

§ 5 Bus und Bahn

– Zum Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht

Hanno Kube

I. Umsatzsteuerbegünstigung des Schienenbahnfernverkehrs

Beförderungsleistungen im öffentlichen Personennahverkehr sind gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG umsatzsteuerbegünstigt. Es gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 %, nicht der Regelsteuersatz von 19 %. In Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 der Bundesregierung wurde die Steuer-satzermäßigung auf die Beförderung von Personen im inländischen Schienenbahnfernverkehr erstreckt.¹ Der Linienbusfernverkehr unterliegt dagegen weiterhin dem Regelsteuersatz. Es fragt sich, ob die Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG mit dem EU-mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz vereinbar ist.²

II. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität im EU-Mehrwertsteuerrecht

1. Inhalt und normative Grundlage

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist ein Grundprinzip des EU-rechtlich harmonisierten Mehrwertsteuerrechts. So heißt es schon im fünften Erwägungsgrund zur Ersten Mehrwertsteuer-Richtlinie: „Die größte Einfachheit und Neutralität eines Mehrwertsteuersystems wird erreicht,

¹ Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2886. Die Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG trat Anfang 2020 in Kraft. Siehe zu dieser Änderung auch das BMF-Schreiben v. 21.1.2020, BStBl. I 2020, S. 197; dazu R. Prätzler, DB 2020, 468 ff.

² Der Verf. war mit dieser Frage im Rahmen eines Rechtsgutachtens befasst, das im Auftrag eines Unternehmens des Busfernverkehrs angefertigt wurde; siehe dazu auch H. Kube, UR 2020, 590 ff.

wenn die Steuer so allgemein wie möglich erhoben wird und wenn ihr Anwendungsbereich alle Produktions- und Vertriebsstufen sowie den Bereich der Dienstleistungen umfasst.³ Aus diesem Grund wurde die Mehrwertsteuer als Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet.⁴ Doch verlangt der Neutralitätsgrundsatz nicht nur die Freistellung des unternehmerischen Leistungsbezugs von einer endgültigen Umsatzsteuerbelastung. Vielmehr kann Wettbewerbsneutralität nur dann sichergestellt werden, wenn auch auf der Seite der Ausgangsumsätze Gleichbehandlung gewährleistet ist. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat diese Ausprägung des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes in zahlreichen Entscheidungen konkretisiert.⁵ Das EU-Mehrwertsteuerrecht verlangt danach die steuerliche Gleichbehandlung von miteinander im Wettbewerb stehenden Waren und Dienstleistungen, mit denen Ausgangsumsätze getätigt werden. Dies bedeutet auch, dass die Wirtschaftsteilnehmer, die miteinander im Wettbewerb stehende Umsätze tätigen, umsatzsteuerrechtlich gleichbehandelt werden müssen.⁶ Die Anforderung der Gleichbehandlung bezieht sich auf die Steuerbarkeit, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz,⁷ mithin auch auf die Anwendung von Steuersatzermäßigungen.⁸

³ Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates v. 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. Nr. 71 S. 1301).

⁴ Zu diesem Zusammenhang *T. Hartman*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, Kommentar, 2. Aufl. 2022, UStG Einf. Rn. 4.

⁵ EuGH, Urt. v. 7.9.1999, C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 19 f – Gregg; EuGH, Urt. v. 3.5.2001, C-481/98, EU:C:2001:237, Rn. 22 – Kommission/Frankreich; EuGH, Urt. v. 17.2.2005, C-453/02 und C-462/02, EU:C:2005:92, Rn. 24 – Linneweber und Akritidis; EuGH, Urt. v. 26.5.2005, C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 54 – Kingscrest Associates und Montecello; EuGH, Urt. v. 8.6.2006, C-430/04, EU:C:2006:374, Rn. 24 – Feuerbestattungsverein Halle.

⁶ EuGH v. 6.11.2003, C-45/01, EU:C:2003:595, Rn. 44 – Christoph Dornier-Stiftung für klinische Psychologie.

⁷ Ausführlich *W. Reiß*, DSTJG 32 (2009), S. 9 (14).

⁸ EuGH, Urt. v. 6.5.2010, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 26 – Kommission/Frankreich; EuGH, Urt. v. 27.2.2014, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 43 – Pro Med Logistik GmbH und Pongratz; EuGH v. 9.3.2017, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 28 – Oxyecure Belgium; EuGH, Urt. v. 9.9.2021, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 38 – Phantasia; EuGH, Urt. v. 3.2.2022, C-515/20, EU:C:2022:73, Rn. 39 – B AG/Finanzamt A.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität wurzelt nach der Rechtsprechung des EuGH im Recht der Mehrwertsteuer-Richtlinien, das von diesem Grundsatz geprägt wird.⁹ Der Neutralitätsgrundsatz ist dagegen kein Grundsatz des Primärrechts, an dem das Sekundärrecht gemessen werden könnte oder müsste.¹⁰ Mit anderen Worten interpretiert der EuGH das Mehrwertsteuer-Richtlinienrecht systematisch im Licht des dieses Recht bestimmenden Neutralitätsgrundsatzes, verzichtet aber darauf, ausdrückliche richtlinienrechtliche Abweichungen vom Neutralitätsgrundsatz an diesem zu messen.¹¹ Maßstab für die Richtlinienausgestaltungen des Unionsgesetzgebers ist insoweit nur der – primärrechtlich verankerte – allgemeine Gleichheitsgrundsatz nach Art. 20 GRC.¹² Bezüglich des Neutralitätsgrundsatzes ergibt sich mithin das Gebot einer diesem Grundsatz entsprechenden Auslegung, Umsetzung und Anwendung des Mehrwertsteuer-Richtlinienrechts vorbehaltlich ausdrücklicher neutralitätswidriger Richtlinienbestimmungen.¹³

Als EU-Sekundärrecht genießt das Mehrwertsteuer-Richtlinienrecht Anwendungsvorrang vor dem mitgliedstaatlichen Recht. Soweit eine Richtlinienbestimmung dem Neutralitätsgrundsatz entspricht und ihm Ausdruck verleiht, ist der mitgliedstaatliche Umsetzungsgesetzgeber hieran folglich gebunden.

Eine Rechtfertigung mitgliedstaatlicher Verstöße gegen den Grundsatz steuerlicher Neutralität ist nach der EuGH-Rechtsprechung vorbehaltlich sehr eng umgrenzter, stets aus dem Mehrwertsteuer-Richtlinienrecht

⁹ EuGH, Urt. v. 19.7.2012, C-44/11, EU:C:2012:484, Rn. 45 – Deutsche Bank AG; entsprechend EuGH, Urt. v. 15.11.2012, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 50 – Zimmermann; EuGH, Urt. v. 19.12.2012, C-310/11, EU:C:2012:568, Rn. 29 – Grattan; EuGH, Urt. v. 13.3.2014, C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 40 – Klinikum Dortmund; EuGH, Urt. v. 9.3.2017, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 32 – Oxycure Belgium.

¹⁰ J. Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 8 Rn. 12; J. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2020, Rn. 12.23.

¹¹ Siehe dazu EuGH, Urt. v. 14.12.2006, C-401/05, EU:C:2006:792, Rn. 36 – VDP Dental Laboratory; EuGH, Urt. v. 5.3.2015, C-502/13, EU:C:2015:143, Rn. 51 – Kommission/Luxemburg.

¹² Siehe dazu die ausdrückliche Klarstellung in EuGH, Urt. v. 7.3.2017, C-390/15, EU:C:2017:174, Rn. 38 – RPO.

¹³ C. Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 233.

selbst abgeleiteter Ausnahmen¹⁴ nicht möglich. Teilweise wird der Neutralitätsgrundsatz deshalb als absoluter Grundsatz bezeichnet.¹⁵ Insbesondere verzichtet der EuGH darauf, die von den primärrechtlichen Gleichheitsmaßstäben (Grundfreiheiten, Art. 20 GRC) bekannte Rechtfertigungsdogmatik auf den Neutralitätsgrundsatz als eigenständigen Grundsatz des Mehrwertsteuer-Sekundärrechts zu übertragen.¹⁶

2. Konkretisierung des maßgeblichen Wettbewerbsverhältnisses durch die Gleichartigkeit der Leistungen

Gleichbehandlung verlangt der steuerliche Neutralitätsgrundsatz, wie bereits ausgeführt, für miteinander im Wettbewerb stehende Leistungen und insoweit für die Leistungserbringer. Diese Anforderung konkretisiert der EuGH dahingehend, dass gleichartige Leistungen nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen; denn Gleichartigkeit indiziert ein Wettbewerbsverhältnis.¹⁷ Von Gleichartigkeit ist auszugehen, wenn – so der EuGH in ständiger Rechtsprechung – zwei Leistungen

„ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und

¹⁴ Etwa EuGH, Urt. v. 18.12.1997, C-286/94, EU:C:1997:623 – Garage Molenheide, Rn. 42 ff.; EuGH, Urt. v. 19.9.2000, C-454/98, EU:C:2000:469, Rn. 59 – Schmeink & Cofreth und Strobel; EuGH, Urt. v. 21.2.2006, C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 92 – Halifax u.a.; EuGH, Urt. v. 7.12.2006, C-240/05, EU:C:2006:763, Rn. 55 ff. – Eurodental; EuGH, Urt. v. 21.2.2008, C-271/06, EU:C:2008:105, Rn. 22 – Netto Supermarkt; EuGH, Urt. v. 13.2.2014, C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 29 – Maks Pen; EuGH, Urt. v. 17.7.2014, C-272/13, EU:C:2014:2091, Rn. 46 – Equoland.

¹⁵ *F. Engler*, *Steuerverfassungsrecht im Mehrebenensystem*, 2014, S. 266 f. („absolutes Postulat“).

¹⁶ Eingehend dazu *C. Zirkl*, *Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip*, 2015, S. 235 f.; wenn *T. Hartman*, in: *Musil/Weber-Grellet* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht, Kommentar*, 2. Aufl. 2022, UStG Einf. Rn. 9 hier die Dogmatik zum unionsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz auf den Fall des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes überträgt, weicht er mithin von der EuGH-Rechtsprechung ab.

¹⁷ EuGH, Urt. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 33 – The Rank Group; EuGH, Urt. v. 11.9.2014, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 24 – K; EuGH, Urt. v. 9.3.2017, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 30 – Oxycure Belgium; EuGH, Urt. v. 27.6.2019, C-597/17, EU:C:2019:544, Rn. 47 – Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u. a.; EuGH, Urt. v. 19.12.2019, C-715/18, EU:C:2019:1138, Rn. 36 – Seglervereinigung Cuxhaven e. V.; EuGH, Urt. v. 9.9.2021, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 37 – Phantasieland; EuGH, Urt. v. 3.2.2022, C-515/20, EU:C:2022:73, Rn. 43 – B AG/Finanzamt A.

wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere dieser Dienstleistungen zu wählen, nicht erheblich beeinflussen“.¹⁸

An anderer Stelle fragt der EuGH danach,

“ob die fraglichen Waren ähnliche Eigenschaften haben und bei den Verbrauchern den gleichen Bedürfnissen dienen, und zwar nicht anhand eines Kriteriums der strengen Identität, sondern der Ähnlichkeit und Vergleichbarkeit in der Verwendung“.¹⁹

Für die Beurteilung der Vergleichbarkeit von Leistungen kommt es dabei „nicht allein auf die Gegenüberstellung einzelner Leistungen“ an; vielmehr ist der „Kontext“ zu berücksichtigen, in dem sie erbracht werden.²⁰ Dies zeigt, dass der EuGH – wie er auch ausdrücklich selbst bestätigt –²¹ den Begriff der Gleichartigkeit weit versteht.

3. Der Neutralitätsgrundsatz im Fall von Steuersatzermäßigungen, insbesondere gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG

Im Fall von Ermäßigungen des Mehrwertsteuersatzes auf Grundlage von Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL billigt der EuGH es zwar grundsätzlich, wenn Mitgliedstaaten einen ermäßigten Steuersatz im Bereich der in Anhang III der MwStSystRL aufgeführten Leistungen nur selektiv vorsehen; auch dies aber nur insoweit, als sich daraus keine neutralitätswidrigen Wettbewerbsverzerrungen ergeben.²² Denn auch Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL ist vom

¹⁸ EuGH, Urt. v. 10.11.2011, C-259/10 und C-260/10, EU:C:2011:719, Rn. 44 – The Rank Group; entsprechend EuGH, Urt. v. 11.9.2014, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 25 – K; EuGH, Urt. v. 9.11.2017, C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 31 – AZ; EuGH, Urt. v. 9.9.2021, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 38 – Phantasialand; EuGH, Urt. v. 3.2.2022, C-515/20, EU:C:2022:73, Rn. 44 – B AG/Finanzamt A.

¹⁹ EuGH, Urt. v. 11.8.1995, C-367/93 bis C-377/93, EU:C:1995:261, Rn. 27 (Obst- und Traubenwein) – Roders; EuGH, Urt. v. 27.2.2002, C-302/00, EU:C:2002:123, Rn. 23 (helle und dunkle Zigaretten) – Kommission/Frankreich.

²⁰ EuGH, Urt. v. 23.4.2009, C-357/07, EU:C:2009:248, Rn. 38 – TNT Post; EuGH, Urt. v. 27.2.2014, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 55 – Pro Med Logistik GmbH und Pongratz.

²¹ EuGH, Urt. v. 27.2.2002, C-302/00, EU:C:2002:123, Rn. 23 („Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, der den Begriff der Gleichartigkeit weit ausgelegt hat“) – Kommission/Frankreich.

²² EuGH, Urt. v. 6.5.2010, C-94/09, EU:C:2010:253, Rn. 26 – Kommission/Frankreich; EuGH, Urt. v. 27.2.2014, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 43 – Pro Med Logistik GmbH und Pongratz; EuGH, Urt. v. 9.3.2017, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 28 – Oxycre Belgium; EuGH, Urt. v. 9.9.2021, C-406/20, EU:C:2021:720, Rn. 25 –

Neutralitätsgrundsatz beherrscht. Zwischen Leistungen, die im Sinne der EuGH-Rechtsprechung gleichartig sind, darf seitens der Mitgliedstaaten im Steuersatz mithin nicht differenziert werden.

So hatte der EuGH beispielsweise in der Rechtssache Pro Med Logistik GmbH und Pongratz darüber zu befinden, ob es – auf der Basis von Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. Anhang III Nr. 5 der MwStSystRL („Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks“) – mit dem Neutralitätsgrundsatz vereinbar oder aber unvereinbar ist, dass gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG die Beförderung mit Taxen, nicht aber die Beförderung durch anderweitige Mietwagen mit Fahrgestellung ermäßigt besteuert wird. Der EuGH stellte in seiner Entscheidung aus dem Jahr 2014 auf die zuvor genannten Kriterien zur Konkretisierung der Vergleichbarkeit und insbesondere darauf ab, ob die Unterschiede zwischen den Beförderungsarten „maßgeblichen Einfluss auf die Entscheidung des durchschnittlichen Nutzers für die eine oder die andere Beförderungsart haben“.²³ Dies zu beurteilen, überließ der EuGH dem vorlegenden Gericht.

III. EU-Rechtswidrigkeit von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG

1. Argumentation in der Gesetzesbegründung

In der Begründung des Regierungsentwurfs zur Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG heißt es eher knapp:

„Die isolierte Begünstigung des Schienenbahnfernverkehrs stellt demgemäß keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer dar, weil eine Beförderung im Schienenbahnfernverkehr und eine Beförderung mittels anderer Verkehrsträger nach der maßgeblichen Sichtweise eines Durchschnittsverbrauchers nicht gleichartig sind. So sichert der Schienenbahnfernverkehr aufgrund des Streckennetzes wie kein anderer Verkehrsträger die Mobilität und Flexibilität der Bürger.“²⁴

Phantasialand; EuGH, Urt. v. 3.2.2022, C-515/20, EU:C:2022:73, Rn. 39 – B AG/Finanzamt A.

²³ EuGH, Urt. v. 27.2.2014, C-454/12 und C-455/12, EU:C:2014:111, Rn. 60 – Pro Med Logistik GmbH und Pongratz; dazu auch *J. Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 8 Rn. 484; *H. Heidner*, in: Bunjes, UStG, 21. Aufl. 2022, § 12 Rn. 201.

²⁴ BR-Drs. 514/19 vom 17.10.2019, S. 27.

Ob diese Argumentation trägt, ist schon deshalb genauer zu prüfen, weil nach der vormals geltenden Fassung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG verschiedene Verkehrsmittel des Nahverkehrs (Bahn, Bus, Taxi, Fähre etc.) neutralitätskonform gleichbehandelt werden. Die Neufassung der Norm unterscheidet nunmehr zwischen Verkehrsmitteln, indem sie den schienengebundenen Fernverkehr zusätzlich begünstigt, nicht dagegen den Fernverkehr mit anderen Verkehrsmitteln wie insbesondere Linienomnibussen.

2. Gleichartigkeit von Schienenbahnfernverkehr und Linienbusfernverkehr

Zu untersuchen ist daher, ob Schienenbahnfernverkehr und Linienbusfernverkehr gleichartig sind, ob sie ähnliche Eigenschaften haben und ob die bestehenden Unterschiede zwischen ihnen die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere Leistung zu wählen, maßgeblich beeinflussen oder aber nicht.

Schienenbahnfernverkehr und Linienbusfernverkehr dienen gleichermaßen der Beförderung von Personen und ihrem Gepäck über Strecken jenseits des Nahverkehrs. Die Verkehrsmittel befriedigen mit Blick auf dieses Beförderungsziel die gleichen Bedürfnisse eines Durchschnittsverbrauchers.

Vergleichbarkeit besteht aber auch bezüglich der näheren Umstände der Leistungsangebote und der Leistungserbringung.²⁵ So verfügt der Fernbusverkehr nicht etwa über ein kleineres, sondern sogar über ein größeres Streckennetz als die Fernbahn (ca. 500 Halte vs. ca. 300 Halte). Nahezu jede Stadt mit Fernbahnanschluss wird auch mit Fernbussen angefahren. Die Fahrgäste haben also in der Regel die Wahl, ob sie für ihre Reise Bahn oder Bus nutzen möchten. Hinzu kommt, dass das Streckennetz des Fernbusverkehrs bei entsprechender Nachfrage kurzfristig und flexibel weiter ausgebaut werden kann. Dass der Schienenbahnfernverkehr durch den Schienenbahnnahverkehr komplementiert wird, ändert an der Validität des Vergleichs nichts. Denn auch der Fernbusverkehr kann angesichts der Lage der Haltestellen aus Sicht des Verbrauchers regelmäßig unproblematisch mit dem Schienenbahnnahverkehr und dem Busnahverkehr kombiniert werden.

²⁵ Soweit nicht anders ausgewiesen, entstammen die nachfolgenden Zahlen und Informationen dem mir vom Auftraggeber des Rechtsgutachtens zur Verfügung gestellten Material.

Auch die Taktfrequenz des Fernbusverkehrs ist nicht durchgängig geringer als die Taktfrequenz des Schienenbahnfernverkehrs. Je nach Strecke ist die Taktfrequenz des Fernbusverkehrs oder die Taktfrequenz des Schienenbahnfernverkehrs größer. Beispielsweise wird die Strecke Berlin – Hamburg mit Fernbussen täglich ca. 60mal ohne Umstieg bedient, während die Fernbahn nur 25 Verbindungen anbietet. Auf der Strecke Berlin – Dresden verkehren Fernbusse täglich ca. 50mal ohne Umstieg; die Fernbahn bedient diese Strecke täglich 19mal, davon nur 9mal ohne Umstieg. Auch auf zahlreichen anderen Strecken bieten Fernbusse täglich enge Taktverbindungen an.

Anders als vielfach – auch in der Gesetzesbegründung – angenommen, zeigen die Vergleichsparameter des Streckennetzes und der Taktfrequenz, dass die Mobilität und die Flexibilität der Bürger nicht nur durch die Fernbahn, sondern ebenso durch Fernbusse gewährleistet werden. Dies wird zudem dadurch unterstrichen, dass Fernbusse nicht nur Metropolen und Großstädte, sondern gerade auch kleine und mittelgroße Städte in ländlichen Regionen anbinden. 40 % der Fernbus-Haltestellen liegen in Städten mit 20.000 oder weniger Einwohnern, 10 % der Haltestellen liegen sogar in Städten mit 5.000 oder weniger Einwohnern. Bei Bedarf können die Knotenpunkten rasch (und auf der Basis des engen Straßennetzes) angepasst werden.

Auch die Buchungsflexibilität, insbesondere bezüglich der Umbuchungsfristen und -kosten, ist bei Fernbusanbietern nicht etwa geringer, sondern typischerweise deutlich größer als bei der Fernbahn.

Jährlich nutzen über 100 Millionen Menschen den Bus im Fern- und Gelegenheitsverkehr. Damit befördern Reisebusse Fahrgäste im Umfang von zwei Dritteln der Fahrgäste, die den Schienenbahnfernverkehr nutzen.²⁶ Die durchschnittliche Fahrtweite beträgt für den Fernlinienverkehr mit Bussen für das Jahr 2018 289,9 km, für den Fernverkehr auf der Schiene 288,6 km.²⁷

Schließlich erscheinen Fernbusse und Fernbahn auch bezüglich des Reisekomforts vergleichbar. Hierzu ist vorwegzuschicken, dass die Präferenzen eines jeden Reisenden freilich unterschiedlich sind und dass jeder Reisende

²⁶ Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e. V., Stellungnahme: Klimaschutzprogramm 2030 im Steuerrecht, 11.10.2019, S. 1.

²⁷ Destatis, Personenverkehr mit Bussen und Bahnen, 1. Vierteljahr 2019, Fachserie 8 Reihe 3.1., S. 7 f.

auf unterschiedliche Aspekte wert legt. Wenn es nach der EuGH-Rechtsprechung aber auf die Vergleichbarkeit aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ankommt, so lässt sich angesichts der Ausstattung einerseits der Fernbahn und andererseits der zum Einsatz kommenden Reisebusse klar feststellen, dass eher die Gemeinsamkeiten als die Unterschiede überwiegen und dass die Unterschiede jedenfalls nicht so groß sind, dass man von einer Nichtvergleichbarkeit der Leistungsangebote ausgehen könnte. Einige Gesichtspunkte seien hier hervorgehoben. So bieten Fernbusse – nicht anders als die Fernbahn – heute regelmäßig W-Lan, Steckdosen, eine Toilette, den Verkauf von Snacks und Getränken, einen der Fernbahn ähnlichen Sitzabstand, reservierbare Sitzplätze, verstellbare Rücklehnen, Armlehnen, einen Onboard Entertainment Service (Filme, Serien, Musik) und die Möglichkeit der Gepäckmitnahme.

Die Gegenüberstellung der näheren Umstände der Leistungsangebote und der Leistungserbringung belegt sehr deutlich, dass Fernbusse und Fernbahn aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers – unter dem Gesichtspunkt der Vergleichbarkeit, nicht der Identität – den gleichen Bedürfnissen dienen. Dies gilt selbst dann, wenn man für den Vergleich – was keineswegs zwingend ist – nicht nur auf bestimmte Strecken abstellt, auf denen die Anbieter konkret konkurrieren, sondern vielmehr auf das Gesamtangebot der konkurrierenden Anbieter unter Berücksichtigung des Gesamtstreckennetzes und der Taktfrequenz.

Zur Beantwortung der Frage, ob die bestehenden Unterschiede zwischen den Leistungen die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers, die eine oder die andere Leistung zu wählen, maßgeblich beeinflussen oder aber nicht, ist schließlich auch und insbesondere zu berücksichtigen, ob das tatsächliche Verbraucherverhalten darauf hinweist, dass die angebotenen Leistungen aus Sicht der Verbraucher untereinander substituierbar erscheinen.²⁸ Auch diesbezüglich ergibt sich ein klares Bild. So gaben laut einer Umfrage des Umweltbundesamtes 33 % der befragten Fernbus-Passagiere an, sie hätten die Fernbahn genutzt, wenn es die Option des Fernbuses nicht gegeben hätte.²⁹ Der eigene Pkw wäre nur für 25 % der Befragten die Alternative zum Fernbus gewesen. Preisanpassungen der Deutsche

²⁸ Siehe zum Bedarfsmarktkonzept (Bedeutung der funktionellen Austauschbarkeit von Produkten) Kommission, Bekanntmachung der Kommission über die Definition des relevanten Marktes im Sinne des Wettbewerbsrechts der Gemeinschaft vom 9.12.1997, ABl. 1997 C 372/5; R. Streinz, *Europarecht*, 11. Aufl. 2019, Rn. 1085.

²⁹ Zitiert nach Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e. V., Stellungnahme: Klimaschutzprogramm 2030 im Steuerrecht, 11.10.2019, S. 2.

Bahn AG (nach oben oder unten) wirken sich, wie konkrete Untersuchungen zeigen, unmittelbar auf die Nachfrage nach Fernbusverbindungen aus. So hat die Preisgestaltung der Anbieter direkte Konsequenzen für die jeweilige Nachfrage. Der typischerweise günstige Preis der Fernbusanbieter vermag dabei, wie Befragungen belegen, tatsächliche oder vermeintliche Nachteile des Fernbusses (wie etwa ein längere Fahrtzeit) zu kompensieren.³⁰

Damit bestätigt sich, was in dem vom Verband mofair und vom Netzwerk Europäischer Eisenbahnen e. V. gemeinsam herausgegebenen Wettbewerber-Report Eisenbahn schon 2015/2016 festgestellt wurde: „Was in über 20 Jahren auf der Fernverkehrsschiene nicht gelungen ist, hat die Liberalisierung des Fernbusmarktes 2013 in kürzester Zeit erreicht: Die Wettbewerbsdynamik zwingt im Wege der Substitutionskonkurrenz den Quasi-Monopolisten DB Fernverkehr, sich grundlegend neu aufzustellen.“³¹

Auch die Deutsche Bahn AG betrachtet den Fernbus offensichtlich als Wettbewerber. So heißt es beispielsweise im Geschäftsbericht 2018 der DB Fernverkehr AG:

„Im Fernverkehr stehen wir in einem harten intermodalen Wettbewerb. (...) Aus der Liberalisierung des Fernbusverkehrs resultiert zudem eine weitere Intensivierung des Wettbewerbs im Fernverkehr.“³²

Entsprechend geht auch die Monopolkommission von einem Wettbewerb zwischen Fernbus und Fernbahn aus, so in den regelmäßigen Sondergutachten zu den wettbewerbspolitischen Herausforderungen im Bahnbereich.³³

³⁰ Gemäß Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e. V., Stellungnahme: Klimaschutzprogramm 2030 im Steuerrecht, 11.10.2019, S. 2 ergab eine Untersuchung des Umweltbundesamtes, dass für 75 % der Befragten der Preis der Hauptgrund für die Wahl des Fernbusses als Reisemittel war.

³¹ Zitiert in Wissenschaftliche Dienste BT, Wettbewerb im Schienenpersonenfernverkehr, WD 5 – 3000 – 033/18, 9.3.2018, S. 8.

³² DB Fernverkehr AG, Geschäftsbericht 2018, S. 32.

³³ Beispielsweise Monopolkommission, 7. Sektorgutachten Bahn. Mehr Qualität und Wettbewerb auf die Schiene, 2019.

Schienenbahnfernverkehr und Linienbusfernverkehr sind danach als gleichartig im Sinne der vorliegend einschlägigen EuGH-Dogmatik anzusehen.³⁴ Vergleichbar sind die Leistungen aus der Perspektive des Durchschnittsverbrauchers nicht nur bezüglich des Beförderungsziels, sondern auch bezüglich der näheren Umstände der Leistungsangebote und der Leistungserbringung. Diese Vergleichbarkeit schlägt sich in einer offensichtlichen Substitutionskonkurrenz der Leistungsanbieter nieder.

An der sich aufdrängenden Gleichartigkeit der hier gegenständlichen Leistungen bestehen umso weniger Zweifel, wenn man ergänzend berücksichtigt, dass im EU-Recht regelmäßig ein weites Verständnis von Marktkonkurrenz zugrunde gelegt wird und die entsprechenden Gewährleistungen mitunter selbst bei nur potentielltem Wettbewerb Anwendung finden.

Weil die konkurrierenden Leistungen der Fernbusanbieter und der Fernbahnanbieter nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG gleichwohl unterschiedlich besteuert werden, verstößt die Vorschrift gegen den EU-sekundärrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität.

3. Zur Bedeutung der Klimabilanz der Verkehrsmittel

Die Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG ist Teil eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 der Bundesregierung. Dies führt zu der Frage, ob der durch die Normänderung bewirkte Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität durch das Klimaschutzanliegen gerechtfertigt werden könnte.

Hierzu ist jedoch festzustellen, dass der Neutralitätsgrundsatz nach Maßgabe der EuGH-Rechtsprechung, wie oben herausgearbeitet, für eine Rechtfertigung von Verstößen durch übergreifende Sachziele nicht offen ist.³⁵ Als eigenständiger, sekundärrechtlich fundierter Grundsatz folgt er nicht der Dogmatik der primärrechtlichen Grundfreiheiten und Grundrechte. Eine Rechtfertigung eines Verstoßes gegen den Neutralitätsgrundsatz kommt nur insoweit in Betracht, als die Rechtfertigung im Mehrwertsteuer-Richtlinienrecht selbst angelegt ist. Der EuGH hat diesen Gedanken bislang praktisch ausschließlich für den Fall konkretisiert, dass die Mitgliedstaaten (potentiell) neutralitätswidrige Belastungen zur Bekämpfung

³⁴ Ebenso *W. Widmann*, UR 2020, 24 ff.; anders demgegenüber, allerdings mit starker Betonung der unterschiedlichen rechtlichen Rahmenbedingungen, *T. Küffner/O. Zugmaier*, DStR 2019, 2609 ff.

³⁵ Siehe oben II. 1.

der Steuerhinterziehung einsetzen dürfen.³⁶ Das Klimaschutzziel ist demgegenüber nicht in einer solchen Weise dem Mehrwertsteuersystem immanent, die eine auf das Klimaschutzziel gestützte Rechtfertigung von Neutralitätsverstößen im Bereich der Steuersatzermäßigungen erlauben würde. Das Klimaschutzziel ist vielmehr ein dem Mehrwertsteuerrecht fremdes Lenkungsziel. Als solches kann es eine mitgliedstaatliche Abweichung vom Neutralitätsgrundsatz im Bereich der Steuersatzermäßigungen nicht legitimieren.³⁷

Selbst wenn man unterstellen wollte, dass das Klimaschutzziel autonome Abweichungen der Mitgliedstaaten vom steuerlichen Neutralitätsgrundsatz im Bereich der Steuersatzermäßigungen rechtfertigen könnte, würde die Rechtfertigung im vorliegenden Zusammenhang aber nicht gelingen. Denn verschiedene unabhängige Studien – so des Umweltbundesamtes³⁸ und selbst des Allianz pro Schiene e. V.³⁹ – belegen, dass der Fernbus keineswegs eine schlechtere, sondern eher eine bessere Umweltbilanz aufweist als die Fernbahn.⁴⁰ Während Fernbus und Fernbahn insoweit unmittelbar vergleichbar abschneiden, bestehen große Unterschiede zu den Umweltbilanzen des Privat-Pkw und des Flugzeugs. Ein ähnliches Bild zeigt sich bezüglich der Verursachung anderer externer Kosten (wie beispielsweise von Lärmbelastungen).

IV. Fazit

§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG verstößt daher gegen den auf Ebene des EU-Sekundärrechts verbindlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Eine

³⁶ Siehe oben die Nachweise unter II. 1.

³⁷ Würde dagegen der Unionsgesetzgeber das Mehrwertsteuerrecht im Sinne des Klimaschutzes umgestalten, müsste sich diese Umgestaltung nicht am Neutralitätsgrundsatz als Grundsatz des Sekundärrechts, sondern an den primärrechtlichen Maßstäben der Grundfreiheiten und der Gleichheit (Art. 20 GRCh) messen lassen.

³⁸ Umweltbundesamt, Vergleich der durchschnittlichen Emissionen einzelner Verkehrsmittel im Personenverkehr – Bezugsjahr 2017, 13.11.2018 (Quelle: TREMOD 5.82).

³⁹ Allianz pro Schiene e. V., Externe Kosten des Verkehrs in Deutschland, veröffentlicht am 26.8.2019 (auf Grundlage einer Auswertung der externen Kosten von Verkehrsträgern durch das Institut Infrac).

⁴⁰ Siehe auch die Zahlen in Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer e. V., Stellungnahme: Klimaschutzprogramm 2030 im Steuerrecht, 11.10.2019, S. 1; weiterhin Institut für Energie- und Umweltforschung Heidelberg, Umweltbilanzierung Fernlinienbus, 26.10.2017.

Rechtfertigung dieses Verstoßes durch das politisch verfolgte Klimaschutzziel kommt schon aus dogmatischen Gründen, vorliegend aber auch in der Sache, nicht in Betracht. In der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht ist die Vorschrift deshalb EU-rechtswidrig.

Sollte die Europäische Kommission an der Auffassung festhalten, dass die Leistungen der Fernbahn und der Fernbusse aus Sicht des durchschnittlichen Verbrauchers nicht gleichartig im vorliegenden Sinne sind und dass ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz deshalb ausscheidet, kommt ein weiteres, letztlich gerichtliches Vorgehen durchaus in Betracht.