

Thomas Sendke, Köln*

Der Anwendungsbereich von unionalen und nationalen Grundrechten im Steuerrecht

Inhaltsübersicht

- I. Einführung und Fragestellung
- II. Der Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte im Steuerrecht
 1. Die Bindung der Mitgliedstaaten an die Unionsgrundrechte
 2. Eröffnung des Anwendungsbereichs durch das Primärrecht
 3. Eröffnung des Anwendungsbereichs durch das Sekundärrecht
 4. Selbstbindung der Mitgliedstaaten
 5. Zwischenfazit
- III. Grundrechtlicher Prüfungsmaßstab im Steuerrecht
 1. Materielles Steuerrecht
 2. Steuerverfahrensrecht
- IV. Fazit

Mit voranschreitender Harmonisierung des Steuerrechts auf europäischer Ebene wird auch der europäische Grundrechtsschutz durch die Grundrechtecharta immer bedeutsamer. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die zunehmende Schaffung steuerlicher Eingriffstatbestände im Sekundärrecht. Der Beitrag untersucht, in welchen Bereichen des Steuerrechts die Unionsgrundrechte Anwendung finden und wie sich in diesen Bereichen das Verhältnis von unionalen und nationalen Grundrechten darstellt. Dabei werden auch die Rechtsprechungslinien von EuGH und BVerfG miteinander verglichen.

As the harmonization of tax law at the European level proceeds, the protection of fundamental rights through the Charter of Fundamental Rights is becoming increasingly important. This applies in particular with regard to the increasing creation of secondary law that affects taxpayer's rights. This article examines the field of application of the Union's fundamental rights and the relationship between European and national fundamental rights in tax law. In this context, the case law of the CJEU and the German Federal Constitutional Court are compared.

I. Einführung und Fragestellung

Seit dem Vertrag von Lissabon¹ ist die Charta der Grundrechte Teil des europäischen Primärrechts.² Dennoch kommt den Unionsgrundrechten im Steuerrecht bislang allenfalls eine untergeordnete Bedeutung zu.³ Zwei Entwicklungen der vergangenen Jahre könnten dies allerdings für die Zukunft ändern.⁴

Zum einen ist die Harmonisierung des Steuerrechts auf Ebene der Europäischen Union in den vergangenen Jahren fortgeschritten. Das steuerliche Sekundärrecht verwirklicht den Binnenmarkt dabei nicht mehr nur durch den Abbau von Beschränkungen und Diskriminierungen, sondern bewirkt seiner-

seits eine Beschränkung der Marktfreiheiten und der Grundrechte des Steuerpflichtigen. Für diese neuen Entwicklungen stehen insbesondere die ATAD⁵ und die EU-Amtshilferichtlinie⁶. Damit stellt sich notwendigerweise die Frage eines europäischen Grundrechtsschutzes. Zum anderen hat der Erste Senat des BVerfG durch seine beiden Beschlüsse zum *Recht auf Vergessen I und II*⁷ das Verhältnis von Unionsgrundrechten und nationalen Grundrechten aus seiner Perspektive neu geordnet.⁸

Beide Entwicklungen sind Grund genug, sich vertiefend mit dem Zusammenspiel von Unionsgrundrechten und nationalen Grundrechten im Steuerrecht zu beschäftigen.⁹ Dies ist auch für den Steuerrechtsanwender von praktischer Relevanz. Sind die Vorschriften über die Zinsschranke am Maßstab von Art. 20 GrCh oder Art. 3 Abs. 1 GG zu überprüfen? Und wie kann gegen die neue Anzeigepflicht für Steuergestaltungen vorgegangen werden? Ausgehend vom Anwendungsbereich der Unionsgrundrechte wird zunächst untersucht, ob die nationa-

* Dipl.-Finw. (FH) Thomas Sendke ist Doktorand an der Universität zu Köln und wissenschaftlicher Mitarbeiter bei Flick Gocke Schaumburg in Bonn.

1 ABl. EG 2000 Nr. C 364, 1.

2 Vgl. Art. 6 Abs. 1 EUV; obwohl die Grundrechtecharta damit seit mehr als 10 Jahren existiert, ist sie in der Bevölkerung wenig bekannt, vgl. die Eurobarometer-Umfrage zum Bekanntheitsgrad der Charta, abrufbar unter https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_19_2790 (zuletzt abgerufen am 15.7.2020).

3 Insbesondere mangelt es bislang an einer bereichsspezifischen Effektivierung für das Steuerrecht, so schon *Englisch*, Gemeinschaftsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht in Schön/Beck, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts, 2009, S. 39; *Hey*, StuW 2017, 248, 255 spricht gar von einem steuerverfassungsrechtlichen Vakuum auf Unionsebene. Korrespondierend ist die Ausstrahlung der Grundrechtecharta auf das Steuerrecht in weiten Teilen noch unerforscht, vgl. *Weber-Grellet* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2019, Art. 6 EUV, Rz. 44.

4 Einen signifikanten Bedeutungszuwachs der Grundrechtecharta hatte *Elicker* bereits im Jahr 2011 prognostiziert, vgl. *DSz* 2011, 162, 164; die Zahl der grundrechtsrelevanten Vorabentscheidungsverfahren nationaler Gerichte hat sich immerhin von unter 20 im Jahr 2010 auf 84 im Jahr 2018 erhöht, vgl. den Jahresbericht der Europäischen Kommission über die Anwendung der Charta der Grundrechte der Europäischen Union 2018, KOM (2019) 257 final, S. 13; hierzu auch *Mögele*, EuR 2020, 3, 4.

5 RL (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016, ABl. EU 2016 Nr. L 193, 1, geändert durch RL (EU) 2017/952 des Rates v. 29.5.2017, ABl. EU 2017 Nr. L 144, 1.

6 Richtlinie 2011/16/EU des Rates v. 15.2.2011, ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1.

7 BVerfG, Beschl. v. 6.11.2019 – 1 BvR 16/13 (Recht auf Vergessen I); Beschl. v. 6.11.2019 – 1 BvR 276/17 (Recht auf Vergessen II).

8 *Kämmerer/Kotzur*, NVwZ 2020, 177, 184 erblicken in den Beschlüssen eine ambivalente Botschaft zwischen kooperativem Miteinander und einer möglichen Renationalisierung des Grundrechtsschutzes.

9 Nicht weiter eingegangen wird auf den sekundärrechtlichen Grundrechtsschutz durch Verordnungen (z.B. DSGVO) und Richtlinien (z.B. Gleichbehandlungsrichtlinie), hierzu *Kingreen*, JZ 2013, 801.