem Mitgliedstaat gestellten Antrags auf internationalen Schutz zuständig ist [ABl. L 180, 31 vom 29.06.2013, 31], EuGH v. 21.12.2011, Rs. C-411/10 u. C-493/10, N.S. u.a., Tenor 2: Vorlagefrage, Rn. 86 und Rn. 89: „systemische Mängel des Asylverfahrens“, zur Kritik vgl. Weiß, EuZW 2012, 201 f.; EuGH 10.12.2013, Rs. C-349/12, Abdullahi, Tenor: „systemische Mängel des Asylverfahrens“).

20 Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u.a. ECLI:EU:C:2014:238.

21 EuGH 15.02.2016, Rs. C-601/15 PPU J.N., Rn. 50.

22 EuGH 22.12.2016, Rs. C-203/15 und C-698/15, Tele 2 Sverige u.a. ECLI:EU:C:2016:970, Rn. 94.

23 EuGH 16.02.2017, C-578/16 PPU, C. K. u.a., ECLI:EU:C:2017:127.

24 EuGH 21.12.2011, Rs. C-411/10 u. C-493/10 [N.S.] Tenor 2: Vorlagefrage, Rn. 86 und Rn. 89: „systemische Mängel des Asylverfahrens“, zur Kritik vgl. Weiß, EuZW 2012, 201 f.; EuGH v. 10.12.2013, Rs. C-349/12, Abdullahi, Tenor: „systemische Mängel des Asylverfahrens“.

25 EuGH 16.02.2017, C-578/16 PPU, C. K. u.a., ECLI:EU:C:2017:127.

26 EuGH 21.12.2011, Rs. C-411/10 u. C-493/10, N.S. u.a., Rn. 78 f.; EuGH 10.12.2013, Rs. C-349/12, Abdullahi, Rn. 52 f.

27 EuGH 16.02.2017, C-578/16 PPU, C. K. u.a., ECLI:EU:C:2017:127, Rn. 96; interessant in diesem Zusammenhang ist die Betonung der einheitlichen Auslegung der Grundrechte und der EMRK (Rn. 78 ff., 94), wenn man sich das Gutachten des Gerichtshofs (EuGH v. 18.12.2014, Gutachten 2/13, E-CLI:EU:C:2014:2454) vor Augen hält.

Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, so daß Einschränkungen nur vorgenommen werden können, die erforderlich (notwendig) sind und den von der Union anerkannten, dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten tatsächlich entsprechen. Folgerichtig kam der EuGH in beiden Fällen dazu, unionsrechtlich individuellen Schutz zu gewähren.

In diese Richtung deutete bereits die Rechtsprechung des EuGH in der Entscheidung Digital Rights Ireland zur Vorratsdatenspeicherung²⁸. Dort prüfte der Gerichtshof zuerst einen Eingriff in den Wesensgehalt des Grundrechts²⁹, sodann die dem Gemeinwohl dienende Zielsetzung³⁰, bevor er die Verhältnismäßigkeitsprüfung vornimmt.³¹ Hierbei sei wegen der „besonderen Bedeutung des Schutzes personenbezogener Daten für das Grundrecht auf Achtung des Privatlebens und des Ausmaßes und der Schwere des ... Eingriffs in dieses Recht der Gestaltungsspielraum des Unionsgesetzgebers eingeschränkt“ und unterliege deshalb einer „streik- ten Kontrolle“.³²

Dies wird inhaltlich in der Entscheidung Tele 2 Sverige wiederum aufgenommen und bestätigt,³³ insbesondere so weit betont wird, „Daß der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten ist, ergibt sich ebenfalls aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach der Schutz des Grundrechts auf Achtung des Privatlebens auf Unionsebene verlangt, dass sich die Ausnahmen vom Schutz personenbezogener Daten und dessen Einschränkungen auf das absolut Notwendige beschränken“.³⁴

Daraus ist zu entnehmen, daß der Gerichtshof nunmehr ausgehend vom zu prüfenden Grundrecht den Weg zur individuellen Grundrechtsprüfung eingeschlagen hat und, je enger der Kernbereich des Grundrechts betroffen ist, den Einzelfall und das gesetzgeberische Handeln einer strikteren Kontrolle unterwirft, womit die Anforderungen an die Verhältnismäßigkeitsprüfung erhöht werden. Auch die jüngste Entscheidung des EuGH³⁵ bestätigt die Rechtsprechung, verneint allerdings im Einzelfall die Anwendbarkeit des Unionsrechts und damit auch der Grundrechtecharta.

3. Grundrechtsschutz im Zusammenhang mit der Umsetzung von Europarecht

Aber nicht nur die unmittelbare Anwendung und Umsetzung der Richtlinie unterfällt der Prüfung am Maßstab der Grundrechtecharta, vielmehr ist diese nach der Åkerberg Fransson-Entscheidung³⁶ immer dann anwendbar, wenn das Europarecht umgesetzt wird. Die mitgliedstaatliche Bindung der GRC erstreckt sich nach dieser Entscheidung auf alle Sachverhalte, bei denen EU-Recht zur Anwendung gelangt. Dies folgt aus Art. 51 I GRC.³⁷ Diese Definition des Anwendungsbereichs der Grundrechte der Union wird durch die Erläuterungen zu Art. 51 der Charta bestätigt, die gemäß Art. 6 I 1 Unterabs. 3 EUV und Art. 52 VII der Charta für deren Auslegung zu berücksichtigen sind.³⁸ Nach der

Rechtsprechung des EuGH „gilt die Verpflichtung zur Einhaltung der im Rahmen der Union definierten Grundrechte für die Mitgliedstaaten (...) nur dann, wenn sie im Anwendungsbereich des Unionsrechts handeln“.³⁹

Als Auslegungsmaßstab ist Art. 52 GRC heranzuziehen. Danach ist Voraussetzung für die Einschränkung der Grundrechtecharta eine Regelung durch Gesetz, wobei der Wesensgehalt der Rechte und Freiheiten zu achten ist. Dabei kann dies nach Art. 52 I Satz 2 GRC nur unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit erfolgen, so daß Einschränkungen nur vorgenommen werden können, die erforderlich (notwendig) sind und den von der Union anerkannten, dem Gemeinwohl dienenden Zielsetzungen oder den Erfordernissen des Schutzes der Rechte und Freiheiten tatsächlich entsprechen.

Hat das Gericht eines Mitgliedstaats zu prüfen, ob mit den Grundrechten eine nationale Vorschrift oder Maßnahme vereinbar ist, die in einer Situation, in der das Handeln eines Mitgliedstaats nicht vollständig durch das Unionsrecht bestimmt wird, das Unionsrecht im Sinne von Art. 51 Abs. 1 der Charta durchführt, steht es den nationalen Behörden und Gerichten nur dann frei, nationale Schutzstandards für die Grundrechte anzuwenden, wenn durch diese Anwendung weder das Schutzniveau der Charta, wie sie vom Gerichtshof ausgelegt wird, noch der Vorrang, die Einheit und die Wirksamkeit des Unionsrechts beeinträchtigt werden.⁴⁰ Eine einheitliche Anwendung europaweit hat im vorliegenden Zusammenhang zu gewährleisten, daß diese Regelungen auch europaweit verhältnismäßig anzuwenden sind.

28 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a. E-CLI:EU:C:2014:238.

29 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., E-CLI:EU:C:2014:238, Rn. 39 f.

30 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., E-CLI:EU:C:2014:238, Rn. 41-44.

31 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., E-CLI:EU:C:2014:238, Rn. 45 ff.

32 EuGH 08.04.2014, Rs. C-293/12 und C-594/12 Digital Rights Ireland und Seitlinger u. a., E-CLI:EU:C:2014:238, Rn. 48.

33 EuGH 22.12.2016, Rs. C-203/15 und C-698/15, Tele 2 Sverige u. a. ECLI:EU:C:2016:970, Rn. 95 f.

34 EuGH 22.12.2016, Rs. C-203/15 und C-698/15, Tele 2 Sverige u. a. ECLI:EU:C:2016:970, Rn. 96 mit Verweis auf die Urteile 16.12.2008, Satakunnan Markkinapörssi und Satamedia, C-73/07, EU:C:2008:727, Rn. 56, v. 09.11.2010, Volker und Markus Schecke und Eifert, C-92/09 und C-93/09, EU:C:2010:662, Rn. 77, Digital Rights, ECLI:EU:C:2014:238, Rn. 52, sowie v. 06.10.2015, Schrems, C-362/14, EU:C:2015:650, Rn. 92).

35 EuGH 07.03.2017, Rs. C-638/16 PPU, X und X, ECLI:EU:C:2017:173.

36 EuGH 26.02.2013, Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105.

37 EuGH Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn.17.

38 Vgl. in diesem Sinne EuGH 22.12.2010, DEB, C 279/09, Slg. 2010, I 13849, Rn. 32.

39 EuGH Åkerberg Fransson ECLI:EU:C:2013:105, Rn.20.

40 Vgl. für diesen letzten Aspekt EuGH v. 26.02.2013, Melloni, C 399/11, Rn. 60; ECLI:EU:C:2013:107; Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105, Rn.29).

Dies kann sich nicht nur auf die Umsetzung von Richtlinien allein beziehen. Denkt man die Entscheidung konsequent weiter, müssen auch die Fälle einbezogen werden, in denen aufgrund der Anwendung des Primärrechts unmittelbar europarechtliche Folgerungen gezogen werden. Das bedeutet weitergehend, daß auch alle die Fälle einzu beziehen sind, in denen die Anwendung des Primärrechts zu prüfen ist. Hieraus wird es erforderlich, im Rahmen der Grundfreiheiten gleichzeitig den Grundrechten Geltung zu verschaffen.⁴¹

4. Spannungsverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Grundrechtecharta

Zum Anwendungsbereich des Primärrechts gehören insbesondere die Grundfreiheiten. Führt die Auslegung der Grundfreiheiten zu einem Ergebnis, nachdem eine spezifische Beschränkung unzulässig ist, muß dies a) in der gesamten EU in gleichem Maße gelten und b) gegenüber allen, die sich auf die Grundrechtecharta berufen können. Hier kann der Vergleich mit der Dogmatik der Grundfreiheiten, die nach der Rechtsprechung des EuGH Beschränkungsverbote darstellen⁴², als Ausgangspunkt dienen. In soweit wurde vertreten, der grundrechtliche Schutz sei – allerdings im Gemeinschaftsrecht vor Einbeziehung der Grundrechtecharta (GRC) – z.B. beim Vergleich von Art. 6 EU mit Art. 12 GG defizitär⁴³ und die Ausweitung der Grundfreiheiten zu allgemeinen Beschränkungsverboten hätten die Personenverkehrsfreiheiten zu einem Grundrecht der Berufsfreiheit fortentwickelt.⁴⁴ Das Problem besteht jedoch darin, daß nur bei grenzüberschreitender Tätigkeit und deren Behinderung der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten eröffnet wird. Steht jedoch die Geltung der Grundrechte gegenüber Rechtsakten der Union und deren Anwendung im Recht der Mitgliedstaaten im Focus, auch soweit keine grenzüberschreitende Tätigkeit vorliegt, ist eine andere Lage gegeben. Daher ist ein effektiver Grundrechtsschutz vergleichbar dem Schutz der Grundfreiheiten gegenüber Gesetzgebungsakten der Union erforderlich, da die Grundrechte nicht weniger schützenswert sind als die Grundfreiheiten. Das bedeutet, eine Grundrechtsprüfung muß dann flankierend erfolgen, auch wenn der Schutzbereich der Grundfreiheiten mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht eröffnet ist.

Darüber hinaus ist die Åkerberg Fransson-Entscheidung⁴⁵ konsequent weiterzudenken. Immer dann, wenn Primärrecht Anwendung findet, muß diese Anwendung unter Beachtung der Grundrechte erfolgen. Das bedeutet, der Gleichheitssatz ist zu beachten, was zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs auch auf nicht grenzüberschreitende Sachverhalte führt.

Auch eine zulässige Grundrechtseinschränkung, die „tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Zielen der Gemeinschaft entsprechen und nicht einem im Hinblick auf

den verfolgten Zweck unverhältnismäßigen, nicht tragbaren Eingriff darstellen, der die so gewährleisteten Rechte in ihrem Wesensgehalt antastet“,⁴⁶ tritt nun in den Focus. In soweit ist der Einschränkungsvorbehalt entsprechend der Rechtsprechung des Gerichtshofes flankierend zu den Grundfreiheiten auszugestalten. Die Grundrechtsprüfung ist streng auszulegen und einer strikten Verhältnismäßigkeitsprüfung zu unterziehen.

Dabei muß die Verhältnismäßigkeitsprüfung im Rahmen des Grundrechtsschutzes stärker in den Vordergrund treten, wie es dem Wortlaut des Art. 52 GRC i.V.m. Art. 15 GRC entspricht. Die Einschränkung einer Grundfreiheit, die nicht als zulässig erachtet wird, hat zur Folge, daß bei Übertragung auf den nicht grenzüberschreitenden Bereich keinesfalls die Einschränkung eines Grundrechts (etwa der Berufsfreiheit) gerechtfertigt sein kann.

Bei der Auslegung der Grundfreiheiten ist die Grundrechtssituation im Rahmen der Verhältnismäßigkeit mit zu berücksichtigen. Auch die Anwendung der Grundfreiheiten im Einzelfall und die Beeinträchtigung von Grundrechten eines Unionsbürgers, der sich nicht auf den Anwendungsbereich der Grundfreiheit berufen kann, fallen hierunter.

5. Inländerdiskriminierung

Als spezifischer Fall kann daher die Inländerdiskriminierung nicht mehr gerechtfertigt werden. In soweit müßte der EuGH konsequenterweise von seiner bisherigen Rechtsprechung abgehen. Denn die Nichtanwendbarkeit europäischer Regeln im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Sachverhalten auf reine Inlandssachverhalte kann angesichts der Geltung der Grundrechtecharta keinen Bestand mehr haben. Dies widerspricht dem Gleichheitssatz des Art. 20 GRC. Außerdem liegt in diesem Fall eine Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit vor. Denn aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben durch die Grundfreiheiten existieren europaweite Regelungen, die den Inländer schlechter stellen.

Wenn daher am Beispiel einer steuerrechtlichen Regelung, die in Anwendung europarechtlicher Normen für Ausländer zu günstigeren Ergebnissen führt als für den Inländer, gebietet Art. 20 GRC die Gleichbehandlung.

41 S.u. 4.–6.

42 EuGH 30.11.1995 Rs.C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995 I-4165, st. Rspr.; vgl. hierzu grundlegend *Knobbe-Keuk* ZHR 1990, 325 und DB 1990, 2573 m.w.N.; zur Entwicklung vgl. *Bormann*, Der Schutz der Berufsfreiheit im deutschen Verfassungsrecht und im europäischen Gemeinschaftsrecht, 166-228.

43 *Bormann* a.a.O., 165 f.

44 *Bormann* a.a.O., 249 ff.

45 EuGH 26.02.2013, Rs. C-617/10, Åkerberg Fransson, ECLI:EU:C:2013:105.

46 EuGH Rs. 265/87, Schröder/Hauptzollamt Gronau, Slg. 1989, 2237 Rn. 15; EuGH Rs. C-154/04 und C-155/04, The Queen – Secretary of State for Health u.a., Slg. 2005, I-6451 Rn. 126.

Nicht entscheidend kann es dabei sein, ob es sich um eine Inländerdiskriminierung aufgrund der Umsetzung einer Richtlinie oder aufgrund der Anwendbarkeit des Primärrechts handelt. Als aktuelles Beispiel soll der aktuell beim BFH⁴⁷ anhängige Fall gelten, daß ein Erblasser aufgrund unterbliebener Eintragung nicht Eigentümer eines Wohneigentums wurde und der Erbe dadurch lediglich ein Anwartschaftsrecht erbt. Obwohl er in der Wohnung wohnte, wurde die Freistellung als Familienwohnheim nach § 13 I Nr. 4 b ErbStG nicht gewährt. Das Finanzgericht folgt strikt der zivilrechtlichen Einordnung und stellt alleine auf die sachenrechtliche Situation ab, die dem deutschen Abstraktionsprinzip geschuldet ist. Da dieses Prinzip in den meisten Rechtskreisen nicht existiert, erfolgt hierdurch im Ergebnis eine Besserstellung ausländischen Grundbesitzes. Die Einbeziehung des ausländischen Grundbesitzes erfolgte in Anwendung des EU-Rechts, um eine Schlechterstellung – und damit EU-Rechtswidrigkeit – zu verhindern. Allerdings darf dies auch nicht zu einer Schlechterstellung der Inländer führen.

6. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Folgerichtig müßte auch der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ebenfalls europarechtlich der Grundrechtecharta entnommen werden. Dies ergibt sich auch hier aus dem Gleichbehandlungsgrundsatz. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist verfassungsrechtlich seit der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte vom 26.08.1789⁴⁸ in vielen Staaten der EU⁴⁹ als Ausfluß des Gleichbehandlungsgrundsatzes⁵⁰ anerkannt. Damit wäre bereits nach der gemeinsamen Verfassungsüberlieferung eine Anerkennung möglich gewesen.

Zwar ist zuzugeben, daß die europäische Gesetzgebung für die direkten Steuern keine unmittelbaren Anhaltspunkte bietet, allerdings werden immer wieder Gesetzgebungsakte im Rahmen der direkten Steuern in Form von Richtlinien verabschiedet, insbesondere bei Harmonisierungsrichtlinien. Außerdem wirken sich auch die Grundfreiheiten immer wieder auf das System der direkten Steuern aus.

Insoweit müßte bei der Prüfung der Zulässigkeit einer Beschränkung der Grundfreiheiten im Rahmen der Rechtfertigung ebenfalls das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden.

Insoweit kann eine Beschränkung, die gleichzeitig das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verletzt, nicht mehr als aus Gründen des Allgemeinwohls gerechtfertigt sein, da die Grundrechtsverletzung die Rechtfertigung bereits ausschließt.

Außerdem müssen Regelungen aufgrund von Richtlinien, die in ihrer Anwendung zur Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit führen, insoweit ebenfalls für unzulässig erklärt werden.

7. Anerkennung von Berufsqualifikationen

Über den Gleichheitssatz hinaus kann gerade im Rahmen der Grundfreiheiten das Grundrecht der Berufsfreiheit des Art. 15 GRC tangiert sein, worauf im folgenden nur kurz eingegangen werden soll. Die Berufsfreiheit ist grundsätzlich ohne Einschränkung gewährleistet. Der Schutz ist deshalb sowohl in Bezug auf unmittelbare als auch mittelbare Eingriffe gewährleistet.⁵¹ Bei der Anerkennung der Berufsqualifikation kann es daher keinen Unterschied machen, in welchem Mitgliedstaat die Qualifikation anerkannt wurde. Erkennt der Staat A eine außerhalb der EU erworbene Berufsqualifikation an, kann sich der Staat B nicht darauf berufen, daß nunmehr erneut innerhalb der EU eine dreijährige praktische Tätigkeit in dem Staat A nachzuweisen ist, wenn bereits eine derartige berufliche Tätigkeit in einem Staat außerhalb der EU nachgewiesen wurde. Denn aus dem Grundsatz des Vertrauens der Mitgliedstaaten untereinander ist eine solche Entscheidung anzuerkennen. Einzige Ausnahme kann dabei ein erforderlicher Nachweis spezifischer Rechtskenntnisse sein. Ansonsten stellt sich die Verweigerung der Anerkennung als unverhältnismäßig dar.

8. Zusammenfassung

Die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundrechten wird – konsequent weitergedacht – dazu führen müssen, daß auch Fälle der Inländerdiskriminierung als Verstoß gegen das Gleichheitsgebot unzulässig sind und die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit unionsrechtlich zwingend ist. Dies gilt, solange eine Zuständigkeit für direkte Steuern nicht bei der EU liegt, nur mittelbar, und zwar bei bei Harmonisierungsrichtlinien und Sachverhalten, die aufgrund grenzüberschreitender Regelungen Folgewirkungen im Inland auslösen.

47 BFH II R 14/16, Revision gegen das Urteil FG München 06.04.2016, 4 K 1868/15, EFG 2016, 1015.

48 Art. 13: Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés. (Übersetzung Verf.: Für den Unterhalt der Streitkräfte und für die Ausgaben der Verwaltung ist eine allgemeiner Beitrag unumgänglich. Er muß gleichmäßig auf alle Bürger unter Berücksichtigung ihrer finanziellen Fähigkeiten (Vermögen/Möglichkeiten) verteilt werden). <https://www.legifrance.gouv.fr/Droit-francais/Constitution/Declaration-des-Droits-de-l-Homme-et-du-Citoyen-de-1789>.

49 Vgl. z.B. Art. 53 Verfassung der Italienischen Republik: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. (Übersetzung Verf.: Alle sind angehalten zu den öffentlichen Ausgaben unter Berücksichtigung ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit beizutragen). <http://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:costituzione:1947-12-27!vig=>

50 Zum Inhalt und Streitstand im deutschen Recht vgl. *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 AO Rn. 43 ff.

51 *Schwarze* in *Schwarze* a.a.O. (Fn. 3), Art. 15 GRC, Rn. 5; vgl. hierzu auch *Beul*, **steueranwaltsmagazin** 2012, 137 ff.; *ders.* DStR 2014, 2140; *ders.* DB 2015, 1173.