

**Gutachten zur Vereinbarkeit des Entwurfs eines Gesetzes
zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030
im Umsatzsteuerrecht mit dem Verfassungs-
und dem europäischen Unionsrecht**

erstellt von

Prof. Dr. Wolfgang Ewer
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Verwaltungsrecht

und

Dr. Tobias Thienel, LL.M. (Edinburgh)
Rechtsanwalt

im Auftrag des
Bundesverbands Deutscher Omnibusunternehmer (bdo) e.V.

am

22.10.2019

■ Prof. Dr. Wolfgang Ewer
■ Prof. Dr. Angelika Leppin
■ Prof. Dr. Marcus Arndt
■ Prof. Dr. Marius Raabe

■ Dr. Gyde Otto
■ Dr. Gunnar Postel
■ Dr. Bernd Hoefler
■ Dr. Tobias Thienel
■ Dr. Christoph Berlin
■ Dr. Jonas Dörschner

■ Walkerdamm 4 - 6
24103 Kiel
■ Telefon (04 31) 9 74 36 - 0
■ Telefax (04 31) 9 74 36 - 36
■ kanzlei@weissleder-ewer.de

■ Sitz Kiel.
■ Partnerschaftsregister:
AG Kiel PR 533 KI
■ www.weissleder-ewer.de

■ Mandate werden nur für die Partnerschaft angenommen und geführt. Vertretungsberechtigte Anwälte sind im Fußtext aufgeführt.
■ Die Gesellschafter der Partnerschaft – dies sind nicht alle aufgeführten Anwälte – sind aus dem Partnerschaftsregister ersichtlich.

Inhaltsverzeichnis

A. Executive Summary	3
B. Zur Ausgangslage	6
C. Zur Rechtslage	10
I. Zum Verfassungsrecht	10
1. Zur Anwendbarkeit der Grundrechte des Grundgesetzes	10
2. Zur Beachtung des Art. 3 Abs. 1 GG	13
a) Ungleichbehandlung	14
b) Rechtfertigung	14
aa) Zum Maßstab der Rechtfertigung	15
bb) Zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	19
3. Ergebnis zur verfassungsrechtlichen Lage	33
II. Zum Unionsrecht	36
1. Zu den Voraussetzungen der Gleichartigkeit als maßgeblichem Kriterium der Steuerneutralität	36
2. Zum Vorliegen dieser Voraussetzungen	37
a) Funktionale Äquivalenz in verkehrswirtschaftlicher Hinsicht	37
aa) Streckennetz und Frequenz der Verbindungen	37
bb) Entfernungen	38
cc) Express-Verbindungen ohne Zwischenhalt	38
dd) Zentrale Lage der Haltestellen	38
ee) Ausstattung	39
b) Zumindest gleiche CO ₂ -Einsparungen beim Fernbusverkehr	39
c) Bestehen eines Wettbewerbsverhältnisses	40
d) Zwischenergebnis	45
3. Ergebnis zur unionsrechtlichen Lage	46
D. Gesamtergebnis	46

A. Executive Summary

Im Rahmen des Klimapakets der Bundesregierung beabsichtigt diese, u.a. das Umsatzsteuergesetz in der Weise zu ändern, dass der Fernverkehr der Eisenbahn nur noch mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % belegt wird. Nach dem bisher geltenden Recht gilt nur für den öffentlichen Personennahverkehr (innerhalb einer Gemeinde oder bis 50 km) der ermäßigte Steuersatz, und dies unabhängig vom Verkehrsmittel (Bahn, Bus etc.). Für den Fernverkehr gilt bisher ebenso unabhängig vom Verkehrsmittel der allgemeine Steuersatz der Umsatzsteuer von 19 %.

Nach dem vorliegenden Regierungsentwurf ist beabsichtigt, mit der Reduzierung der Umsatzsteuer auf den Fernverkehr der Bahn einen Anreiz für die Inanspruchnahme dieses Verkehrsmittels zu schaffen und damit die CO₂-Emissionen des Fernverkehrssektors zu reduzieren. Allerdings ist bisher unberücksichtigt geblieben, dass sich seit der zum 01.01.2013 erfolgten Liberalisierung des Fernbuslinienverkehrs ein weiteres Verkehrsmittel des öffentlichen Personenfernverkehrs etabliert hat, das ebenfalls sehr günstige CO₂-Emissionen aufweist. Nach Untersuchungen des Umweltbundesamts emittieren die Fernbusse sogar weniger Treibhausgase pro Personenkilometer als die Fernzüge.

Daher stellt sich die Frage, ob die Ungleichbehandlung des Fernverkehrs der Bahn und des Linienverkehrs mit Fernbussen im Hinblick auf die steuerrechtliche Begünstigung mit dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundrecht nach Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Weiter stellt sich die Frage, ob diese ungleiche Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes mit dem Grundsatz der steuerlichen (Wettbewerbs-) Neutralität vereinbar ist, der sich aus der sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie der Europäischen Union ergibt.

Zu der ersten Frage kommt dieses Rechtsgutachten zu dem Ergebnis, dass die derzeit beabsichtigte Regelung eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes nur für den Fernverkehr der Bahn mit Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar ist. Der Gesetzgeber ist infolge seiner Entscheidung, die Umsätze im Inland zu besteuern, grundsätzlich verpflichtet, in folgerichtiger Weise alle Umsätze gleich zu besteuern. Soweit er hiervon Ausnahmen macht, bedarf er dafür nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts besonderer

sachlicher Gründe. Unter anderem darf der Gesetzgeber im Steuerrecht durchaus politische Lenkungsziele verfolgen. Danach ist der Zweck, die Verbraucher zum Umstieg auf klimafreundliche Verkehrsmittel zu bewegen, grundsätzlich ein zulässiger sachlicher Grund für eine besondere Behandlung der Umsätze dieser Verkehrsmittel. Allerdings muss der Gesetzgeber seine steuerliche Lenkung gleichheitsgerecht ausgestalten.

Daran fehlt es aber bei der derzeit verfolgten Absicht, nur den Fernverkehr der Bahn zu privilegieren. Aus dem Ziel des Klimaschutzes, also aus der Absicht, den Umstieg auf ein klimafreundliches Verkehrsmittel zu fördern, ergibt sich kein einleuchtender Grund der Differenzierung zwischen dem Fernverkehr der Bahn und dem Linienverkehr mit Fernbussen, der sogar noch klimafreundlicher ist. Das Bundesverfassungsgericht verlangt aber seit jeher mindestens – vorbehaltlich strengerer Anforderungen – einen sachlich einleuchtenden Grund für eine Ungleichbehandlung. Ein solcher Grund ergibt sich auch nicht aus der Erwägung aus dem Regierungsentwurf, dass der Fernverkehr der Bahn die Mobilität und Flexibilität der Bürger wie kein anderer Verkehrsträger sichere. Das Streckennetz der Fernbusse ist sogar dichter als das des Fernverkehrs der Bahn; es erreicht kleinere Orte, die von Fernzügen nicht angefahren werden. Außerdem hat der Fernbuslinienverkehr inzwischen einen erheblichen Anteil am Fernverkehrsmarkt.

Weiter kommt dieses Rechtsgutachten zu dem Ergebnis, dass der derzeitige Gesetzentwurf auch mit dem europäischen Unionsrecht nicht vereinbar ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union dürfen die Mitgliedstaaten bei ihrer Entscheidung, auf bestimmte Umsätze ermäßigte Umsatzsteuersätze zur Anwendung zu bringen, Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, nicht unterschiedlich behandeln. Der Fernverkehr der Bahn und der Linienverkehr der Fernbusse sind aber in diesem Sinne gleichartig und stehen miteinander im Wettbewerb. Das ergibt sich nicht zuletzt aus der Entscheidung des Gesetzgebers des Jahres 2012, durch eine Liberalisierung des Fernbuslinienverkehrs ab dem 01.01.2013 Wettbewerb zwischen Fernbussen und dem Fernverkehr der Bahn zuzulassen. Mit diesem Ziel hat der Gesetzgeber seinerzeit gerade einen gesetzlichen Vorrang der Bahn aufgehoben. Seither hat sich nach zahlreichen sachverständigen Beobachtungen auch ein ganz erheblicher Wettbewerb zwischen den Fernbussen und der Bahn entwickelt.

Im Ergebnis kämen für die Anbieter von Fernbuslinienverkehr, wenn das Gesetz in der derzeit entworfenen Fassung erlassen würde, eine Verfassungsbeschwerde gegen das Gesetz und eine Beschwerde bei der Europäischen Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen einer Verletzung des Unionsrechts in Betracht.

B. Zur Ausgangslage

Menschliche Aktivitäten haben in vielerlei Weise zur Freisetzung von Kohlendioxid (CO₂), unter anderem aus der Verbrennung von fossilen und anderen Brennstoffen, geführt. Diese Emissionen in die Atmosphäre der Erde haben den natürlichen Treibhauseffekt verstärkt. In der Folge ergibt sich eine zusätzliche Erwärmung der Erdoberfläche und der Atmosphäre. Dieses Phänomen wird als menschengemachter (anthropogener) Klimawandel bezeichnet.

Der Klimawandel hat eine Reihe nachteiliger Auswirkungen auf Menschen und auf die natürliche Umwelt. Er führt zu einem Anstieg der Meeresspiegel und zu einer Zunahme von extremen Wetterereignissen. Außerdem werden Tier- und Pflanzenarten, auf die teils auch der Mensch angewiesen ist, durch die Änderungen des Klimas geschädigt und/oder aus ihren bisherigen Lebensräumen verdrängt. Im Ergebnis werden nicht nur Tiere und Pflanzen und ihre Lebensräume, sondern werden auch die Menschheit, ihre Gesellschaften und deren Infrastruktur unter den Folgen des Klimawandels zu leiden haben.

Der Klimawandel ist daher eine der großen Herausforderungen unserer Zeit. Es ist mittlerweile ein dringliches Interesse der Weltgemeinschaft, den Klimawandel nicht weiter zu verstärken und in diesem Sinne das jetzige Weltklima zu schützen. Zu diesem Zweck hat die Weltgemeinschaft bereits auf der Ebene der Vereinten Nationen Maßnahmen ins Werk gesetzt. So wurde im Jahr 1992 das Rahmenübereinkommen der Vereinten Nationen über Klimaänderungen geschlossen (BGBl. 1993 II S. 1784). Innerhalb dieses Rahmens wurde im Jahr 1997 das Kyoto-Protokoll verabschiedet (BGBl. 2002 II S. 967). Schließlich wurde ebenfalls im Rahmen des Übereinkommens von 1993 im Dezember 2015 das Übereinkommen von Paris angenommen (BGBl. 2016 II S. 1083).

Mit dem Übereinkommen von Paris haben sich dessen Parteien (185 Staaten, darunter auch Deutschland, und die Europäische Union; weitere neun Staaten haben das Übereinkommen unterschrieben, aber bisher nicht ratifiziert) verpflichtet, die Erderwärmung auf deutlich unter 2° C, möglichst auf 1,5° C über dem vorindustriellen Niveau zu

reduzieren. Zur Umsetzung dieses Ziels sind in Deutschland und von der Europäischen Union bereits eine Vielzahl von Maßnahmen in diversen Bereichen ergriffen worden.

Derzeit befinden sich Gesetzentwürfe in einer frühen Phase des Gesetzgebungsverfahrens, die zusammen das sog. Klimapakett der Bundesregierung bilden sollen. Zu diesen Gesetzentwürfen gehört der am 16.10.2019 vom Bundeskabinett verabschiedete Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht. Dieser Gesetzentwurf sieht auch Änderungen im Umsatzsteuerrecht vor.

Insbesondere soll nach Art. 3 des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht der Steuersatz auf Umsätze im Fernverkehr per Eisenbahn von bisher 19 % auf 7 % ermäßigt werden. Derzeit beträgt der allgemeine Steuersatz der Umsatzsteuer 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG). Davon ausgenommen sind die Fälle, für die nach § 12 Abs. 2 UStG der ermäßigte Steuersatz von 7 % gilt. Dazu gehören nach dem bisher geltenden Umsatzsteuerrecht (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG) die Umsätze für

„die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr, im Verkehr mit Oberleitungsbussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen, mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr

- a) innerhalb einer Gemeinde oder
- b) wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt.“

Nach dem vorliegenden Gesetzentwurf soll nun der „Schienenbahnverkehr“ aus der Aufzählung, die nur Fahrten innerhalb einer Gemeinde und Fahrten auf einer Strecke von nicht mehr als 50 km einschließt, herausgelöst und allgemein dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden. Die Neufassung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG soll demnach wie folgt lauten:

„die Beförderung von Personen

- a) im Schienenbahnverkehr
- b) im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen, mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen aller Art und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderungen im Fährverkehr
 - aa) innerhalb einer Gemeinde oder
 - bb) wenn die Beförderungstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt.“

In der Folge würde auch der Fernverkehr per Eisenbahn insgesamt dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Für den Schienenbahnverkehr entfielen nämlich die Begrenzung auf Fahrten innerhalb einer Gemeinde oder auf einer Strecke von nicht mehr als 50 km.

Die Eisenbahn ist jedoch nicht das einzige Verkehrsmittel des öffentlichen – d.h. nicht individuellen – Personenfernverkehrs. Vielmehr hat sich seit der Liberalisierung des Fernbuslinienverkehrs aufgrund des Gesetzes zur Änderung personenbeförderungsrechtlicher Vorschriften vom 14.12.2012 (BGBl. 2012 I S. 2598, in Kraft am 01.01.2013) ein großes Angebot an Linienfahrten mit Fernbussen entwickelt.

Dieses Angebot erstreckt sich auch in besonderem Maße in die Fläche. Inzwischen werden doppelt so viele Orte in Deutschland vom Fernbus angesteuert wie vom Fernverkehr der Bahn.

Die Klimabilanz der Fernbusse hat das Umweltbundesamt bereits ermittelt und positiv bewertet. Danach sind die Fernbusse sogar weniger klimaschädlich als der Schienenfernverkehr. Den Fernbussen hat das Umweltbundesamt bei einer Auslastung der Busse von 60 % einen Ausstoß von Treibhausgasen (CO₂, CH₄ und N₂O) von 32 g CO₂-Äquivalent pro Personenkilometer attestiert. Für den Schienenfernverkehr ist es bei einer Auslastung der Züge von 53 % zu einem Ausstoß von 38 g CO₂-Äquivalent pro Personenkilometer gekommen. Die angesetzten Werte für die Auslastung sind dabei realistisch. Würde für den Schienenfernverkehr eine Auslastung von 60 % wie bei

den Fernbussen angenommen, ergäbe sich für die Bahn rechnerisch ein Wert von knapp 33,6 g CO₂-Äquivalent pro Personenkilometer.

Gleichwohl sollen die Fernbusse nicht von der Senkung des Umsatzsteuersatzes erfasst werden. Die Beförderung „im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen“, zu der auch der Verkehr mit Fernbussen gehört (vgl. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 42, 43 PBefG), soll nach dem vorliegenden Gesetzentwurf an die Begrenzung auf Fahrten innerhalb einer Gemeinde oder auf einer Strecke von nicht mehr als 50 km gebunden bleiben.

Der Bundesverband Deutscher Omnibusunternehmer (bdo) e.V. hat die Unterzeichner beauftragt, rechtsgutachterlich zu prüfen, ob der derzeit vorliegende Gesetzentwurf mit dem Grundgesetz und mit dem europäischen Unionsrecht vereinbar ist, soweit er die Linienfernbusse in die Ermäßigung der Umsatzsteuer, die er für den Fernverkehr der Bahn vorsieht, nicht aufnimmt. Dieses Gutachten wird hiermit vorgelegt.

C. Zur Rechtslage

Der Umstand, dass der Schienenfernverkehr nach dem vorliegenden Gesetzentwurf von einer Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes auf 7 % profitieren soll, während dies für den Linienverkehr mit Fernbussen nicht gelten soll, könnte in dem Fall, dass ein Gesetz dieses Inhalts zustande kommt, gegen das Grundgesetz verstoßen (dazu unter I.). Außerdem könnte eine solche Sachlage unter verschiedenen Gesichtspunkten gegen europäisches Unionsrecht verstoßen (dazu unter II.).

I. Zum Verfassungsrecht

In verfassungsrechtlicher Hinsicht könnte der vorliegende Gesetzentwurf, wenn er Gesetz würde, insbesondere gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen. Nach dieser Verfassungsnorm sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich.

Fraglich ist insofern, ob der allgemeine Gleichheitssatz als Grundrecht nach dem Grundgesetz anwendbar ist; dagegen könnte der Hintergrund des Umsatzsteuerrechts im europäischen Unionsrecht sprechen (dazu unter 1.). Sofern die Norm anwendbar ist, wird sodann fraglich sein, ob die im Gesetzentwurf vorgesehene Rechtslage gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstieße (dazu unter 2.).

1. Zur Anwendbarkeit der Grundrechte des Grundgesetzes

Gemäß Art. 1 Abs. 3 GG binden die Grundrechte des Grundgesetzes – unter ihnen auch der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG – Gesetzgebung, vollziehende Gewalt und Rechtsprechung als unmittelbar geltendes Recht. Sie binden aber nur die inländische öffentliche Gewalt, nicht etwa ausländische Hoheitsträger,

BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 16.12.1983 – 2 BvR 1160, 1565, 1724/83 –, BVerfGE 66, S. 39, 56 f.; Beschluss der Zweiten Kammer des Zweiten Senats vom 17.06.2009 – 2 BvR 1076/09 –, NVwZ 2009, S. 1156, 1157.

Deshalb binden die Grundrechte des Grundgesetzes auch nicht die Europäische Union; die Organe der Union sind daher nicht Adressaten der deutschen Grundrechte,

vgl. BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 18.10.1967 – 1 BvR 248/63, 216/67 –, BVerfGE 22, S. 293, 295 ff.; Beschluss des Ersten Senats vom 13.03.2007 – 1 BvF 1/05 –, BVerfGE 118, S. 79, 95; Urteil des Zweiten Senats vom 21.06.2016 – 2 BvR 2728 bis 2731/13, 2 BvE 13/13 –, BVerfGE 142, S. 123, 179 f.

Zudem übt das Bundesverfassungsgericht – nach den Grundsätzen seiner sog. Solange-Rechtsprechung – seine Gerichtsbarkeit über die Anwendung von Unionsrecht, das als Rechtsgrundlage für ein Verhalten deutscher Gerichte und Behörden im Hoheitsbereich der Bundesrepublik Deutschland in Anspruch genommen wird, nicht mehr aus und überprüft dieses Recht mithin nicht am Maßstab der Grundrechte des Grundgesetzes, solange die Europäische Union, insbesondere die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), einen wirksamen Schutz der Grundrechte gegenüber der Hoheitsgewalt der Union generell gewährleisten, der dem vom Grundgesetz jeweils als unabdingbar gebotenen Grundrechtsschutz im Wesentlichen gleich zu achten ist und zumal den Wesensgehalt der jeweiligen Grundrechte generell verbürgt,

BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 22.10.1986 – 2 BvR 197/83 –, BVerfGE 73, S. 339, 387 („Solange II“); Beschluss des Ersten Senats vom 13.03.2007 – 1 BvF 1/05 –, BVerfGE 118, S. 79, 95.

Danach wird auch eine Vorschrift des deutschen Rechts, die eine europäische Richtlinie umsetzt, insoweit nicht an den deutschen Grundrechten gemessen, als das Unionsrecht keinen Umsetzungsspielraum lässt, sondern zwingende Vorgaben macht,

BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 13.03.2007 – 1 BvF 1/05 –, BVerfGE 118, S. 79, 95; Beschluss des Ersten Senats vom 19.07.2011 – 1 BvR 1916/09 –, BVerfGE 129, S. 78, 90.

Rechtsvorschriften eines deutschen Gesetzgebers, die im Rahmen eines den Mitgliedstaaten verbliebenen Umsetzungsspielraums ergangen sind, bleiben jedoch den Grundrechten des Grundgesetzes unterworfen und der verfassungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich,

BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 11.03.2008 – 1 BvR 256/08 –, BVerfGE 121, S. 1, 15; Urteil des Ersten Senats vom 15.12.2009 – 1 BvR 256, 263, 586/08 –, BVerfGE 125, S. 260, 306 f.; Beschluss des Ersten Senats vom 19.07.2011 – 1 BvR 1916/09 –, BVerfGE 129, S. 78, 91; Beschluss des Zweiten Senats vom 21.09.2016 – 2 BvL 1/15 –, BVerfGE 143, S. 38, 52 (Rn. 32).

Hier setzte demnach schon die Möglichkeit, dass eine Rechtslage, nach der nur der Fernverkehr der Bahn, nicht aber auch der Linienverkehr mit Fernbussen, dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 UStG unterliegt, gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, voraus, dass der deutsche Bundesgesetzgeber nach dem Unionsrecht berechtigt ist, die Ermäßigung auch auf die Dienstleistungen der Fernbusse auszudehnen. Wenn hingegen schon das Unionsrecht diese Ungleichbehandlung zwingend vorgäbe, wäre Art. 3 Abs. 1 GG darauf nicht anwendbar. Die Ungleichbehandlung könnte dann nur ggf. gegen das allgemeine Gleichbehandlungsgrundrecht des Unionsrechts verstoßen,

vgl. Art. 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (ABl. EU 2012 C 326, S. 391), sowie schon früher EuGH, Urteil vom 19.10.1977 – Verb. Rs. 117/76, 16/77 *Ruckdeschel ./.* *Hauptzollamt Hamburg-St. Annen* –, Slg. 1977, S. 1753, Rn. 7,

und Rechtsschutz wäre dann vor einem Gericht der deutschen Finanzgerichtsbarkeit zu suchen, das die Frage der Vereinbarkeit der zwingenden unionsrechtlichen Vorgabe mit den Unionsgrundrechten dem Gerichtshof der Europäischen Union nach Art. 267 AEUV vorzulegen hätte.

In der hier in Rede stehenden Rechtsmaterie, dem Umsatzsteuerrecht, sind die Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vor allem) an die Vorgaben der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, die sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie, gebunden. Sofern diese Richtlinie eine Differenzierung zwingend und ohne Umsetzungsspielraum vorgäbe, wäre für eine Kontrolle anhand des Art. 3 Abs. 1 GG kein Raum,

vgl. BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 31.05.2007 – 1 BvR 1316/04 –, NJW 2007, S. 3628, 3629 f. (Rn. 45 ff.).

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie lässt aber in ihrem Art. 98 Abs. 1, Abs. 2 Unterabs. 1 die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes auf die Gegenstände und Dienstleistungen nach ihrem Anhang III ausdrücklich zu, und Anhang III Nr. 5 der Richtlinie nennt ausdrücklich die

„Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks.“

Dass nur für die Beförderung auf der Schiene ein ermäßigter Steuersatz zulässig wäre, ergibt sich hieraus gerade nicht. Vielmehr ist es nach der Richtlinie auch zulässig, die „Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks“ auch dann nur einem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen, wenn sie in einem Fernbus geschieht.

Die zu prüfende – evtl. zu erlassende – Rechtslage ist daher nicht schon vom Unionsrecht determiniert. Auf die Entscheidung, einen ermäßigten Steuersatz auf die Fernverbindungen der Bahn, nicht aber auf den Linienverkehr mit Fernbussen, anwendbar zu machen, ist Art. 3 Abs. 1 GG daher anwendbar.

2. Zur Beachtung des Art. 3 Abs. 1 GG

Demnach stellt sich nun die Frage, ob die umsatzsteuerrechtliche Bevorzugung des Fernverkehrs auf der Schiene gegenüber dem Linienverkehr mit Fernbussen gegen

Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Dies wäre der Fall, wenn es sich um eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte handelte.

a) Ungleichbehandlung

Art. 3 Abs. 1 GG gebietet insbesondere, wesentlich Gleiches gleich zu behandeln,

BVerfG, Urteil des Zweiten Senats vom 23.10.1951 – 2 BvG 1/51 –, BVerfGE 1, S. 14, 52; Beschluss des Ersten Senats vom 15.07.1998 – 1 BvR 1554/89, 963, 964/94 –, BVerfGE 98, S. 365, 385; Beschluss des Zweiten Senats vom 16.03.2005 – 2 BvL 7/00 –, BVerfGE 112, S. 268, 279,

wobei die Frage nach der Wesentlichkeit der Unterschiede zur Rechtfertigung gehört,

Heun, in: Dreier, Grundgesetz, Kommentar, 3. Auflage, Band I, Tübingen 2013, Art. 3 Rn. 25; Jarass, in: ders./Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 15. Auflage, München 2018, Art. 3 Rn. 7; Osterloh/Nußberger, in: Sachs, Grundgesetz, Kommentar, 7. Auflage, München 2014, Art. 3 Rn. 82.

In der vorgesehenen Neufassung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG soll zwischen dem Schienenbahnverkehr und dem Fernverkehr mit Bussen unterschieden werden, denn der Letztere soll von der Norm und damit von dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 UStG (weiterhin) nicht erfasst werden. In beiden Fällen geht es um Leistungen des Personenfernverkehrs. Die beiden Fälle werden ungleich behandelt.

b) Rechtfertigung

Diese Ungleichbehandlung könnte indes gerechtfertigt sein. Dazu ist zunächst auf den anwendbaren Maßstab der verfassungsrechtlichen Prüfung (dazu unter aa)) und anschließend auf die hier einschlägigen Umstände (dazu unter bb)) einzugehen.

aa) Zum Maßstab der Rechtfertigung

Aus dem allgemeinen Gleichheitssatz ergeben aber sich unterschiedlich strenge Anforderungen. Je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen ergeben sich unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen,

BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00 –, BVerfGE 110, S. 274, 291; Beschluss des Zweiten Senats vom 21.06.2006 – 2 BvL 2/99 –, BVerfGE 116, S. 164, 180.

Es gilt demnach ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbe-
reichen bestimmen lassen,

BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, S. 136, 180 (Rn. 121); Urteil des Ersten Senats vom 10.04.2018 – 1 BvL 11, 12/14, 1/15, 1 BvR 639/11, 889/12 –, BVerfGE 148, S. 147, 184 (Rn. 94).

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes,

BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04 –, BVerfGE 120, S. 1, 29; Beschluss des Ersten Senats vom 21.07.2010 – 1 BvR 611, 2464/07 –, BVerfGE 126, S. 400, 417.

Dieser Spielraum ist aber nicht grenzenlos. Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers wird vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das

Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit,

BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, S. 73, 125; Beschluss des Zweiten Senats vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98 –, BVerfGE 107, S. 27, 46; Beschluss des Ersten Senats vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, S. 1, 30; Beschluss des Zweiten Senats vom 15.12.2015 – 2 BvL 1/12 –, BVerfGE 141, S. 1, 40 (Rn. 95).

Nach dem Gebot der Folgerichtigkeit muss der Gesetzgeber – und müssen bei hierfür erheblichen Auslegungsfragen auch die Verwaltung und die Rechtsprechung – die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen,

BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 07.05.1968 – 1 BvR 420/64 –, BVerfGE 23, S. 242, 256; Beschluss des Zweiten Senats vom 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90 –, BVerfGE 101, S. 132, 138; Beschluss des Zweiten Senats vom 29.03.2017 – 2 BvL 6/11 –, BVerfGE 145, S. 106, 144 (Rn. 104).

Wenn sich der Gesetzgeber also entscheidet, Einkommen oder – hier – Umsätze und mit ihnen die Kaufkraft der Verbraucher zu besteuern, muss er dies grundsätzlich in folgerichtiger Weise tun. Er muss also, wie es grundsätzlich auch geschieht, alle Umsätze gleichbehandeln. Soweit er davon eine Ausnahme macht und nach Umsatzarten (oder bei der Einkommenssteuer nach Einkommensarten) unterscheidet, muss seine Differenzierung der Rechtsfolgen ihre Rechtfertigung in besonderen sachlichen Gründen finden,

s. zur Umsatzsteuer BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90 –, BVerfGE 101, S. 132, 139; Beschluss des Zweiten Senats vom 29.05.2000 – 2 BvR 2861/93 –, BVerfGE 101, S. 151, 155; Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 10.11.1999 – 2 BvR 1820/92 –, BStBl. II 2000, S. 158, 159; s. zur Einkommenssteuer BVerfG,

Beschluss des Zweiten Senats vom 30.09.1998 – 2 BvR 1818/91 –, BVerfGE 99, S. 88, 95, mit weiteren Nachweisen.

Dabei ist der Steuergesetzgeber grundsätzlich nicht gehindert, auch nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Dann aber muss der Förderungs- und Lenkungszweck von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen sein,

BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, S. 73, 112 f.; Beschluss des Ersten Senats vom 13.03.2007 – 1 BvF 1/05 –, BVerfGE 118, S. 79, 101; Urteil des Zweiten Senats vom 09.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08 –, BVerfGE 122, S. 210, 232,

und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein,

BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, S. 121, 148; Beschluss des Ersten Senats vom 13.03.2007 – 1 BvF 1/05 –, BVerfGE 118, S. 79, 101 f.; Urteil des Zweiten Senats vom 09.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08 –, BVerfGE 122, S. 210, 232.

Die geforderte erkennbare gesetzgeberische Entscheidung kann sich insbesondere aus dem Gesetzestext selbst oder aus den Gesetzgebungsmaterialien, insbesondere der Gesetzesbegründung, ergeben. Dass nur objektiv positive Lenkungseffekte entstehen, die von Dritten begrüßt werden, genügt nicht. Es sind also nur tatsächlich vom Gesetzgeber bezweckte Lenkungseffekte geeignet, eine etwaige Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Deshalb ist für die Rechtfertigung nur auf diejenigen Zwecke abzustellen, die im Gesetz oder in den Gesetzgebungsmaterialien zum Ausdruck kommen,

s. BVerfG, Urteil des Zweiten Senats vom 09.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 1, 2/08 –, BVerfGE 122, S. 210, 237 f.; vgl. auch BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, S. 73, 112 f.

Der Gesetzgeber selbst muss also

„Ziel und Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorzeichne[n],“

BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 11.11.1998 – 2 BvL 10/95 –, BVerfGE 99, S. 280, 296; vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 –, BVerfGE 93, S. 121, 148.

Bei der gleichheitsgerechten Ausgestaltung des Lenkungszwecks ist der Gesetzgeber zwar in der Entscheidung, was für ein Verhalten er fördern oder steuerlich begünstigen will, weitgehend frei. Er darf die Bevorzugung nur nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also willkürlich verteilen. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Lebenssachverhalte stützt. Der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten muss sachgerecht abgegrenzt sein,

BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00 –, BVerfGE 110, S. 274, 293; Beschluss des Ersten Senats vom 07.11.2006 – 1 BvL 10/02 –, BVerfGE 117, S. 1, 32; Urteil des Ersten Senats vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12 –, BVerfGE 138, S. 136, 182 (Rn. 125).

Wenn zur Abgrenzung des Kreises der Begünstigten ein allgemeines, sachbezogenes Kriterium – etwa bei dem Ziel einer finanziellen Förderung wirtschaftlich schwacher Teile der Bevölkerung eine Einkommensschwelle, die unterschritten sein muss – verwendet wird, schließt das eine gleichheitswidrige Bevorzugung bestimmter Personengruppen weitgehend aus. Unzulässig ist aber eine

„persönliche Förderung des dem einen [und] persönliche Zurücksetzung des dem anderen Kreise Angehörigen,“

BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 17.05.1961 – 1 BvR 561, 579/60, 114/61 –, BVerfGE 12, S. 354, 367.

bb) Zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Anhand dieser Maßstäbe ist zu prüfen, ob die bisher entworfene Regelung, nach der nur der Fernverkehr der Eisenbahn, nicht aber der Linienfernverkehr mit Bussen, dem ermäßigten Steuersatz der Umsatzsteuer nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterworfen wird, gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstieße, wenn sie so erlassen würde. Dass in dieser Neuregelung eine Ungleichbehandlung läge, wurde oben bereits festgestellt (s.o., unter C. I.2. a)). Fraglich ist demnach anhand der dargestellten Maßstäbe, ob die Ungleichbehandlung gerechtfertigt wäre.

Unzweifelhaft ist insoweit, dass die Neuregelung eine Ausnahme von der allgemeinen Besteuerung von Umsätzen mit einem Umsatzsteuersatz von 19 % für bestimmte Umsätze machen will. Dafür bedarf sie eines besonderen sachlichen Grundes,

s. insbesondere BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90 –, BVerfGE 101, S. 132, 139; Beschluss des Zweiten Senats vom 29.05.2000 – 2 BvR 2861/93 –, BVerfGE 101, S. 151, 155; Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 10.11.1999 – 2 BvR 1820/92 –, BStBl. II 2000, S. 158, 159.

Dieser besondere sachliche Grund kann in einem Lenkungszweck des Gesetzgebers liegen. Diesen Zusammenhang hat auch der Regierungsentwurf des Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht an einer Stelle erkannt, die Änderungen im Einkommenssteuerrecht und dort an der Entfernungspauschale betrifft. Insoweit soll die Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer um 5 Cent angehoben werden, um Mehrkosten aufgrund der CO₂-Bepreisung abzufangen. Damit ist eine Ausnahme von der folgerichtigen, gleichen Besteuerung des Einkommens nach Abzug der Erwerbsaufwendungen und der existenzsichernden Aufwendungen verbunden. Diese Ausnahme wird in dem Regierungsentwurf allerdings wie folgt gerechtfertigt:

„Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das

Bundesverfassungsgericht vor allem außerfiskalische, von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragene Förderungs- und Lenkungszwecke aus Gründen des Gemeinwohls sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt.

Die Neuregelung ist anhand dieser Anforderungen ausgestaltet. Die höhere Entfernungspauschale ab dem 21. km für Fernpendler zielt gerade nicht auf eine Einnahmenerzielung, sondern dient zum einen dem auf dem Gemeinwohl beruhenden sozialpolitischen Förderungszweck, die Steuerpflichtigen mit besonders langen Arbeitswegen zu entlasten, da sie am stärksten durch die sich aus der mit dem Klimaschutzprogramm beschlossenen CO₂-Bepreisung ergebenden Erhöhung der Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte betroffen sind, solange für sie typischerweise andere Alternativen zum PKW mit Verbrennungsmotor nicht zur Verfügung stehen. Zum anderen wird ein verkehrs- und umweltpolitischer Lenkungszweck verfolgt, da Steuerpflichtige, die bisher einen PKW mit Verbrennungsmotor nutzen[,] einen Anreiz erhalten, auf andere Verkehrsmittel, wie z.B. die Bahn, umzusteigen, wenn und soweit diese zur Verfügung stehen,“

(Hervorhebung durch die Unterzeichner)

S. 25 f. des Regierungsentwurfs.

Der so bezeichnete Lenkungszweck klingt auch in der Begründung des Entwurfs zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes wieder an. Dort heißt es, die Ermäßigung des Steuersatzes für den Fernverkehr der Bahn

„dien[e] der Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 der Bundesregierung und ermöglich[e] den betroffenen Unternehmen über Preissenkungen oder in anderer Weise, die Attraktivität des öffentlichen Personenfernverkehrs zu erhöhen,“

S. 30 des Regierungsentwurfs.

Dies wird an anderer Stelle in einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Einsparung von CO₂-Emissionen gestellt:

„Einen besonderen Stellenwert hat dabei die Reduzierung des CO₂-Ausstoßes im Verkehrssektor. Zur Erreichung des hierfür festgelegten Sektorziels ist eine Reihe von Maßnahmen vorgesehen. Unter anderem soll die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Personenfernverkehr für die Bürgerinnen und Bürger attraktiver ausgestaltet werden, um eine umweltfreundlichere Alternative zum Individualverkehr mit Kraftfahrzeugen anzubieten. Neben anderen Einzelmaßnahmen ist vorgesehen, den Unternehmen in diesem Bereich die Möglichkeit zu Preissenkungen und zur Verbesserung der Angebotsstruktur zu geben,“

S. 13 des Regierungsentwurfs.

Demnach verfolgt der Gesetzentwurf zur Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG den Lenkungszweck, den Fernverkehr der Bahn attraktiver werden zu lassen, damit im Fernverkehr weniger CO₂ emittiert wird. Der weitere, mit Blick auf die Änderung an der Entfernungspauschale erwähnte Zweck, die Steuerpflichtigen mit langen Arbeitswegen von den Mehrkosten aufgrund der CO₂-Bepreisung zu entlasten, dürfte bei der Änderung des Umsatzsteuergesetzes dagegen keine Rolle spielen. Die bisher höhere Besteuerung des Fernverkehrs der Bahn spielt für diese Gruppe keine wesentliche Rolle, da für die Wege zur Arbeit und zurück in der Regel nicht der Fernverkehr genutzt wird. Außerdem wirkt sich die CO₂-Bepreisung auf klimagünstige Verkehrsmittel wie die Fernbahn nur in begrenzter Weise aus. Daher dürfte nicht auch ein Entlastungszweck hinter der Ermäßigung der Umsatzsteuer auf den Fernverkehr der Bahn stehen.

Der Lenkungszweck, die klimagünstige Nutzung des Fernverkehrs der Bahn attraktiver zu machen, ist grundsätzlich zulässig, zumal das Weltklima zu den vom Staatsziel des Umweltschutzes gemäß Art. 20a GG erfassten Schutzgütern gehört,

s. dazu BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 05.11.2014 – 1 BvF 3/11 –, BVerfGE 137, S. 350, 369 (Rn. 47); BVerwG, Urteil vom 25.01.2006 – 8 C 13.05 –, BVerwGE 125, S. 68, 71; OVG Schleswig, Urteil vom 05.01.2005 –

2 LB 62/04 –, zit. n. juris, Rn. 98; OVG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 03.11.2011 – 1 B 65.10 –, NVwZ-RR 2012, S. 217, 219; VGH Mannheim, Urteil vom 20.06.2017 – 10 S 739/16–, zit. n. juris, Rn. 64; Schulze-Fielitz, in: Dreier, Grundgesetz, Kommentar, 3. Auflage, Band II, Tübingen 2015, Art. 20a Rn. 32; vgl. auch BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 13.03.2007 – 1 BvF 1/05 –, BVerfGE 118, S. 79, 110; BFH, Urteil vom 20.03.2017 – X R 13/15 –, zit. n. juris, Rn. 68, 70.

Der Lenkungszweck muss allerdings, wie bereits dargestellt, von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen und gleichheitsgerecht ausgestaltet sein. Daher kommt es für die Frage der gleichheitsgerechten Ausgestaltung auf die Gründe an, die sich aus dem Gesetz oder der den Gesetzgebungsmaterialien ergeben (s.o., unter C. I. 2. b) aa)).

Wie bereits dargelegt, geht es bei der Ermäßigung der Umsatzsteuer für den Fernverkehr der Bahn darum, diesen Fernverkehr attraktiver zu machen, damit im Fernverkehr weniger CO₂ emittiert wird. In erster Linie an diesem Lenkungszweck ist die Differenzierung gegenüber dem Linienverkehr mit Fernbussen zu messen.

Wenn der Gesetzgeber somit mit der Steuerermäßigung für den Fernverkehr der Bahn bezweckt, die Verbraucher zu Verkehrsmitteln hinzulenken, die günstige CO₂-Emissionswerte aufweisen, ist von besonderer Bedeutung, ob die Fernbahn unter diesem Gesichtspunkt eine Alleinstellung aufweist, die es rechtfertigen kann, nur sie und ihre Kunden von dieser Steuerermäßigung profitieren zu lassen. Es stellt sich also die Frage, ob die Fernbahn einen CO₂-Emissionsvorteil auch gegenüber dem Fernbus hat.

Diese Frage hat das Umweltbundesamt bereits beantwortet. Danach sind die Fernbusse sogar weniger klimaschädlich als der Schienenfernverkehr. Den Fernbussen hat das Umweltbundesamt bei einer Auslastung der Busse von 60 % einen Ausstoß von Treibhausgasen (CO₂, CH₄ und N₂O) von 32 g CO₂-Äquivalent pro Personenkilometer

attestiert. Für den Schienenfernverkehr ist es bei einer Auslastung der Züge von 53 % zu einem Ausstoß von 38 g CO₂-Äquivalent pro Personenkilometer gekommen,

Umweltbundesamt, Fernbusreisen in Deutschland (Mai 2018), https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/376/publikationen/180607_uba_hg_fernbus_bf.pdf, S. 10, Tabelle 4.

Die angesetzten Werte für die Auslastung sind dabei der Realität entnommen. Würde für den Schienenfernverkehr eine Auslastung von 60 % wie bei den Fernbussen angenommen, ergäbe sich für ihn rechnerisch ein Wert von knapp 33,6 g CO₂-Äquivalent pro Personenkilometer. Die Fernbusse weisen demnach auch pro Passagierplatz ein günstigeres Emissionsverhalten auf; ihr günstigeres Emissionsverhalten ist nicht nur von ihrer größeren Auslastung abhängig.

Das Umweltbundesamt hat in seiner Untersuchung die Treibhausgase CO₂ (Kohlendioxid), CH₄ (Methan) und N₂O (Distickstoffmonoxid) insgesamt erfasst und einen Wert als CO₂-Äquivalent angegeben,

Umweltbundesamt, Fernbusreisen in Deutschland (Mai 2018), https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/376/publikationen/180607_uba_hg_fernbus_bf.pdf, S. 10, Tabelle 4, Anmerkung 2.

Dazu sei angemerkt, dass Emissionen von Methan und Distickstoffmonoxid aus dem Verkehrsbereich nur eine sehr untergeordnete Rolle spielen,

s. Umweltbundesamt, Methan-Emissionen, <https://www.umweltbundesamt.de/daten/klima/treibhausgas-emissionen-in-deutschland/methan-emissionen>; Distickstoffoxid-Emissionen, <https://www.umweltbundesamt.de/daten/klima/treibhausgas-emissionen-in-deutschland/distickstoffoxid-emissionen>.

Die Werte des Umweltbundesamts beziehen sich daher im Wesentlichen auf die CO₂-Emissionen. Damit beziehen sie sich auch auf den gesetzlichen Zweck, vor allem die CO₂-Emissionen zu reduzieren.

Der gesetzliche Zweck, die Attraktivität von Verkehrsmitteln im Fernverkehr zu erhöhen, damit in diesem Bereich die CO₂-Emissionen reduziert werden, kann daher die bisher vorgesehene Differenzierung zwischen der Fernbahn und den Fernbussen nicht tragen. Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auf die Fernbahn zu beschränken und nicht auf die Fernbusse zu erstrecken, ist nicht sinnvoll, wenn es darum geht, den Verbrauchern einen Anreiz zur Nutzung emissionsgünstiger Fernverkehrsmittel zu geben. Im Hinblick auf diesen Zweck lässt sich auch kein

„vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonstwie sachlich einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung [...] finden,“

s. zu dieser Mindestanforderung des Art. 3 Abs. 1 GG nur BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99 –, BVerfGE 105, S. 73, 110; Beschluss des Zweiten Senats vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98 –, BVerfGE 107, S. 27, 45 f.; Beschluss des Zweiten Senats vom 08.06.2004 – 2 BvL 5/00 –, BVerfGE 110, S. 412, 431 f.; Beschluss des Zweiten Senats vom 18.07.2005 – 2 BvF 2/01 –, BVerfGE 113, S. 167, 214.

Ob mit dem vorliegenden Gesetzentwurf zugleich der Zweck verfolgt werden soll, den Mehrkosten der CO₂-Bepreisung mit einer Entlastung an anderer Stelle zu begegnen, ist – wie bereits dargelegt – zweifelhaft. Der Regierungsentwurf erwähnt ein solches Ziel nur im Hinblick auf die Erhöhung der Entfernungspauschale für die Fahrten zur Arbeit und zurück. Dazu steht die Änderung der Umsatzsteuer auf den Fernverkehr der Bahn in keinem ersichtlichen, wesentlichen Bezug.

Aber selbst wenn es auch ein Ziel der Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG wäre, im Hinblick auf den emissionsgünstigen Fernverkehr der Bahn eine Entlastung von den – dort aber überschaubaren – Mehrkosten der CO₂-Bepreisung zu ermöglichen, ergäbe

sich auch daraus keine sinnvolle Differenzierung zwischen der Fernbahn und den Fernbussen. Auch insoweit wäre für eine einleuchtende Differenzierung erforderlich, dass die Fernbusse weniger emissionsgünstig sind als die Fernbahn. Das ist aber, wie schon beschrieben, gerade nicht der Fall. Auch eine Entlastung besonders CO₂-emissionsgünstiger Verkehrsmittel von den Mehrkosten der CO₂-Bepreisung könnte daher nicht in einleuchtender Weise zwischen der Fernbahn und den Fernbussen differenzieren.

Aus dem Regierungsentwurf ergibt sich aber möglicherweise auch eine Begrenzung des gesetzlichen Lenkungsziels. Die Begründung des Gesetzentwurfs geht selbst darauf ein, dass die vorgesehene Regelung „isoliert“ den Fernverkehr der Bahn begünstigt. Dies wird unter dem rechtlichen Gesichtspunkt thematisiert, dass die Steuerermäßigung nicht den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzen, also nicht gleichartige, miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen unterschiedlich behandeln darf (dazu noch nachfolgend unter C. II.). Dazu heißt es dann im Regierungsentwurf:

„Die isolierte Begünstigung des Schienenbahnfernverkehrs stellt [...] 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,“

S. 30 des Regierungsentwurfs.

Es mag sein, dass damit der gesetzliche Lenkungsziel der steuerlichen Begünstigung bewusst auf den Fernverkehr der Bahn beschränkt wird, weil diese „aufgrund des Streckennetzes wie kein anderer Verkehrsträger die Mobilität und Flexibilität der Bürger“ sichert. Auch aus dieser Erwägung ergibt sich aber kein einleuchtender Grund für eine Differenzierung zwischen dem Fernverkehr der Bahn und den Fernbussen, denn sowohl der Schienenpersonenfernverkehr als auch der Fernbus bieten jeweils ein deutschlandweites Liniennetz. Dies wird am Beispiel von FlixBus deutlich:



FlixBus-Streckennetz

Die Strecken verlaufen häufig parallel zueinander. Im Kern verknüpfen beide Verkehrsmittel die großen Bevölkerungszentren miteinander. Nahezu jede Stadt mit Fernbahnanschluss wird auch mit Fernbussen angefahren. Während sich der Schienenpersonenfernverkehr in Gestalt von ICE und IC/EC jedoch weitgehend auf die Hauptachsen konzentriert und vornehmlich Großstädte bedient, erschließt der Fernbus zusätzlich auch den ländlichen Raum und bietet öffentlichen Fernverkehr auch in Städten an, die über keinen Fernbahnanschluss verfügen, so etwa Bremerhaven und Chemnitz. Das ändert hingegen nichts daran, dass zwischen denjenigen Städten, die durch

Schienenpersonenfernverkehr verbunden sind, regelmäßig auch Fernbusse verkehren, mit der Folge, dass Fahrgäste regelmäßig die Wahl haben, ob sie auf derartigen Strecken mit der Eisenbahn oder dem Fernbus fahren wollen.

Somit sichern gerade auch die Fernbusse „die Mobilität und Flexibilität der Bürger“. Auch in der Häufigkeit der Verbindungen können die Fernbusse mit dem Fernverkehr der Bahn mindestens gut mithalten. Auch das lässt sich beispielsweise am Fahrplan von FlixBus verdeutlichen. Insoweit seien beispielhaft folgende Verbindungen genannt:

- Berlin – HH: in Spitzenzeiten bis zu 5 mal pro Stunde
- Berlin – München: bis zu 10 mal täglich
- HH – Flensburg/Kiel: jeweils alle zwei Stunden
- HH – Bremen: in Spitzenzeiten bis zu 3 mal pro Stunde
- Berlin-Alexanderplatz – Dresden: alle zwei Stunden
- Berlin-ZOB – Dresden: alle zwei Stunden
- Berlin-ZOB – Leipzig: stündlich
- Berlin – Braunschweig/Magdeburg: in Spitzenzeiten stündlich
- München – Friedrichshafen: alle zwei Stunden

Die Fernbusse profitieren insoweit von dem Umstand, dass sie nicht an Schienenwege und Bahnhöfe gebunden sind. Dadurch können sie mit geringem Zusatzaufwand auch Orte erschließen, zu denen keine Schienenwege führen oder durch die die Schienen nur hindurchführen, ohne dass es einen Bahnhof gäbe. Außerdem gibt es natürlich mehr Straßen als Schienen. Deshalb können die Fernbusse auch Routen nutzen, die eine sinnvolle Kombination von Halten auch an kleineren Orten erlauben, wohingegen die Fernbahn aufgrund des kleineren Schienennetzes oftmals größere Umwege in Kauf nehmen müsste, um kleinere Orte an der Strecke zu erreichen, und dies nicht tut. Nicht zuletzt bedeutet der Umstand, dass die Fernbusse nicht an Schienenwege gebunden sind, auch, dass die Fernbusunternehmen eine größere Flexibilität hinsichtlich zukünftig noch anzubietender Routen haben. Damit sind die Fernbusse zukunftsfähiger als die Fernbahn, weil sie Anpassungen mit geringerem Aufwand – mehr oder weniger „von heute auf morgen“, aber unter dem Vorbehalt der Änderung der Fahrpläne – umsetzen können.

Einen Vorteil in dem Sinne, dass

„der Schienenbahnfernverkehr aufgrund des Streckennetzes wie kein anderer Verkehrsträger die Mobilität und Flexibilität der Bürger [sichere],“

S. 30 des Regierungsentwurfs.

hat der Schienenbahnverkehr somit allenfalls in dem Sinne, dass er im Bereich des Fernverkehrs bis 2013 eine ganz hervorgehobene Funktion bei der Sicherung der „Mobilität und Flexibilität der Bürger“ hatte. Das lag seinerzeit daran, dass nach der bis zum 31.12.2012 geltenden Rechtslage der Fernverkehr der Bahn weitgehend vor neuer Konkurrenz geschützt war. Gemäß § 13 Abs. 2 Nr. 2 PBefG war die Genehmigung des Linienverkehrs mit Kraftfahrzeugen zwingend zu versagen, wenn durch den beantragten Verkehr die öffentlichen Verkehrsinteressen beeinträchtigt würden. Dies war nach der Begriffsbestimmung in § 13 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a) bis c) PBefG insbesondere dann der Fall, wenn

- a) der Verkehr mit den vorhandenen Verkehrsmitteln befriedigend bedient werden kann,
- b) der beantragte Verkehr ohne eine wesentliche Verbesserung der Verkehrsbedienung Verkehrsaufgaben übernehmen soll, die vorhandene Unternehmer oder Eisenbahnen bereits wahrnehmen,
- c) die für die Bedienung dieses Verkehrs vorhandenen Unternehmer oder Eisenbahnen die notwendige Ausgestaltung des Verkehrs innerhalb einer von der Genehmigungsbehörde festzusetzenden angemessenen Frist und, soweit es sich um öffentlichen Personennahverkehr handelt, unter den Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 selbst durchzuführen bereit sind.

Daraus folgte nicht nur, dass für den Fall, dass die Bahn eine Fernverkehrsstrecke schon in befriedigender – nicht zwingend idealer – Weise bediente, neue Konkurrenz durch Fernbusse ausgeschlossen war. Vielmehr folgte daraus auch, dass für den Fall, dass die Bahn eine Strecke bisher nicht bediente, zunächst die Bahn als eine „für die Bedienung dieses Verkehrs vorhandene [...] Eisenbahn“ das Recht hatte, die Lücke

ihrerseits zu schließen, bevor externe Konkurrenz zugelassen werden konnte. Somit wurden die bestehenden Linienverkehrsanbieter vor Konkurrenz geschützt,

vgl. BVerwG, Urteil vom 17.04.1964 – VII C 79.61 –, Buchholz 442.01 § 13 PBefG 1961 Nr. 9; Urteil vom 11.10.1968 – VII C 111.66 –, BVerwGE 30, S. 251, 253; Maier, Die Liberalisierung des Fernlinienbusverkehrs, DÖV 2013, S. 180, 181; Polster, Freie Fahrt für den Busfernverkehr, NVwZ 2011, S. 278.

Daraus folgte für den

„bisherigen Linienverkehrsinhaber eine monopolartige Stellung,“

Maier, Die Liberalisierung des Fernlinienbusverkehrs, DÖV 2013, S. 180, 182.

Ein Verkehrsmarkt für Fernlinienbusse war daher bis 2013 praktisch nicht vorhanden,

s. nur Maier, Die Liberalisierung des Fernlinienbusverkehrs, DÖV 2013, S. 180; Polster, Freie Fahrt für den Busfernverkehr, NVwZ 2011, S. 278.

Das änderte sich erst, nachdem der Gesetzgeber mit Wirkung zum 01.01.2013 das Personenbeförderungsgesetz reformiert hatte. Infolge dieser Änderung gilt § 13 Abs. 2 Nr. 2 PBefG zwar fort, aber nicht mehr für den Personenfernverkehr; dies wurde mit einem neuen Satz 2 des § 13 Abs. 2 PBefG bewirkt. Damit wurde

„[d]er Fernbuslinienverkehr [...] weitgehend liberalisiert,“

so ausdrücklich der Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Änderung personenbeförderungsrechtlicher Vorschriften vom 21.12.2011, BT-Drucks. 17/8233, S. 1.

Die gesetzliche Neuregelung hatte nach den Worten des historischen Gesetzgebers die folgende Wirkung:

„Durch die Änderung des § 13 Absatz 2 (§ 13 Absatz 2 Satz 2 – neu) und die Einfügung des § 42a – neu – wird der Konkurrenzschutz der Eisenbahnen im Fernverkehr und auch der Schutz von bestehenden Omnibusbusfernlinien beseitigt. Die Neuregelung ermöglicht künftig den Wettbewerb zwischen Omnibussen und Eisenbahnen im Fernverkehr. Zugleich wird für die Verbraucher eine attraktive Beförderungsalternative eröffnet,“

Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Änderung personenbeförderungsrechtlicher Vorschriften vom 21.12.2011, BT-Drucks. 17/8233, S. 11.

Deshalb hat sich erst seit der Liberalisierung zum 01.01.2013 der Fernbus zu einem relevanten Fernverkehrsmittel entwickelt,

Umweltbundesamt, Fernbusreisen in Deutschland (Mai 2018), https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/376/publikationen/180607_uba_hg_fernbus_bf.pdf, S. 4.

Zuvor konnte daher tatsächlich gesagt werden, dass

„der Schienenbahnfernverkehr aufgrund des Streckennetzes wie kein anderer Verkehrsträger die Mobilität und Flexibilität der Bürger [sichere],“

S. 30 des Regierungsentwurfs.

Das hat sich inzwischen jedoch geändert. Heute wird – wie bereits beschrieben – die Mobilität und Flexibilität der Bürger ebenso durch das Liniennetz und die Verbindungsfrequenz der Fernbusse gesichert.

Auf die frühere Sachlage kann es schon nach dem System des Umsatzsteuerrechts nicht ankommen. Das Umsatzsteuerrecht ist darauf angelegt, auf den Endverbraucher überwältigt zu werden; die Unternehmer können sich außerdem durch den Vorsteuerabzug von der eigentlichen Steuerlast befreien. Daher belastet die Umsatzsteuer nach ihrem System die Kaufkraft der Verbraucher, nicht die Unternehmer. Folglich sind Umsatzsteuervergünstigungen nur im Interesse der Verbraucher und nicht im Interesse der Unternehmer systemgerecht,

vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 29.10.1999 – 2 BvR 1264/90 –, BVerfGE 101, S. 132, 139; Beschluss des Zweiten Senats vom 29.05.2000 – 2 BvR 2861/93 –, BVerfGE 101, S. 151, 155; Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 10.11.1999 – 2 BvR 1820/92 –, BStBl. II 2000, S. 158, 159; FG Dessau-Roßlau, Beschluss vom 12.04.2005 – 4 K 346/02 –, zit. n. juris, Rn. 32.

Es kommt daher nicht in Betracht, mit den Mitteln des Umsatzsteuerrechts eine in der Vergangenheit liegende unternehmerische Leistung – hier die Leistung der Bahn, bis zum Aufkommen von Konkurrenz die Mobilität und Flexibilität der Bürger im Fernverkehr zu sichern – zu honorieren. Der Anknüpfungspunkt der Umsatzsteuer liegt in jeder Inanspruchnahme einer Leistung durch einen Verbraucher. Die Umsatzsteuer bezieht sich somit auf eine Vielzahl von Vorgängen in der jeweiligen Gegenwart. Für die Rechtfertigung einer Differenzierung im Umsatzsteuerrecht kann es daher auch nur auf die gegenwärtigen Umstände ankommen. In der Gegenwart hat die Bahn aber ihr Quasi-Monopol im Linienfernverkehr und ihre damit früher einhergehende hervorgehobene Bedeutung verloren.

Gleichfalls kann es keine Rolle spielen, dass der Fernverkehr der Bahn weiterhin mehr genutzt wird als der Linienverkehr mit Fernbussen. Dies gilt zumindest deshalb nicht, weil auch die Fernbusse inzwischen einen erheblichen Marktanteil ausmachen. Das Umweltbundesamt hat in seiner bereits zitierten Untersuchung für die Jahre 2014 und 2015 festgestellt, dass mit Fernbussen 5,3 Mrd. bzw. 7,3 Mrd. Personenkilometer

zurückgelegt wurden, bei entsprechenden Zahlen für den Fernverkehr der Bahn von 36,1 Mrd. bzw. 36,9 Mrd. Personenkilometern,

Umweltbundesamt, Fernbusreisen in Deutschland (Mai 2018),
https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/376/publikationen/180607_uba_hg_fernbus_bf.pdf, S. 17, Tabelle 6.

Das entspricht für diese frühen Jahre des Fernbusmarkts einem Marktanteil der Fernbusse (an der Summe aus den Zahlen der Fernbusse und der Fernbahnen) von ca. 12,8 % im Jahr 2014 und ca. 16,5 % im Jahr 2015. Dabei haben die Fernbusse im Jahr 2014 ca. 16 Mio. Passagiere und im Jahr 2015 ca. 23 Mio. Passagiere befördert,

Umweltbundesamt, Fernbusreisen in Deutschland (Mai 2018),
https://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/376/publikationen/180607_uba_hg_fernbus_bf.pdf, S. 17, Tabelle 6.

Damit haben die Fernbusse bereits einen erheblichen Anteil an der Befriedigung der Mobilitätsbedürfnisse der Bevölkerung geleistet. Schon deshalb können sie nicht einfach außer Betracht gelassen werden, und sichern sehr wohl auch sie die Mobilität und Flexibilität der Bürger.

Im Übrigen folgt – wie bereits erwähnt – aus der Ausrichtung der Umsatzsteuer auf die Verbraucher und ihre Kaufkraft, dass Vergünstigungen der Umsatzsteuer grundsätzlich nur im Interesse der Verbraucher und nicht der Unternehmer zulässig sind. Daraus ergibt sich dann weiter, dass Vergünstigungen, die geschaffen werden, um ein gewünschtes Verhalten zu honorieren und dazu Anreize zu eröffnen, jedes Verhalten der Verbraucher, das den Wünschen des Gesetzgebers entspricht, erfassen müssen.

Insoweit ist der Steuergesetzgeber zwar, weil dies bei abstrakt-generellen Regelungen unvermeidlich ist, durchaus berechtigt, generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen. Die damit verbundenen Härten für bestimmte Einzelfälle

verstoßen nicht schon deshalb gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber darf sich also grundsätzlich am Regelfall orientieren und muss nicht allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung tragen. Dabei müssen aber die Vorteile der Typisierung zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung in einem angemessenen Verhältnis stehen,

s. nur BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909, 1981/06, 288/07 –, BVerfGE 133, S. 377, 412 f. (Rn. 86 ff.), mit weiteren Nachweisen.

Danach ist aber nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber sich hier auf seine Befugnis zur pauschalisierenden Regelung berufen könnte, denn es wäre ein Leichtes, nicht nur den Schienenbahnverkehr, sondern auch den Linienbetrieb mit Kraftfahrzeugen aus der nur auf kurze Strecken bezogenen Liste in § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG herauszunehmen. Dass er dies nur für den Schienenbahnverkehr und nicht auch für einen wertungsmäßig gleich gelagerten Fall tun will, ist keine Frage der pauschalisierenden Regelung. Der Gesetzgeber hat insofern keine pauschalisierende Regelung, sondern eine spezifische Regelung allein für den Schienenbahnverkehr getroffen.

3. Ergebnis zur verfassungsrechtlichen Lage

Insgesamt kann damit festgehalten werden, dass der Gesetzentwurf zur Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist. Die beabsichtigte Rechtsänderung würde wesentliches Gleiches ungleich behandeln, indem sie die Fernbusse von der Ermäßigung des Steuersatzes der Umsatzsteuer auf 7 % ausgenommen ließe, während sie diese Ermäßigung für den Fernverkehr der Bahn einführt.

Die in dieser Regelung liegende Ungleichbehandlung wäre nicht gerechtfertigt. Mit der Regelung würde die folgerichtige, gleiche Besteuerung der Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG verlassen. Eine Ausnahme von der folgerichtigen Besteuerung könnte nur gleichheitsgerecht sein, wenn sie auf einem besonderen sachlichen Grund beruhte. Die Entscheidung des Gesetzgebers, einen Anreiz für ein mit geringen CO₂-Emissionen

verbundenes Verhalten der Verbraucher zu schaffen, ist an sich ein tragfähiger Grund. Die zu diesem Ziel getroffene Regelung muss aber, gemessen an der im Gesetz oder in den Gesetzgebungsmaterialien erkennbaren Entscheidung für diesen Lenkungszweck, auch gleichheitsgerecht ausgestaltet sein.

Das ist hier nicht der Fall. Die beabsichtigte Regelung differenziert zwischen dem Fernverkehr der Bahn und dem Linienverkehr mit Fernbussen zulasten der Fernbusse, obwohl die Fernbusse weniger Treibhausgase pro Personenkilometer ausstoßen als die Fernbahn. Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auf die Fernbahn zu beschränken, ist daher nicht sinnvoll, wenn es darum geht, den Verbrauchern einen Anreiz zur Nutzung emissionsgünstiger Fernverkehrsmittel zu geben.

Es dürfte nicht zu den Zielen des Gesetzentwurfs gehören, diejenigen Verbraucher, die den relativ emissionsarmen Fernverkehr der Bahn nutzen, von den Mehrkosten der CO₂-Bepreisung zu entlasten. Selbst wenn dies anders wäre, wäre eine solche Entlastung wegen der Nutzung eines emissionsarmen Verkehrsmittels aber ebenfalls gleichheitswidrig, wenn sie ein nochmals emissionsärmeres Verkehrsmittel aussparte.

Die Erwägung aus dem Regierungsentwurf, dass

„der Schienenbahnfernverkehr aufgrund des Streckennetzes wie kein anderer Verkehrsträger die Mobilität und Flexibilität der Bürger [sichere],“

S. 30 des Regierungsentwurfs,

ist nicht ausreichend tragfähig. Sie lässt außer Acht, dass der Linienverkehr der Fernbusse inzwischen ein breiteres Netz von Verbindungen bereitstellt als der Fernverkehr der Bahn. Auch die Häufigkeit der Verbindungen ist mit den Angeboten der Fernbahn mindestens gleichwertig. Zudem können Fernbusse, weil sie nicht auf Schienenwege angewiesen sind, zusätzliche Ziele ohne besonders großen Aufwand anfahren. Insofern haben sie einen Vorteil bei der Zukunftsfähigkeit ihres Konzepts.

Allerdings war es bis zur Liberalisierung des Fernbuslinienverkehrs zum 01.01.2013 sicherlich der Fall, dass der Fernverkehr der Bahn eine besondere Bedeutung für die Mobilität und Flexibilität der Bürger hatte. Dies hat sich inzwischen aber in der Realität relativiert. Auf die frühere Sachlage kann es rechtlich nicht ankommen, da die Umsatzsteuer auf das Verhalten der Verbraucher in der Gegenwart bezogen ist und sie daher in den gegenwärtigen Verhältnissen ihre Rechtfertigung finden muss.

Die beabsichtigte Regelung kann schließlich auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass der Fernverkehr der Bahn weiterhin mehr genutzt wird als der Linienverkehr mit Fernbussen. Die Fernbusse haben in der relativ kurzen Zeit seit der Liberalisierung des Fernbuslinienverkehrs einen nicht unerheblichen Marktanteil eingenommen. Der Bezug der Umsatzsteuer zum Marktverhalten der Verbraucher gebietet es grundsätzlich, jedes Verhalten der Verbraucher, das den Wünschen, die der Gesetzgeber mit der Lenkungsabsicht der steuerlichen Lage verbunden hat, entspricht, auch in dem entsprechenden steuerlichen Vorteil abzubilden.

Dem steht nicht entgegen, dass der Gesetzgeber zu einer pauschalierenden Regelung befugt gewesen wäre. Der Gesetzgeber hat eine Einzelregelung getroffen, indem er gerade und nur den Schienenbahnverkehr aus der Liste des heutigen § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG, betreffend den ermäßigten Steuersatz nur für kurze Strecken, herausgenommen hat. Damit hat er keine pauschalierende, sondern eine spezifische Regelung getroffen, die sich wegen der wertungsmäßig gleichen Sachlage unproblematisch auch auf die Fernbusse erstrecken lässt.

Der Gesetzgeber will somit eine spezifische Regelung zugunsten des Fernverkehrs der Bahn getroffen. Dabei hat er bisher übersehen, dass der – relativ neue – Linienverkehr mit Fernbussen dem Regelungsziel des Klimaschutzes ebenso gerecht wird. Deshalb verstieße die Neuregelung, würde sie in ihrer jetzigen Entwurfsfassung erlassen, gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG.

II. Zum Unionsrecht

In unionsrechtlicher Hinsicht könnte der vorliegende Gesetzentwurf, wenn er Gesetz würde, insbesondere gegen Art. 98 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie verstoßen. Nach dieser Bestimmung können die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.

1. Zu den Voraussetzungen der Gleichartigkeit als maßgeblichem Kriterium der Steuerneutralität

Bei Anwendung dieser Richtlinienbestimmung ist stets zu prüfen, ob die in Rede stehende Rechtsvorschrift – hier also die durch Art. 3 des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vorgesehene Änderung von § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG - gegen den Grundsatz der Steuerneutralität verstößt, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem der Europäischen Union zugrunde liegt.

Nach ständiger Rechtsprechung lässt es dieser Grundsatz nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln,

EuGH, Urteil vom 11.09.2014 – C-219/13 *K Oy* –, zit. n. juris, Rn. 24, und die dort angeführte Rechtsprechung.

Zur Frage des Vorliegens einer Gleichartigkeit hat der

EuGH im Urteil vom 09.11.2017 – C-499/16 *AZ* –, zit. n. juris, Rn. 31,

ausgeführt:

„Was die Beurteilung der Gleichartigkeit der betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen angeht, die letztlich Sache des nationalen Gerichts ist, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass in erster Linie auf die Sicht

des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen,“

im gleichen Sinne bereits EuGH, Urteil vom 11.09.2014 – C-219/13 *K Oy* –, zit. n. juris, Rn. 25; Urteil vom 10.11.2011 – C-259, 260/10 *The Rank Group* –, Slg. 2011, S. I-10947, Rn. 43 f.

2. Zum Vorliegen dieser Voraussetzungen

Legt man diese Kriterien zugrunde, so sind keine Unterschiede festzustellen, welche eine Gleichartigkeit von Schienenbahnverkehr und Fernbusverkehr in Frage stellen könnten.

a) Funktionale Äquivalenz in verkehrswirtschaftlicher Hinsicht

Schienenpersonenfernverkehr und Fernbusverkehr zeichnen sich bezüglich der Bedürfnisse der Verbraucher durch eine wechselseitige funktionale Äquivalenz aus. Sie haben in Bezug auf die Erwartungshaltung der Reisenden und des Nutzens für diese weitaus überwiegend ähnliche Eigenschaften; soweit Unterschiede bestehen, sind diese für die Auswahlentscheidung des Durchschnittsverbrauchers ohne Bedeutung. Im Einzelnen:

aa) Streckennetz und Frequenz der Verbindungen

Zur Breite und Enge des Streckennetzes und zur Häufigkeit der Verbindungen sei auf die Ausführungen unter C. I. 2. b) bb) verwiesen. Dort ist näher dargelegt, dass das Streckennetz der Fernbusse dieselben Verkehrsknotenpunkte wie das Netz des

Fernverkehrs der Bahn erfasst, darüber hinaus aber auch kleinere Orte erreicht, die keinen Anschluss an das Fernbahnnetz haben. Weiter ist dort auch dargelegt, dass eine Zahl von Verbindungen angeboten wird, die mit dem Angebot der Bahn mindestens gut mithalten kann.

bb) Entfernungen

Auch hinsichtlich der Entfernungen zeigt sich, dass Bahn und Bus die gleichen Bedürfnisse der Reisenden befriedigen. So ist die mittlere Fahrtweite der Fahrgäste in beiden Verkehrsmitteln nahezu identisch. Das Statistische Bundesamt weist für den Fernlinienverkehr mit Bussen in 2018 eine mittlere Fahrtweite von 289,9 km aus, für den Fernverkehr auf der Schiene beträgt die mittlere Fahrtweite 288,6 km,

DeStatis (Statistisches Bundesamt), Personenverkehr mit Bussen und Bahnen, 1. Vierteljahr 2019, Fachserie 8 Reihe 3.1, verfügbar unter https://www.destatis.de/DE/Themen/Branchen-Unternehmen/Transport-Verkehr/Personenverkehr/_inhalt.html (unter „Publikationen“), Tabelle 2.2.

cc) Express-Verbindungen ohne Zwischenhalt

Auf den Strecken zwischen den Metropolen gibt es beispielsweise bei FlixBus – ebenso wie bei der Deutschen Bahn – Expressverbindungen ohne Zwischenhalt.

dd) Zentrale Lage der Haltestellen

Eine Vergleichbarkeit ist auch – im Gegensatz etwa zum Flugverkehr – hinsichtlich der Belegenheit der Haltestellen und deren Erreichbarkeit gegeben. Etwa drei Viertel der Fernbushaltestellen liegen in unmittelbarer Nähe des jeweiligen (Haupt-)Bahnhofs der betreffenden Stadt.

ee) Ausstattung

Auch in Bezug auf Ausstattung und Service während der Fahrt gibt es sehr große Gemeinsamkeiten, welche Bahn und Bus aus Sicht des Fahrgasts als gleichartig erscheinen lassen:

- WLAN an Bord
- Steckdosen
- Toilette
- Verkauf von Snacks und Getränken
- Ähnlicher Sitzabstand (Fernbus 76 cm, Fernbahn 82 cm)
- Reservierbare Sitzplätze
- Verstellbare Rückenlehnen
- Armlehnen
- Möglichkeit der Gepäckmitnahme
- Onboard Entertainment Service (Filme, Serien, Musik)

b) Zumindest gleiche CO₂-Einsparungen beim Fernbusverkehr

Des Weiteren ist – wie bereits zuvor unter B. und C. I. 2. b) bb) ausgeführt – von zumindest gleichen, letztlich aber sogar höheren CO₂-Einsparungen des Fernbusverkehrs auszugehen. Dies ist deshalb von Bedeutung, weil auch die Umweltverträglichkeit für die Entscheidungsfindung der Verbraucher zunehmend von Bedeutung ist. So meinen 90 % der Bevölkerung, dass dringend mehr für den öffentlichen Verkehr getan werden muss,

Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und nukleare Sicherheit, Umweltbewusstsein in Deutschland 2018, Ergebnisse einer repräsentativen Bevölkerungsumfrage, Berlin 2019, S. 60.

Dies gilt in verstärktem Maße für die jungen und heranwachsenden Teile der Bevölkerung. So nutzen sowohl die 14 bis 17-Jährigen als auch die 18 bis 25-Jährigen deutlich häufiger als die restlichen Befragten der Repräsentativstichprobe öffentliche Verkehrsmittel,

Umweltbundesamt, Umweltbewusstsein und Umweltverhalten junger Menschen, 2016, S. 2.

Soweit die Umweltverträglichkeit für die Wahl des Verkehrsmittels relevant ist, ist aber wegen des zumindest gleichen, letztlich sogar höheren CO₂-Einsparungseffektes des Fernbusses aber ebenfalls eine Gleichartigkeit aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers gegeben.

c) Bestehen eines Wettbewerbsverhältnisses

Schließlich kommt hinzu, dass aus dem Umstand, dass es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere nicht zulässt, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln, folgt,

„dass die Gleichartigkeit zweier Dienstleistungen dazu führt, dass sie in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen“,

EuGH, Urteil vom 10.11.2011 – C-259, 260/10 *The Rank Group* –, Slg. 2011, S. I-10947, Rn. 33.

Demgemäß indiziert umgekehrt das Bestehen eines tatsächlichen Wettbewerbs zwischen zwei Dienstleistungserbringern,

- ▶ dass die von diesen erbrachten Dienstleistungen denselben Bedürfnissen des Verbrauchers dienen,

und

- ▶ dass bestehende Unterschiede der Dienstleistungen so gering sind, dass sie die Vergleichbarkeit aus Sicht des Verbrauchers nicht in erheblicher Weise beeinflussen,

mit der Folge, dass von einer Gleichartigkeit im genannten Sinne auszugehen ist.

In diesem Sinne ist von dem Umstand, dass zwischen den Fernbussen und dem Fernverkehr der Bahn ein Wettbewerb besteht, auch schon der Bundesgesetzgeber bei der Liberalisierung des Fernbusverkehrs ausgegangen. Hierzu wird im

Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Änderung personbeförderungsrechtlicher Vorschriften vom 21.12.2011, BT-Drucks. 17/8233, S. 11,

ausdrücklich festgestellt:

„Die Neuregelung ermöglicht künftig den Wettbewerb zwischen Omnibussen und Eisenbahnen im Fernverkehr.“

Die entsprechende Gesetzesänderung hatte zuvor die Monopolkommission in zwei Sektorgutachten nach § 36 AEG a.F.

(wonach die Monopolkommission alle zwei Jahre einen Bericht erstattete, in dem sie zum Stand und der absehbaren Entwicklung des Wettbewerbs und zu der Frage Stellung nimmt, ob ein wirksamer und unverfälschter Wettbewerb auf der Schiene bei dem Erbringen von Eisenbahnverkehrsleistungen und dem Betrieb von Eisenbahninfrastrukturen besteht)

angeregt. In dem ersten dieser Gutachten, aus dem Jahr 2007, wurde ausgeführt:

„Gegenwärtig genießt die Eisenbahn einen Schutz vor Konkurrenz durch den Buslinienfernverkehr. [...] Außerdem werden die Preise der Linienverkehre durch Tarifgenehmigungen reguliert. Letztere, ursprünglich zum Schutz der Kunden

formulierte Regelung, erweist sich heute als Instrument zur Verhinderung von Preiswettbewerb. [...]

Diese dem Schutz der Eisenbahn und der privaten Busunternehmen vor Wettbewerb dienende Regulierung des Buslinienfernverkehrs zieht erhebliche Wohlfahrtsverluste nach sich. Es kommt zu überhöhten Kosten und Preisen, effiziente Anbieter werden vom Markt ferngehalten. Dies zeigt sich beispielsweise bei einem Vergleich mit dem deregulierten Buslinienfernverkehrsmarkt in Großbritannien, auf dem die Fahrpreise nach der Deregulierung um bis zu 40 % gesunken sind und das Linienangebot für die Nachfrager ausgeweitet wurde.

Der fehlende intermodale Wettbewerb durch den Bus führt beim Fernverkehr der DB AG vermutlich zu höheren tatsächlichen Kosten, als diese technisch erforderlich sind (sogenannte X-Ineffizienzen). Dies zeigt sich beispielsweise bei der Abwicklung von Schienenersatzverkehren, für deren Durchführung die DB AG ein Vorrecht besitzt. Letztlich wird mit der faktischen Nichtzulassung des Buslinienfernverkehrs eine volkswirtschaftlich sinnvolle Arbeitsteilung der Verkehrsträger verhindert. Hier ist eine Deregulierung anzustreben,“

Monopolkommission, Wettbewerbs- und Regulierungsversuche im Eisenbahnverkehr, https://www.monopolkommission.de/images/PDF/SG/s48_volltext.pdf, S. 79 f., Rn. 228, 230 f.

In einem weiteren Sektorgutachten aus dem Jahr 2009 ist die Monopolkommission auf diese Sachlage erneut eingegangen:

„Busverkehre scheinen in der Lage zu sein, einen hohen Wettbewerbsdruck auf das Angebot im Schienenpersonenfernverkehr auszuüben und es in Einzelfällen auch nutzenstiftend zu ersetzen. In Deutschland ist die Eisenbahn jedoch weitgehend vor dieser Konkurrenz geschützt. Grund ist die Reglementierung des Busverkehrs durch das Personenbeförderungsgesetz (PBefG). Gemäß § 2 Abs. 1 PBefG bedarf der Fernbusverkehr einer Genehmigung durch staatliche Behörden, die gemäß § 13 Abs. 2 PBefG versagt werden kann, wenn die öffentlichen Verkehrsinteressen beeinträchtigt werden. Hierzu führt das Gesetz explizit die

Konkurrenz zur Eisenbahn auf. Die Monopolkommission hat in ihrem ersten Sondergutachten zur Eisenbahn auf diese staatliche Marktzutrittsschranke hingewiesen und dem Gesetzgeber nahegelegt, hier eine Deregulierung anzustreben,“

Monopolkommission, Bahn 2009: Wettbewerb erfordert Weichenstellung, https://www.monopolkommission.de/images/PDF/SG/s55_volltext.pdf, S. 66, Rn. 101.

Auch später hat die Monopolkommission das Thema weiterverfolgt und die Entwicklung der Absicht der Politik, den Linienfernbusmarkt zu liberalisieren, begleitet,

s. Monopolkommission, Bahn 2011: Wettbewerbspolitik unter Zugzwang, https://www.monopolkommission.de/images/PDF/SG/s60_volltext.pdf, S. 25, Rn. 31, S. 169 ff., Rn. 334 ff.,

und nach der Reform dann auch festgestellt, dass sich tatsächlich ein intermodaler Wettbewerb zwischen dem Fernverkehr der Bahn und den Fernbussen ergeben hat:

„Der nun bestehende intermodale Wettbewerb zwischensystemisch unterschiedlichen Verkehrsträgern optimiert den Verkehrsmix einer Volkswirtschaft. Der sich rapide entwickelnde Markt zeigt deutlich, dass durch die Liberalisierung gesamtwirtschaftliche Wohlfahrtsgewinne gehoben werden konnten,“

Monopolkommission, Bahn 2013: Reform zügig umsetzen, https://www.monopolkommission.de/images/PDF/SG/s64_volltext.pdf, S. 14, Rn. 28; dazu auch eingehend ebda., S. 113 ff., Rn. 228 ff.

Dass durch die Änderung des Personenbeförderungsrechtes auch tatsächlich und in erheblichem Maße Wettbewerb stattgefunden hat und stattfindet, ist zudem ausführlich von den Wissenschaftlichen Diensten des Bundestags dokumentiert worden,

Deutscher Bundestag, Wissenschaftliche Dienste, Dokumentation Wettbewerb im Schienenpersonenfernverkehr, WD 5 – 3000 – 033/18, S. 8.

In der Studie wird u.a. verwiesen auf

Mofair/Netzwerk Europäischer Eisenbahnen e.V., Wettbewerber-Report Eisenbahn 2015/2016, S. 49,

wo hierzu ausgeführt wird:

„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. Selbst auf den SPNV-Markt färbt die Marktöffnung ab, indem sie die Einnahmenbasis bei langlaufenden Verkehren tangiert und Besteller wie EVU zu Anpassungsreaktionen zwingt.“

Im gleichen Sinne ist von der Bundesnetzagentur festgestellt worden:

„Im Schienenpersonenfernverkehr stieg die Verkehrsleistung in den Jahren 2015 bis 2016 von 37 auf 40 Mrd. Personenkilometer an. Dies bedeutet eine Zunahme von etwas mehr als acht Prozent, das heißt in einer Größenordnung, die viele Jahre nicht erreicht wurde. Gründe für die Zunahme der Verkehrsleistung in diesem Verkehrsdienst sind die preislichen Reaktionen insbesondere durch die Aktionen der Sparpreise der DB Fernverkehr AG, die damit auf den zunehmenden Wettbewerb durch die Fernbusse reagiert hat,“

(Hervorhebung durch die Unterzeichner)

Bundesnetzagentur, Marktuntersuchung Eisenbahnen 2017, S. 17

Übereinstimmend hat sich auch der Geschäftsführer und Bereichsleiter Mobilität beim Institut für Gesundheits- und Sozialforschung (IGES GmbH) Christopher Gipp in dem Sinne geäußert, dass

„die Konkurrenz durch den Fernbus dazu geführt [habe], dass auch die Bahn sich anders gegenüber den Kunden aufgestellt habe,“

Deutschlandfunk Kultur, 13.02.2018, Fünf Jahre FlixBus: Wie ein Quasi-Monopolist den Wettbewerb belebt, https://www.deutschlandfunkkultur.de/fuenf-jahre-flixbus-wie-ein-quasi-monopolist-den-wettbewerb.1008.de.html?dram:article_id=410625.

War aber ein Wettbewerb zwischen Schienenpersonenfernverkehr und Fernbusverkehr nicht nur vom Gesetzgeber beabsichtigt, sondern hat sich ein solcher seither bis heute auch in deutlicher Form entfaltet, so belegt dies,

- ▶ dass ausgehend von der Kundenerwartung des Verbrauchers beide Beförderungsleistungen ähnliche Eigenschaften haben und denselben Bedürfnissen dienen,

und

- ▶ das bestehenden Unterschieden für die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers keine erhebliche Bedeutung zukommt.

Dies stellt einen zusätzlichen Beleg dafür dar, dass von einer Gleichartigkeit beider Arten von Beförderungsdienstleistungen auszugehen ist.

d) Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Beförderungsdienstleistungen im Schienenpersonenverkehr und im Fernbusverkehr im Hinblick auf den Grundsatz der Steuerneutralität als gleichartig anzusehen sind.

3. Ergebnis zur unionsrechtlichen Lage

Da bei Zugrundelegung der vom Europäischen Gerichtshof für maßgeblich erklärten Kriterien von einer Gleichartigkeit von Schienenpersonenfernverkehr und Fernbusverkehr auszugehen ist, würde die einseitige Beschränkung der Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes auf den ersteren Verkehr auch einen Verstoß gegen das aus Art. 98 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie folgende Gebot der Steuerneutralität darstellen.

D. Gesamtergebnis

Im Ergebnis verstieße die vorgesehene Änderung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG, wenn sie wie derzeit beabsichtigt erlassen würde, insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 GG und gegen den aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie folgenden Grundsatz der Steuerneutralität, soweit sie nur den Fernverkehr der Bahn und nicht auch den Linienverkehr der Fernbusse mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % begünstigte. Insoweit wäre die Änderung also verfassungs- und unionsrechtswidrig.

Deshalb käme es wohl in Betracht, dass ein Anbieter von Fernbuslinienverkehr ggf. nach Inkrafttreten der Änderungsfassung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG gegen die Norm unmittelbar mit der Verfassungsbeschwerde vor dem Bundesverfassungsgericht vorgehe. In einem ähnlichen Fall, in dem Beschwerdeführer geltend gemacht hatten, sie hätten in eine steuerliche Begünstigung aufgenommen werden müssen und sie könnten nicht zuvor finanzgerichtlichen Rechtsschutz in Anspruch nehmen, weil sie nach der Gesetzeslage offensichtlich nicht von der Begünstigung erfasst seien, hat das Bundesverfassungsgericht das bereits einmal zugelassen,

s. BVerfG, Urteil des Ersten Senats vom 20.04.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00 –, BVerfGE 110, S. 274, 290 f.

Wegen der Unionsrechtswidrigkeit der Neufassung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG käme es im Fall des Erlasses dieser Neufassung zudem in Betracht, eine Beschwerde wegen

einer Verletzung des Unionsrechts an die Kommission zu richten. Die Kommission kann so aufgefordert werden, die Angelegenheit im Rahmen ihrer allgemeinen Aufgabe der Sicherstellung und Überwachung der Anwendung des Unionsrechts (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 und 3 EUV) zu prüfen und ggf. in der Form eines Vertragsverletzungsverfahrens vor dem Gerichtshof der Europäischen Union nach Art. 258 AEUV tätig zu werden.

Dieses Gutachten haben wir nach bestem Wissen und Gewissen erstellt.

gez. Wolfgang Ewer

Prof. Dr. Wolfgang Ewer
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Verwaltungsrecht

gez. Tobias Thienel

Dr. Tobias Thienel, LL.M. (Edinburgh)
Rechtsanwalt