

§ 9 „Allgemeine“ Dogmatik speziell für das Steuerrecht?

Noah Zimmermann

I. Das Phänomen

Bereits im letzten Jahr war hier das Verhältnis des Steuerrechts zur allgemeinen Dogmatik des Verfassungs- und Unionsprimärrechts Thema.¹ Da sich in diesem Bereich zahlreiche grundlegende Fragen stellen, soll nachfolgend ein weiterer Aspekt aus diesem Problemkreis beleuchtet werden. So fällt auf, dass bei der Prüfung der Vereinbarkeit von Steuergesetzen mit höherrangigen Normen von der Rechtsprechung zahlreiche Prüfungsmaßstäbe herausgearbeitet wurden, die ihrer Formulierung nach allgemein klingen bzw. ihrem Grundgedanken nach verallgemeinerbar scheinen, so dass sie theoretisch auch im Rahmen der Prüfung von Normen aller Rechtsgebiete angewandt werden können müssten, diese aber in der Entscheidungspraxis fast nur oder sogar ausschließlich bei der Prüfung steuerrechtlicher Normen vorkommen. In Bezug auf zwei sogleich thematisierte Rechtsfiguren räumt das BVerfG jedenfalls eine besondere Nähe der Figuren zum Steuerrecht sogar indirekt selbst ein, wenn es ausführt, dass diese „gerade auch im Steuerrecht Geltung beanspruchen“.² Zwar kann das geschilderte Phänomen teils auch in Bezug auf andere Rechtsgebiete beobachtet werden. So wurde etwa die Figur der „eingriffsähnlichen Vorwirkung“ bisher nur im Klimaschutzrecht angewendet.³ Jedoch scheint das

¹ Siehe N. Zimmermann, in: [HFSt 20 \(2023\), S. 47 ff.](#)

² BVerfG, HFR 2009, 187 (189) (Herv. d. Verf.).

³ Figur begründet durch BVerfGE 157, 30 (130 ff.); wiederholt in BVerfG, NJW 2022, 844 (844 ff.); NVwZ 2023, 158 (159). Zwar ist in der Rechtsprechung teils auch andernorts zumindest terminologisch ähnlich davon die Rede, dass eine Maßnahme eine „eingriffsgleiche Belastung“ (BVerfGE 116, 202 [222]) bzw. eine „eingriffsgleiche Beeinträchtigung“ (BVerfGE 161, 1 [36]) darstelle, jedoch ist damit dort nicht die vorgenannte Figur gemeint, die speziell einen intertemporalen Freiheitsschutz gewährleisten soll.

hier interessierende Phänomen in Bezug auf das Steuerrecht besonders häufig aufzutreten und soll deshalb nachfolgend speziell in diesem Kontext einer kritischen Untersuchung unterzogen werden.

In diesem Zuge beleuchtet dieser Beitrag zunächst einige mögliche Beispiele⁴ solcher dogmatischer Figuren (II.). Dabei wird ausschließlich die Rechtsprechung des BVerfG und des EuGH untersucht. Ferner muss jeweils kurz definiert werden, was vorliegend unter der benannten Figur verstanden wird. Denn es bestehen in praktisch allen nachfolgend erwähnten Fällen Unsicherheiten, was eigentlich der konkrete Maßstab ist, der unter dem jeweiligen Begriff zu verstehen ist. Im Anschluss beschäftigt sich der Beitrag mit den möglichen Ursachen, die dem hier untersuchten Phänomen zugrunde liegen könnten (III.). Abschließend identifiziert er Probleme und Gefahren, die sich aus dem Phänomen bzw. aus dessen Ursachen ergeben oder ergeben könnten (IV.). Eine inhaltliche Bewertung der thematisierten Rechtsfiguren nimmt der Beitrag nicht vor.

II. Beispiele entsprechender dogmatischer Figuren

1. Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung

Ein erstes Beispiel ist die Figur des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung. Dieses ist hier in seiner in der Verpackungsteuer-Entscheidung⁵ des BVerfG entwickelten Form gemeint. Es geht also um den

⁴ Außen vor bleiben weitere möglicherweise einschlägige Beispiele wie etwa das Erfordernis einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung (siehe dazu etwa *U. Kischel*, in: Mellinghoff/Palm, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 [186 ff.]; *A. Musil*, in: Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 [139]; *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 [10 f.]; *S. Kempny*, *JÖR* 64 [2016], 477 [480 ff.]), das Erfordernis eines Mindestmaßes an zweckgerechter Ausgestaltung eines Vergünstigungstatbestandes bei Lenkungsnormen (siehe etwa *U. Kischel*, in: Mellinghoff/Palm, Gleichheit im Verfassungsstaat, 2008, S. 175 [190]), die grds. Ablehnung von Fiskalinteressen als Rechtfertigungsgrund bei Gleichheitsrechten (siehe zum Verfassungsrecht etwa *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 [14 f.]) oder die Rechtfertigungsanforderungen bei unechten Rückwirkungen (siehe etwa *O. Lepsius*, *JZ* 2014, 488 [insb. 498 Fn. 55]; *A. Musil*, in: Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 [141 ff.]; *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 [12 ff.]).

⁵ BVerfGE 98, 106 ff.

Maßstab, dass selbst dann, wenn ein Hoheitsträger eigentlich im Grundsatz die Kompetenz zum Erlass einer Norm innehat, er dennoch die Norm nicht dahingehend ausgestalten darf, dass er einen Wertungswiderspruch zu einer Norm eines anderen Hoheitsträgers herbeiführt.⁶ Nicht gemeint ist damit allerdings die Situation einer echten Normenkollision, also dass sich in Bezug auf einen konkreten Lebenssachverhalt ausgelöste Rechtsfolgen zweier Normen formell widersprechen.⁷ Ebenso nicht gemeint ist in der Entscheidung wohl der Fall, dass zwei Normen *desselben* Hoheitsträgers zueinander in einem wertungswidersprüchlichen Verhältnis stehen.⁸

Dieser dergestalt verstandene Maßstab steht in der Praxis seiner Anwendung in enger Verbindung zum Steuerrecht. So wurde er, wie bereits offenbar wurde, in einem steuerrechtlichen Kontext erstmals aufgestellt. Eine Prüfung von steuerrechtlichen Regelungen anhand dieses Maßstabs erfolgte auch in zahlreichen weiteren Fällen.⁹ Hingegen gibt es scheinbar nur eine nicht-steuerrechtliche Entscheidung, in der ein so verstandener Maßstab überhaupt auch nur als potenziell relevant erwähnt wird.¹⁰ Allerdings ist selbst in dieser Entscheidung zweifelhaft, ob der Maßstab letztlich überhaupt tatsächlich auf den Fall angewendet wurde, da sich die dortigen Ausführungen eher so lesen, als ob jeweils unabhängig davon bereits die Gesetzgebungskompetenz dem Grunde nach verneint wurde.¹¹ Im Übrigen fänden sich selbst im Falle des Verzichts der Eingrenzung der Figur auf

⁶ Vgl. BVerfGE 98, 106 (118 ff.).

⁷ Nicht entgegenstehend BVerfG, NJW 2011, 1578 (1580). Dort wird zwar in Bezug auf die Verpackungsteuer-Entscheidung ausgeführt, dass das Gebot der Widerspruchsfreiheit „nur [...] einem echten Normwiderspruch“ entgegenstehe. Allerdings ergibt sich aus dem Kontext der Aussage, dass damit nicht gemeint ist, dass bloße Wertungswidersprüche per se zulässig wären. Vielmehr ist gemeint, dass jedenfalls dann kein verfassungswidriger Widerspruch zwischen zwei Normen vorliege, wenn ein (scheinbarer) Widerspruch im Rahmen des methodisch Zulässigen bereits durch das Fachgericht beseitigt werden kann.

⁸ Vgl. BVerfGE 98, 106 (119 f.), wo nur Beispiele angeführt werden, bei denen verschiedene Hoheitsträger involviert sind. Mit ebendieser Interpretation der Entscheidung später auch BVerfGE 141, 1 (35).

⁹ BVerfGE 98, 83 (98); 116, 164 (186 f.); 141, 1 (35); 161, 1 (49 f.); BVerfG, NVwZ 2001, 1264 (1265); NVwZ 2010, 313 (317). Ebenso erwähnt in BVerfG, HFR 2009, 187 (188 f.), allerdings nicht in Bezug auf unterschiedliche Hoheitsträger.

¹⁰ Siehe BVerfGE 98, 265 (301) zum Bayerischen Schwangerenhilfefeergänzungsgesetz.

¹¹ Vgl. BVerfGE 98, 265 (312, 313 f., 326).

Wertungswidersprüche gerade zwischen unterschiedlichen Hoheitsträgern nur in kaum höherer Anzahl nicht-steuerrechtliche Entscheidungen, die potenziell einschlägig wären.¹²

2. Gebot der Folgerichtigkeit

Der zweite, hier jedenfalls scheinbar einschlägige Maßstab ist derjenige des Folgerichtigkeitsgebots. Vorliegend ist damit die Rechtsprechungslinie gemeint, dass aufgrund von Art. 3 Abs. 1 GG Grundentscheidungen des Gesetzgebers im Grundsatz folgerichtig durchgehalten werden müssen, weshalb Ausnahmen von einer Grundentscheidung eines „besonderen sachlichen Grundes“ bedürfen, „der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag“.¹³ Üblicherweise wird eine derart verstandene Folgerichtigkeit nur innerhalb einer Regelungsmaterie gefordert, vereinzelt jedoch auch rechtsgebietsübergreifend.¹⁴ Nicht gemeint sind hier allerdings diverse Kohärenzanforderungen, welche allein die Ebene der grundrechtlichen Rechtfertigungsprüfung betreffen, wie dies etwa in der Nichtraucherschutzgesetz-Entscheidung des BVerfG der Fall ist.¹⁵ Denn ein Folgerichtigkeitsgebot im oben definierten Sinne ist nicht eine bloße Rechtfertigungsanforderung, sondern stellt ein unmittelbares Gebot auf, das ohne weitere Voraussetzungen anwendbar ist.

Auch das so verstandene Folgerichtigkeitsgebot ist eng mit steuerrechtlichen Fällen verbunden. So wurde bereits im Zinsurteil ausgeführt, dass eine im Steuerrecht folgerichtig durchzuhaltende Grundentscheidung

¹² Siehe aber BVerfG, NVwZ 2009, 905 (906 f.); andeutungsweise auch BVerfG, NJW 2000, 129 (130); GesR 2007, 41 (42). Hingegen mit einem noch weiteren Verständnis des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bspw. BVerfG, NVwZ 2007, 942 (943 f.), wo darunter offenbar auch ein Verbot von sich formell widersprechenden Regelungen gefasst wird.

¹³ Mit dieser Formulierung seit BVerfGE 137, 350 (366).

¹⁴ So BVerfG, NJW 1996, 2086 (2086) unter Verweis v.a. auf BVerfGE 87, 153 (170 f.). Ein derart verstandenes Folgerichtigkeitsgebot steht aber zwangsläufig auch einem weit(-er als hier) verstandenen Gebot der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung nahe.

¹⁵ Vgl. BVerfGE 121, 317 (359 ff.).

etwa die Auswahl des Steuergegenstandes sei.¹⁶ Allerdings war schon lange Zeit zuvor in der Entscheidung zum schleswig-holsteinischen Wahlgesetz¹⁷ und damit außerhalb des Steuerrechts ein mindestens ähnlicher Maßstab aufgestellt worden. Es lassen sich entsprechend zahlreiche Gegenbeispiele finden, in denen auch außerhalb des Steuerrechts ein Folgerichtigkeitsgebot im hier verstandenen Sinne eine Rolle spielt.¹⁸

Unabhängig davon muss an dieser Stelle aber ohnehin angemerkt werden, dass ernstlich zweifelhaft ist, ob ein derart verstandenes Folgerichtigkeitsgebot überhaupt eine eigenständige Rechtsfigur ist.¹⁹ Denn es erscheint zumindest fragwürdig, ob jener Maßstab auch nur in irgendeiner Weise über die ansonsten von der Rechtsprechung aufgestellten allgemeinen Grundsätze hinsichtlich Art. 3 Abs. 1 GG hinausgeht.²⁰ Es fällt schwer, sich einen Fall vorzustellen, in dem eine nicht folgerichtige Ausgestaltung im hier verstandenen Sinne nicht zugleich auch eine Ungleichbehandlung i.S.v. Art. 3 Abs. 1 GG darstellt. Ungleichbehandlungen müssen nach der Rechtsprechung aber bekanntlich ohnehin gerechtfertigt werden, wenn sie „wesentlich gleiche“ Sachverhalte betreffen. Man könnte hier höchstens daran denken, ob das Folgerichtigkeitsgebot impliziert, dass bei dessen Einschlägigkeit die Vergleichbarkeit immer gegeben ist.²¹ Allerdings lassen sich in der Rechtsprechung für ein derartiges Verständnis keine klaren Anzeichen erkennen, zumal in der verfassungsrechtlichen Rechtsprechung ohnehin kaum je die Vergleichbarkeit explizit verneint wird.²² Daneben dürfte die

¹⁶ Siehe BVerfGE 84, 239 (271). Andeutungsweise in die Richtung eines Folgerichtigkeitsgebots in Bezug auf das Steuerrecht zuvor bereits BVerfGE 19, 101 (116); 21, 160 (171 f.); 23, 242 (256); 34, 103 (115); 40, 109 (120); 67, 70 (84 f.).

¹⁷ BVerfGE 1, 208 (246 f.).

¹⁸ Siehe dahingehend allein aus der Zeit vor dem Zinsurteil des Weiteren die Entscheidungen in BVerfGE 17, 122 (131 f.); 25, 198 (206); 36, 383 (393 f.); 37, 167 (189); 38, 61 (101); 45, 363 (375); 59, 36 (49); 60, 16 (40).

¹⁹ Vgl. A. Musil, in: Schön/Röder, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts II, 2014, S. 129 (137 f.); ders., JÖR 64 (2016), 443 (452 f.); M. Eichberger, in: DStJG 39 (2016), S. 97 (112); ders., FS BFH, 2018, S. 501 (511 f.); S. Kempny, JÖR 64 (2016), 477 (490 f.).

²⁰ In diese Richtung auch BVerfGE 149, 126 (153).

²¹ Vgl. in diese Richtung J. Hey, FS BFH, 2018, S. 451 (469). Zur Vergleichbarkeitsprüfung sogleich noch näher unter II.4.

²² Siehe aber BVerfGE 39, 169 (185); 40, 121 (139 f.); 133, 1 (21); BVerfG, NJW 2019, 3054 (3055 f.); teilweise abgelehnt auch in BVerfGE 108, 52 (69); 118, 79 (104).

weitere Interpretationsmöglichkeit fernliegend sein, dass der eigenständige Gehalt des Folgerichtigkeitsgebots sein solle, dass andere Anforderungen an die Rechtfertigung zu stellen sind als nach der allgemeinen Gleichheitsdogmatik.²³ Denn das BVerfG betont in den entsprechenden Entscheidungen trotz der Erwähnung des Folgerichtigkeitsgebots zugleich auch die Anwendbarkeit der Stufenlos-Formel und damit der allgemeinen Rechtfertigungsdogmatik.²⁴

3. Verbot struktureller Vollzugsdefizite

Ferner kann das Verbot struktureller Vollzugsdefizite als Beispiel für das hier behandelte Phänomen genannt werden. Vorliegend gemeint ist damit ein sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebendes Verbot, das Zusammenspiel einer materiell-rechtlichen Norm mit dem dazugehörigen Verfahrensrecht derart auszugestalten, dass es sich dem Gesetzgeber aufdrängen musste, dass die materiell-rechtliche Norm in der Praxis ihrer Anwendung aus in der Ausgestaltung des gesetzlichen Regelungskomplexes angelegten Gründen in einer großen Zahl von Fällen nicht durchgesetzt werden wird.²⁵ Entsprechend werden für die Zwecke der hier gegenständlichen Untersuchung selbst häufig auftretende Vollzugsmängel hinsichtlich einer Norm nur unter qualifizierenden Umständen als von dem Maßstab erfasst verstanden. Auch ist das Verbot des strukturellen Vollzugsdefizits als eigenständige Rechtsfigur einzustufen, da es jedenfalls nicht auf der Hand liegt, dass eine materiell-rechtliche Norm auch maßgeblich durch die Auswirkungen der zugehörigen Verfahrensregelungen einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG darstellen kann.²⁶

²³ Vgl. *M. Eichberger*, FS BFH, 2018, S. 501 (512 f.).

²⁴ Siehe etwa aus jüngster Vergangenheit BVerfG, NJW 2023, 1935 (1936 f.). Auch einen Einfluss des Folgerichtigkeitsgebots auf die Prüfungsdichte innerhalb der Dogmatik der Stufenlos-Formel lehnt *M. Eichberger*, FS BFH, 2018, S. 501 (512 f.) ab. Jedenfalls teilweise offengelassen hingegen in BVerfGE 145, 106 (145).

²⁵ Vgl. insb. BVerfGE 84, 239 (271 ff.); 110, 94 (112 ff.).

²⁶ Vgl. auch *C. Seiler*, JZ 2004, 481 (483, 485): „Aussage war grundlegend neuartig“; „Abweichung von der bislang herrschenden Dogmatik“.

Jene Rechtsfigur wurde durch das Zinsurteil²⁷ und damit erneut durch eine steuerrechtliche Entscheidung in die Rechtsprechung des BVerfG eingeführt. Auch deren nachfolgendes Auftreten ist nahezu ausschließlich auf steuerrechtliche Fälle beschränkt.²⁸ Die vereinzelte Verwendung des Begriffs des „strukturellen Vollzugsdefizits“ in nicht-steuerrechtlichen Fällen erfolgt regelmäßig in einer Art und Weise, dass der dort gemeinte Maßstab nicht mit dem zuvor beschriebenen übereinstimmt.²⁹ Allerdings lässt sich im staatsorganisationsrechtlichen Bereich jedenfalls eine Entscheidung finden, die unter demselben Begriff einen wohl entsprechenden gleichheitsrechtlichen Maßstab anzulegen scheint.³⁰

4. Gleichheitsrechtliche Vergleichbarkeitsprüfung

Ein weiteres, in diesem Kontext interessierendes Beispiel ist die Vornahme einer Vergleichbarkeitsprüfung bei Gleichheitsrechten. Im Gegensatz zu den zuvor behandelten Figuren handelt es sich dabei nicht um ein Ge- oder

²⁷ BVerfGE 84, 239 (271 ff.).

²⁸ Geprüft oder zumindest erwähnt in den weiteren steuerrechtlichen Fällen BVerfGE 110, 94 (112 ff.); 148, 147 (205 f.); 161, 1 (59 ff.); BVerfG, HFR 2006, 716 (716 ff.); HFR 2006, 718 (718 f.); HFR 2006, 1144 (1144 f.); UR 2007, 464 (465 f.); DStR 2008, 197 (199 f.); DStRE 2008, 1067 (1069 f.); NJW 2008, 2637 (2637 ff.); NJW 2008, 3205 (3205 ff.); NVwZ-RR 2010, 457 (457 f.); HFR 2009, 1027 (1029). Hingegen möchte sich das Gericht selbst in Bezug auf Sozialversicherungsabgaben in BVerfGE 113, 167 (250 ff.); BVerfG, NZS 2008, 142 (143); NJW 2008, 3698 (3698) nicht festlegen, ob dort ein entsprechendes Verbot struktureller Vollzugsdefizite besteht. Ebenso zu Rundfunkgebühren BVerfG, NVwZ-RR 2011, 465 (466); NVwZ-RR 2011, 466 (466).

²⁹ So ging es etwa in BVerfGE 149, 346 (370 ff.); 163, 363 (431 f.) bereits nicht um eine gleichheitsrechtliche Frage, sondern um die Verweigerung effektiven Rechtsschutzes bzw. Grundrechtsschutzes als solchem. Entsprechendes gilt hinsichtlich BVerfGE 133, 168 (233 ff.), wo es um das Schuldprinzip geht, sowie bezüglich BVerfGE 111, 10 (47), wo das Vorliegen normativ verursachter Vollzugsdefizite im Rahmen der im Senat unterliegenden Auffassung als Argument gegen die Angemessenheit des Eingriffs in Art. 12 GG verwendet wird. Im Rahmen der Geeignetheitsprüfung bei Art. 12 GG in BVerfGE 145, 20 (79). Bezüglich Art. 14 GG ebenfalls auf Rechtsfertigungsebene in BVerfGE 149, 86 (116 f.).

³⁰ Siehe BVerfGE 150, 1 (140 ff.). In BVerfGE 140, 1 (31 f.) wird der Begriff hingegen wieder in anderem leicht anderen Sinne benutzt, weil hier nach dem Vortrag der Antragstellerseite nicht eine gleichheitswidrige teilweise Nichtvollziehung einer Norm angegriffen, sondern das Hervorrufen einer Ungleichbehandlung aufgrund der vollständigen faktischen Nichtanwendung einer Norm behauptet wird.

Verbot, sondern um einen bloßen (teils sehr umstrittenen) Prüfungsschritt im Rahmen von Gleichheitsrechten. Danach solle eine Ungleichbehandlung nur dann rechtlich relevant und damit rechtfertigungsbedürftig sein, wenn die ungleich behandelten Sachverhalte auch „vergleichbar“ seien. Damit ist nicht gemeint, ob es rein faktisch möglich ist, besagten Vergleich durchzuführen. Vielmehr stellt ein solches Vergleichbarkeitserfordernis nach dem für die hier stattfindende Untersuchung zugrundeliegenden Verständnis eine bereits vor der Rechtfertigungsebene erfolgende, zusätzliche normative Wertung dar, ob der konkrete Vergleich zulässig sein *soll*.³¹ Üblicherweise wird diese Frage anhand dessen entschieden, ob sich die zu vergleichenden Sachverhalte „ähnlich“ genug sind. In der Literatur wird die Frage der Vergleichbarkeit teils ausdrücklich unter Zuhilfenahme eines sogenannten Vergleichsmaßstabs beantwortet,³² wohingegen in der Rechtsprechung in diesem Kontext jedenfalls jener Begriff kaum je vorkommt.³³

Im Rahmen dieses Beitrags ist hinsichtlich dieser Rechtsfigur die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH zu den EU-Grundfreiheiten am interessantesten. Dort ist höchst uneinheitlich, ob eine solche Vergleichbarkeitsprüfung stattfindet oder nicht.³⁴ Dies kann auch nur teilweise darauf zurückgeführt werden, dass die Grundfreiheiten nach der EuGH-Rechtsprechung auch eine freiheitsrechtliche Dimension³⁵ haben, in deren Rahmen eine Vergleichbarkeitsprüfung mangels Vergleich naturgemäß nicht möglich ist. Vielmehr ist die Handhabung selbst innerhalb des Rahmens der Anwendung der gleichheitsrechtlichen Dimension uneinheitlich. Allerdings fällt auf, dass in nahezu allen Fällen, in denen die Frage der Vergleichbarkeit ernsthaft thematisiert wird, ein steuerrechtlicher Sachverhalt

³¹ Vgl. S. Huster, Rechte und Ziele, 1993, S. 30 Fn. 70; M. Pöschl, Gleichheit vor dem Gesetz, 2008, S. 205 f.

³² Exemplarisch J. Englisch, FS Lang, 2011, S. 167 (176 f.).

³³ Mit einer in diese Richtung gehenden Verwendung des Begriffs des „Maßstabs“ allerdings BVerfGE 108, 52 (69). Meistens wird der Begriff vom BVerfG hingegen i.S.v. „Vergleichssachverhalt“ bzw. „Vergleichsgruppe“ benutzt, siehe beispielhaft BVerfG, VersR 2006, 961 (963).

³⁴ Vgl. etwa J. Kokott, EU Tax Law, 2022, § 3 Rn. 116.

³⁵ Grundlegend EuGH, Urt. v. 11.07.1974, C-8/74, EU:C:1974:82, Rn. 5 – Dassonville; besonders deutlich erkennbar etwa in EuGH, Urt. v. 10.02.2009, C-110/05, EU:C:2009:66, Rn. 37 – Kommission/Italien (sog. Anhänger-Entscheidung).

zugrunde liegt.³⁶ Vor diesem Hintergrund ist es auch wenig überraschend, dass das erste Auftreten einer Vergleichbarkeitsprüfung im Rahmen der Grundfreiheiten ebenfalls in einem steuerrechtlichen Fall erfolgte.³⁷

Gleichermaßen interessant wie irritierend ist hinsichtlich der Vergleichbarkeitsprüfung, dass sich selbst unter alleiniger Betrachtung der Judikatur des EuGH das Phänomen des fast ausschließlichen Auftretens der Rechtsfigur in steuerrechtlichen Fällen offenbar auf die Grundfreiheiten beschränkt, nicht aber bei anderen Gleichheitsrechten wiederzufinden ist. So wird etwa bei Entscheidungen zu Art. 20 GRCh bei zahlreichen nicht-steuerrechtlichen Fällen eine Vergleichbarkeitsprüfung vorgenommen.³⁸ Im Übrigen tritt das Phänomen hinsichtlich dieser Figur auch in der Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 1 GG nicht auf. Dort findet zwar ebenfalls eine Vergleichbarkeitsprüfung statt, wenn nach ständiger Rechtsprechung nur die Ungleichbehandlung von „wesentlich Gleichem“

³⁶ Tatsächliche, ausdrücklich Prüfung der Vergleichbarkeit in einem nicht-steuerrechtlichen Fall wohl nur in EuGH, Urt. v. 20.11.1997, C-90/96, EU:C:1997:553, Rn. 47 ff. – Petrie u.a.; Urt. v. 14.06.2012, C-542/09, EU:C:2012:346, Rn. 40 ff. – Kommission/Niederlande; Vergleichbarkeitsanfordernis jedenfalls kurz erwähnt in EuGH, Urt. v. 18.12.2007, C-341/05, EU:C:2007:809, Rn. 115 – Laval; Urt. v. 17.07.2008, C-94/07, EU:C:2008:425, Rn. 47 – Raccanelli. Vgl. ferner die mit einer Prüfung einer „Vergleichbarkeit“ zumindest verwandte Vorgehensweise des Gerichtshofs in EuGH, Urt. v. 25.10.2001, C-49/98, EU:C:2001:564, Rn. 63 ff. – Finalarte u.a.; Urt. v. 19.12.2012, C-577/10, EU:C:2012:814, Rn. 47 f. – Kommission/Belgien; Urt. v. 03.12.2014, C-315/13, EU:C:2014:2408, Rn. 63 – De Clercq; Urt. v. 18.02.2020, C-78/18, EU:C:2020:476, Rn. 53, 63 – Kommission/Ungarn; Urt. v. 02.03.2023, C-78/21, EU:C:2023:137, Rn. 49 – PrivatBank u.a.

³⁷ Erstmals ausdrücklich in EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 30 – Schumacker. Zuvor bereits angedeutet in EuGH, Urt. v. 28.01.1986, C-270/83, EU:C:1986:37, Rn. 20 – Kommission/Frankreich („avoir fiscal“). Siehe aus der überbordenden steuerrechtlichen Rechtsprechung hierzu beispielhaft aus jüngerer Zeit etwa EuGH, Urt. v. 17.03.2022, C-545/19, EU:C:2022:193, Rn. 43 ff. – AllianzGI-Fonds; Urt. v. 22.09.2022, C-538/20, EU:C:2022:717, Rn. 18 ff. – W.

³⁸ Siehe beispielhaft EuGH, Urt. v. 16.12.2008, C-127/07, EU:C:2008:728, Rn. 25 ff. – Société Arcelor Atlantique et Lorraine u.a.; Urt. v. 12.05.2011, C-176/09, EU:C:2011:290, Rn. 31 ff. – Luxemburg/Parlament und Rat; Urt. v. 11.07.2013, C-439/11, EU:C:2013:513, Rn. 166 ff. – Ziegler; Urt. v. 18.07.2013, C-234/12, EU:C:2013:496, Rn. 15 ff. – Sky Italia; Urt. v. 26.09.2013, C-195/12, EU:C:2013:598, Rn. 50 ff. – Industrie du bois de Vielsalm; Urt. v. 15.05.2014, C-135/13, EU:C:2014:327, Rn. 66 ff. – Szatmári Malom.

grundsätzlich verboten ist. Allerdings kann hier ebenfalls nicht nachgewiesen werden, dass dieser Prüfungsschritt mindestens nahezu ausschließlich in Bezug auf steuerrechtliche Sachverhalte eine Rolle spielt.³⁹

5. Gleichbehandlungsverbot

In engem Zusammenhang mit der soeben thematisierten Figur der Vergleichbarkeitsprüfung steht das Gleichbehandlungsverbot. Nach dieser Rechtsfigur verbiete ein Gleichheitssatz nicht nur gewisse Ungleichbehandlungen, sondern unter Umständen umgekehrt auch gewisse Gleichbehandlungen. Eine solche relevante Gleichbehandlung solle aber nur vorliegen, insofern die in Rede stehenden gleichbehandelten Sachverhalte *nicht* vergleichbar seien. Es findet also auch hier eine Vergleichbarkeitsprüfung statt, allerdings unter umgekehrten Vorzeichen. Streng zu unterscheiden ist die Figur des Gleichbehandlungsverbots von der Figur der materiellen Ungleichbehandlung.⁴⁰ Letztere führt zwar im Ergebnis ebenfalls dazu, dass sich eine formell gleichbehandelnde Norm unter Umständen einer gleichheitsrechtlichen Rechtfertigungsprüfung stellen muss. Allerdings ist die dogmatische Begründung dort fundamental anders: Im Rahmen der Figur der materiellen Ungleichbehandlung wird die formell gleiche Behandlung nicht wie im Zuge des Gleichbehandlungsverbots als Gleichbehandlung anerkannt und dann auch als solche verboten, sondern sie wird im Falle des Hervorrufens von (auch rein faktischen) ungleichen Auswirkungen auf die verglichenen Sachverhalte schlicht in eine Ungleichbehandlung umdefiniert.

Erneut interessiert hier maßgeblich der Blick auf die Grundfreiheiten-Rechtsprechung des EuGH. Angesichts der vorhergehenden Analyse zur dortigen Vergleichbarkeitsprüfung überrascht die Lage bezüglich des Gleichbehandlungsverbots in keiner Weise: Auch das Gleichbehandlungsverbot wurde erstmals in einer steuerrechtlichen Entscheidung postuliert.⁴¹ Besonders erstaunlich ist aber, dass der Gerichtshof nur selten in einem

³⁹ Siehe bereits BVerfGE 1, 14 (52); 1, 97 (107); 2, 336 (340); 3, 377 (380); 4, 144 (155).

⁴⁰ Vgl. BVerfGE 161, 163 (253); a.A. offenbar EuGH, Urt. v. 17.07.1963, C-13/63, EU:C:1963:20, Slg. 1963, 363 (384) – Italien/Kommission.

⁴¹ Erneut EuGH, Urt. v. 14.02.1995, C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 30 – Schumacker.

nicht-steuerrechtlichen Fall überhaupt erwähnt, dass es ein Gleichbehandlungsverbot gebe,⁴² sowie offenbar sogar ausschließlich in steuerrechtlichen Fällen auch tatsächlich je ausdrücklich geprüft hat, ob es tatsächlich einschlägig sein könnte.⁴³

Jedenfalls ähnlich ist wiederum aber auch die Divergenz zur Rechtsprechung hinsichtlich von Gleichbehandlungsverboten, die aus anderen Rechtsgrundlagen hergeleitet werden. Dies gilt sowohl in Bezug auf Art. 20 GRCh⁴⁴ als auch hinsichtlich von Art. 3 Abs. 1 GG,⁴⁵ wo in der diesbezüglich ergangenen Rechtsprechung des EuGH bzw. des BVerfG keine klare Dominanz steuerrechtlicher Fälle erkennbar ist.

III. Ursachen des Phänomens

Angesichts dieses Befunds stellt sich die Frage, was die Ursache dieses Phänomens ist. Hierbei kommen verschiedene Erklärungen in Frage. Erstens

⁴² Siehe aber EuGH, Urt. v. 18.12.2007, C-341/05, EU:C:2007:809, Rn. 115 – Laval; Urt. v. 17.07.2008, C-94/07, EU:C:2008:425, Rn. 47 – Raccanelli; Urt. v. 14.06.2012, C-542/09, EU:C:2012:346, Rn. 41 – Kommission/Niederlande.

⁴³ Näher geprüft allein in den steuerrechtlichen Fällen EuGH, Urt. v. 14.11.2006, C-513/04, EU:C:2006:713, Rn. 18 f. – Kerckhaert und Morres; Urt. v. 06.12.2007, C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 41 ff. – Columbus Container Services; Urt. v. 26.06.2008, C-284/06, EU:C:2008:365, Rn. 82 ff. – Burda.

⁴⁴ Vgl. bereits für die Rechtslage vor Inkrafttreten der Charta die Erwähnung des Gleichbehandlungsverbots in Bezug auf nicht-steuerrechtliche Sachverhalte EuGH, Urt. v. 07.07.1993, C-217/91, EU:C:1993:293, Rn. 37 – Spanien/Kommission; Urt. v. 13.12.1994, C-306/93, EU:C:1994:407, Rn. 30 – SMW Winzersekt; Urt. v. 22.10.1996, C-9/97, EU:C:1998:497, Rn. 45 – Jokela und Pitkäranta; Beschl. v. 23.09.2004, C-435/02, EU:C:2004:552, Rn. 66 – Axel Springer; Urt. v. 12.07.2005, C-154/04, EU:C:2005:449, Rn. 115 – Alliance for National Health u.a.; Urt. v. 03.03.2005, C-21/03, EU:C:2005:127, Rn. 27 – Fabricom; Urt. v. 14.04.2005, C-110/03, EU:C:2005:223, Rn. 71 – Belgien/Kommission; Urt. v. 10.01.2006, C-344/04, EU:C:2006:10, Rn. 95 – IATA und ELFAA. Der erste steuerrechtliche Fall, in dem in Bezug auf den allgemeinen Gleichheitssatz das Gleichbehandlungsverbot erwähnt wird, ist dann EuGH, Urt. v. 22.06.2006, C-182/03, EU:C:2006:416, Rn. 170 – Belgien und Forum 187.

⁴⁵ Gleichbehandlungsverbot bei nicht-steuerrechtlichen Fällen in der Sache geprüft in BVerfGE 1, 264 (275 f.); 4, 31 (41 f.); 13, 46 (53); 86, 81 (87 ff.); 90, 226 (239 f.); 110, 141 (168 f.); BVerfG, NJW 2019, 3054 (3062). Bei einem steuerrechtlichen Fall in BVerfGE 67, 70 (85 ff.). Jedenfalls in Bezug auf andere Abgaben ferner in BVerfGE 52, 256 (263); 161, 163 (253 ff.).

ist denkbar, dass die besprochenen Maßstäbe zwar allgemein oder zumindest verallgemeinerbar klingen, diese jedoch in Wahrheit vom BVerfG bzw. vom EuGH in einem formellen Sinne auf das Steuerrecht beschränkt anwendbar gemeint sind. Hinsichtlich der letzten beiden Beispiele ist dies aber bereits deshalb unwahrscheinlich, weil diese nicht nur verallgemeinerbar erscheinen, sondern auch bereits ihrer durchgängig verwendeten Formulierung nach auch bei der Prüfung nicht-steuerrechtlicher Normen einschlägig sein können. Vor allem aber spricht dagegen, dass sich jedenfalls bei mindestens drei der fünf genannten Figuren auch Gegenbeispiele finden, in denen diese doch auch außerhalb des Steuerrechts angewendet wurden. Somit ist nicht davon auszugehen, dass die Rechtsprechung dergestalt zu verstehen ist, dass die Anwendbarkeit der Figuren tatsächlich formell auf steuerrechtliche Sachverhalte beschränkt sein soll.⁴⁶ Damit stellen die Figuren keine Sonderdogmatik in einem formellen Sinne dar.

Allerdings könnte das Phänomen anstatt dessen zweitens darauf zurückzuführen sein, dass der jeweilige Maßstab tatsächlich theoretisch allgemein anwendbar sein soll, er jedoch (nahezu) immer nur im steuerrechtlichen Kontext praktisch relevant ist. Zweifellos ist es denkbar, dass sich aufgrund der Beschaffenheit eines Gebiets des einfachen Rechts ein Problem der Vereinbarkeit mit einem speziellen Maßstab höherrangigen Rechts in Bezug auf dieses Gebiet übermäßig häufig stellt.⁴⁷ Auch könnte dies dadurch verstärkt werden, dass Gerichte allgemeine Dogmatik trotzdem immer im Zuge der Entscheidung eines konkreten Falles entwickeln, weshalb die entsprechende Dogmatik dann aufgrund ihres konkreten Zuschnitts eventuell

⁴⁶ So versteht in jüngerer Zeit ein (damaliges) Mitglied des Gerichts jedenfalls die steuerrechtliche Rechtsprechung zu Art. 3 Abs. 1 GG offenbar nicht (mehr) als Sonderdogmatik, siehe *M. Eichberger*, in: *DStJG* 39 (2016), S. 97 (112); *ders.*, *FS BFH*, 2018, S. 501 (506, 512). Diesbezüglich offenbar teils mit anderer Interpretation hingegen *F. Kirchhof*, *BB* 2017, 662 (664). Mit einer Andeutung in die entgegengesetzte Richtung hinsichtlich des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung auch *BVerfG*, *NVwZ* 2000, 1036 (1037): Dort wird nahegelegt, dass ein Wertungswiderspruch zwischen Sachrecht und Abgabenrecht anders zu bewerten sei als ein Wertungswiderspruch von Sachrecht zu anderem Sachrecht. Möglicherweise in Bezug auf die hier nicht behandelten Rechtfertigungsanforderungen bei unechten Rückwirkungen ebenso in diese Richtung *BVerfGE* 132, 302 (319), wobei die dortige Aussage insoweit sprachlich nicht ganz klar ist.

⁴⁷ Vgl. *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 (4).

auch trotz deren Allgemeinheit in einem konkreten Teilanwendungsbereich besonders praktisch relevant ist.⁴⁸ In Bezug auf das Beispiel des Gebots der Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung würde dies etwa bedeuten, dass nach diesem Erklärungsansatz ein Widerspruch zu einer Rechtsnorm eines anderen Hoheitsträgers im dortigen Sinne i.d.R. nur durch den Erlass einer steuer- bzw. abgabenrechtlichen Norm eintreten kann, weil abgabenrechtliche Normen aufgrund möglicher Lenkungswirkungen eine besondere Gefahr in sich tragen könnten, die Wertungen anderer Hoheitsträger zu unterlaufen. Wenn man jedoch andere zuvor besprochene Beispiele in den Blick nimmt, erscheint diese Erklärung dort deutlich weniger tragfähig. So wurde in Bezug auf eine Vergleichbarkeitsprüfung sowie das Gleichbehandlungsverbot explizit herausgestellt, dass diese zwar in der EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten fast ausschließlich bzw. ausschließlich in steuerrechtlichen Fällen in der Rechtsprechung eine relevante Rolle spielen, dies aber etwa im deutschen Verfassungsrecht nicht der Fall ist. Zwar gibt es grundlegende Unterschiede zwischen den Grundfreiheiten und einem allgemeinen Gleichheitssatz wie Art. 3 Abs. 1 GG. Jedoch ist nicht ersichtlich, warum beispielsweise im Rahmen einer Vergleichbarkeitsprüfung bei den Grundfreiheiten nur im Steuerrecht eine Unvergleichbarkeit der Sachverhalte denkbar sein soll, bei Art. 3 Abs. 1 GG aber auch in Bezug auf Normen aus anderen Rechtsgebieten.

Ein dritter Erklärungsansatz, der allerdings eine gewisse Verwandtschaft mit dem zweiten Ansatz aufweist, wäre daneben, dass die beispielhaft angeführten Maßstäbe deshalb fast nur im Steuerrecht in der Rechtsprechung relevant werden, weil bei der Prüfung der Vereinbarkeit nicht-steuerrechtlicher Normen mit höherrangigem Recht bereits andere Prüfungsmaßstäbe einschlägig sind, die jedoch in Bezug auf das Steuerrecht keine oder eine geringere Bedeutung haben. So fällt auf, dass vier der fünf hier diskutierten Beispiele aus dem Bereich der gleichheitsrechtlichen Dogmatik kommen. Bekanntlich ist die grundrechtliche Rechtsprechung des BVerfG eigentlich grundsätzlich freiheitsrechtslastig,⁴⁹ während hingegen in Bezug

⁴⁸ In diese Richtung am Beispiel von „Art und Ausmaß der Ungleichbehandlung“ M. Eichberger, FS BFH, 2018, S. 501 (510 f.).

⁴⁹ Vgl. C. Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (339); J. Hey, FS BFH, 2018, S. 451 (474).

auf das Steuerrecht der Schwerpunkt ganz klar auf der gleichheitsrechtlichen Kontrolle liegt.⁵⁰ Auch im Rahmen der Grundfreiheiten-Rechtsprechung des EuGH erfolgt eigentlich jedenfalls häufig eine freiheitsrechtliche Prüfung, während in steuerrechtlichen Fällen fast immer nur die gleichheitsrechtliche Ausprägung explizit angewendet wird.⁵¹ Entsprechend könnten die hier angeführten Beispiels-Figuren den Charakter von „Reservemaßstäben“ haben, die nur relevant werden, wenn die zur Verfügung stehenden freiheitsrechtlichen Maßstäbe offensichtlich nicht greifen, was jedenfalls auf Basis der vorbezeichneten Rechtsprechung im Steuerrecht fast immer der Fall ist. Gleichwohl kann dieser Erklärungsansatz z.B. keine Begründung dafür liefern, warum in nicht-steuerrechtlichen Fällen, in denen eine Vereinbarkeit mit freiheitsrechtlichen Maßstäben vorliegt, nicht häufiger die hier beispielhaft angeführten gleichheitsrechtlichen Maßstäbe angesprochen werden. Denn in diesem Falle könnten sie auch außerhalb des Steuerrechts entscheidungserheblich werden.

Viertens kommt schließlich noch die Erklärung in Frage, dass in manchen nicht-steuerrechtlichen Fällen zwar die hier diskutierten Rechtsfiguren formal entscheidungserheblich sein könnten, sie aber dennoch durch das jeweilige Gericht schlicht nicht thematisiert werden.⁵² Man könnte hier auch von einer „faktischen Sonderdogmatik“ sprechen. Eine derartige Erklärung müsste nicht zwingend in einer planvollen Vorgehensweise begründet liegen. So kann es freilich auch dazu kommen, dass die mögliche Relevanz eines der hier diskutierten Maßstäbe in einem nicht-steuerrechtlichen Fall schlicht übersehen wird, weil er gedanklich automatisch immer nur mit steuerrechtlichen Fällen assoziiert wird.

⁵⁰ Vgl. A. Musil, JÖR 64 (2016), 443 (448, 451 f.); C. Seiler, VVDStRL 75 (2016), 333 (338 f.); M. Eichberger, FS BFH, 2018, S. 501 (502); J. Hey, FS BFH, 2018, S. 451 (474).

⁵¹ Vgl. etwa A. Musil, in: ders./Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2022, Einführung Rn. 95, 96 f.

⁵² Eine dahingehende Einzelanalyse von nicht-steuerrechtlichen Entscheidungen, ob dort eine hier erwähnte Rechtsfigur dort trotz eigentlicher Relevanz nicht thematisiert wird, würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen und unterbleibt jedenfalls deshalb. Allerdings ist etwa hinsichtlich der Vergleichbarkeitsprüfung augenscheinlich, dass man in nahezu jedem Fall Argumente finden kann, warum eine Vergleichbarkeit zu verneinen sein könnte. Dies steht im diametralen Kontrast zur Prüfungspraxis beispielsweise des EuGH in nicht-steuerrechtlichen Fällen bei den Grundfreiheiten (vgl. Fn. 36).

Im Ergebnis liegt nahe, dass das Phänomen durch ein Zusammenwirken des zweiten, dritten und vierten Erklärungsansatzes verursacht wird. So dürfte hinsichtlich der hier angeführten Beispiels-Figuren tatsächlich im Steuerrecht häufiger die Erfüllung von deren Voraussetzungen naheliegen, während umgekehrt in Bezug auf nicht-steuerrechtliche Sachverhalte bereits deutlich häufiger ein Verstoß gegen andere Maßstäbe vorliegen wird, die im Steuerrecht hingegen keine große Bedeutung haben. Jedoch kann auch nicht völlig von der Hand gewiesen werden, dass möglicherweise in nicht-steuerrechtlichen Fällen teilweise auch eine schlichte Nichtthematization dieser Rechtsfiguren stattfindet, obwohl diese dort eigentlich ebenfalls relevant wären.

IV. Resultierende Probleme und Gefahren

Abschließend soll nun noch kurz auf Probleme und Gefahren eingegangen werden, die sich hinsichtlich des hier behandelten Phänomens ergeben. Diese stehen in engem Zusammenhang mit dessen soeben geschilderten möglichen Ursachen. Auf etwaige sich aus dem ersten Erklärungsansatz ergebende Schwierigkeiten muss hier nicht eingegangen werden, da dieser Ansatz verworfen wurde. Bezüglich des zweiten und dritten Erklärungsansatzes ist im Ausgangspunkt keine sich aus einer solchen möglichen Ursache ergebende Problematik zu erkennen. Dass ein allgemeiner Maßstab in Bezug auf manche Sachverhalte praktisch relevanter ist als in Bezug auf andere, begegnet als solchem keinen Bedenken. Allerdings ist bei näherer Betrachtung darin ein Problem zu erkennen, dass diese Ursache in der Rechtsprechung üblicherweise nicht offengelegt wird. Dies provoziert, dass Fachgerichte und andere Rezipienten die Figuren falsch verstehen und dann möglicherweise in einem anderen Sinne anwenden. So könnte etwa fälschlicherweise der Eindruck entstehen, dass es sich in Wahrheit um echte Sonderdogmatik handelt.⁵³ Dies könnte wiederum beispielsweise Verwaltungs- oder Sozialgerichte dazu motivieren, die Maßstäbe nicht anzuwenden, da sie als rein steuerrechtlich verstanden werden. Dadurch würde die Einheitlichkeit der Rechtsprechung unnötig beeinträchtigt.

⁵³ Mit dieser Kritik auch *J. Hey*, *StuW* 2015, 3 (15).

Bereits im Ausgangspunkt problematisch erscheint hingegen eine Situation, wie sie im vierten Erklärungsansatz geschildert wird. Es liegt auf der Hand, dass jedenfalls entscheidungserhebliche Prüfungsmaßstäbe in einer Entscheidung auch angesprochen werden müssen. Wenn derartige Maßstäbe komplett übergangen werden, verletzt dies den juristischen Begründungszwang und damit die Gesetzesbindung.⁵⁴ Der Begründungszwang dient hier auch der Vergewisserung hinsichtlich der Überzeugungskraft des in Rede stehenden Maßstabs. Denn wenn der Maßstab in nicht-steuerrechtlichen Fällen eigentlich angewendet werden muss, dann aber als unerwünscht angesehen wird, kann dies dafür sprechen, dass der Maßstab jedenfalls in seiner gegenwärtigen Gestalt generell nicht überzeugend ist. Die Überzeugungskraft eines Maßstabs und der durch diesen herbeigeführten Ergebnisse wird nämlich auch maßgeblich durch dessen tatsächliche Anwendung auf möglichst unterschiedliche Sachverhalte bestätigt – oder eben widerlegt.

⁵⁴ Vgl. dazu etwa *N. Zimmermann*, in: Ammann et al., Verantwortung und Recht, 2022, S. 215 (226 f.) m.w.N.