



## Schlussbericht der Abteilung Steuerrecht

### „Grundrechtsschutz im Steuerrecht“

#### **Bedeutung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht**

Im Steuerrecht wird der Grundrechtsschutz primär durch den Gleichheitssatz gewährleistet. Die Grundrechte auf Eigentumsschutz und unternehmerischer Freiheit spielen im Steuerrecht nur ein Schattendasein. In Ansätzen hat zuletzt das Datenschutzgrundrecht (teilweise in Kombination mit der unternehmerischen Freiheit) an Bedeutung gewonnen.

#### **Anwendungsbereich der Grundrechtecharta**

Neben den nationalen Verfassungsvorschriften hat der Gesetzgeber auch die Europäische Menschenrechtskonvention und die Grundrechtecharta zu beachten. Die Grundrechtecharta bindet grundsätzlich die Organe der Europäischen Union. Nach Artikel 51(1) GRC gilt die Charta für die Mitgliedstaaten nur bei der Durchführung des Rechts der Union. „Durchführung des Rechts der Union“ wird vom EuGH im Sinne seiner früherer ERT-Rechtsprechung ausgelegt. Danach findet die Grundrechtecharta im Geltungsbereich des Unionsrechts Anwendung. Was „Durchführung des Unionsrechts“ in der Praxis allerdings bedeutet, ist weiterhin noch nicht vollständig geklärt. In der Rechtsache Åkerberg Fransson hat der EuGH die Anwendung der Grundrechtecharta auch im Bereich des nationalen nichtharmonisierten Strafrechts bejaht. Zur Begründung hat sich der EuGH darauf gestützt, dass der Steuerpflichtige Umsatzsteuer hinterzogen hat und daher eine Nähe zum harmonisierten Umsatzsteuerrecht besteht. Des Weiteren lässt sich aus den Umsatzsteuerrichtlinien die Verpflichtung entnehmen, den Umsatzsteuerbetrug einzudämmen. Überdies sind bei der Umsatzsteuer auch finanzielle Interessen der Europäischen Union betroffen, da ein Teil des Umsatzsteueraufkommens an die EU abzuführen ist. Ähnliche Argumente ließen sich bei der Hinterziehung von Einkommensteuer dagegen nicht anführen. Allerdings wäre es ein merkwürdiges Ergebnis, wenn bei gleichzeitiger Hinterziehung von Umsatzsteuer und Einkommensteuer nur bei der Bestrafung hinsichtlich des Umsatzsteuerbetrugs die Verfahrensgrundrechte der GRC zur Anwendung kämen.

### **Grundsatz der doppelten Bindung**

Lässt das Unionsrecht dem Gesetzgeber bei seiner Umsetzung keinerlei Spielräume, so kann der nationale Umsetzungsakt aufgrund des Vorrangs des Unionsrechts nicht mehr am nationalen Verfassungsrecht gemessen werden. Hier wird Grundrechtsschutz nur über die Grundrechtecharta gewährleistet. Belässt der unionsrechtliche Umsetzungsakt dem nationalen Gesetzgeber dagegen einen Umsetzungsspielraum, so kann der Umsetzungsakt sowohl anhand des nationalen Verfassungsrechts als auch der anhand der Grundrechtecharta überprüft werden. Insoweit besteht also eine doppelte Bindung. Dies wird für die Umsetzung einiger Richtlinien im Steuerrecht relevant. So gibt die Anti-Tax-Avoidance-Richtlinie etwas nur einen Mindeststandard vor. Führt Österreich Maßnahmen ein, die über diesen Mindeststandard hinausgehen, so können die Maßnahmen sowohl am Maßstab des nationalen Verfassungsrechts als auch am Maßstab der Grundrechtecharta überprüft werden.

### **Bedeutung des Gleichheitssatzes**

Kontrovers wurde diskutiert, ob im Rahmen des Gleichheitssatzes eine Verhältnismäßigkeitsprüfung durchzuführen ist. Dabei wurde vertreten, dass der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz den Besonderheiten des Gleichheitssatzes nicht gerecht wird. Beim Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist das Vorliegen eines legitimen Ziels, die Erforderlichkeit und die Angemessenheit zu prüfen. Erforderlichkeit bedeutet, dass das gelindeste Mittel zur Zweckerreichung zu wählen ist. Die Meinungen gingen darüber auseinander, ob gegenüber einer Ungleichbehandlung ein milderer Mittel existieren kann. Überwiegend wurde vertreten, dass man zu sehr in die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers eingreifen würde, wenn diesem vorgeschrieben werden könnte, den Anwendungsbereich einer Ungleichbehandlung einzuschränken und den Vorteil auf weitere Steuerpflichtige auszudehnen.

Ob der Gleichheitssatz als Rechtsgrundlage für die steuerliche Rückwirkungsjudikatur überzeugt, wurde ebenfalls kontrovers diskutiert, aber überwiegend bejaht. Die vom VfGH vorgenommene Abwägung passt jedenfalls gut zum gleichheitsrechtlichen Prüfungsschema. Die zurückhaltende Rechtsprechung des VfGH, die den rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers betont, fand Zustimmung.

### **Eigentumsschutz nach Artikel 5 StGG**

Mittelbar über das Eigentumsgrundrecht können auch Verstöße gegen den Gleichheitssatz geprüft werden. So können sich Ausländer außerhalb der Europäischen Union nicht auf den Gleichheitssatz berufen. Das Menschenrecht der Eigentumsfreiheit steht aber auch Ausländern zu. Das Eigentumsgrundrecht ist verletzt, wenn ein Eingriff in dieses Recht ohne gesetzliche Grundlage erfolgt. Verstößt ein Gesetz gegen den Gleichheitssatz, so kann es nicht mehr als Rechtsgrundlage für einen Eingriff in das Eigentumsgrundrecht herangezogen werden.

**Datenschutzgrundrecht nach Art. 1 DSG, Art. 8 EMRK und Art. 8 GRC**

Die Internationalisierung und Globalisierung hat in den letzten Jahren massiv zugenommen. Die Entwicklung des Grundrechtsschutzes scheint geradezu paradox. Während die zunehmende Internationalisierung des grundrechtlichen Schutzes, insbesondere der Privatsphäre und der persönlichen Daten, zu einer klar feststellbaren Erhöhung des Schutzniveaus geführt hat, sind es gerade internationale Entwicklungen – zum Beispiel der automatische Informationsaustausch von Bankinformationen oder die Veröffentlichung von CbC-Reports –, die die größte Gefahr für die geschützten Güter bedeuten

Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael LANG

Vorsitzender