

Redeker Sellner Dahs & Widmaier

**RECHTSANWÄLTE
BONN BERLIN BRÜSSEL KARLSRUHE LEIPZIG LONDON**

**Gemeinschaftsrechtliche Zulässigkeit einer
Mehrwertsteuerreduzierung
im Schienenfernverkehr**

Rechtsgutachten im Auftrag des Umweltbundesamtes

FKZ 204 45 197

Rechtsanwalt Dr. Dieter Sellner, Fachanwalt für Verwaltungsrecht, Berlin

Rechtsanwalt Dr. Ulrich Karpenstein, Berlin/Brüssel

21. Februar 2005

Gliederung

I. Sachverhalt und Fragestellung	3
1. Fragestellung des Umweltbundesamtes	3
2. Rechtspolitischer und rechtlicher Hintergrund	3
3. Europäische Rahmenbedingungen der Besteuerung des Schienenpersonenverkehrs	4
II. Vereinbarkeit einer Mehrwertsteuerreduzierung mit dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer	5
1. Die 6. Richtlinie und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität	5
2. Inhalt und Reichweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität	7
a) Keine Unterscheidung zwischen erlaubten und nicht-erlaubten Dienstleistungen	7
b) Keine Unterscheidung nach der Rechtsform der Gesellschaft	8
c) Gleichbehandlung bei „gleichartigen“ und „im Wettbewerb stehenden“ Dienstleistungen	8
d) Kriterien für die Beurteilung der „Gleichartigkeit“ von Dienstleistungen	10
e) Unterschiedliche Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes in den Mitgliedstaaten ?	15
f) Beachtlichkeit ökologischer Vorteile des Schienenfernverkehrs ?	15
g) Schlussfolgerungen zu Inhalt und Reichweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität	17
3. Wettbewerbliche Gleichartigkeit von Schienen- Flug- und Bustransporten	17
a) Argumente gegen ein Wettbewerbsverhältnis von Schienenfern- und Linienbusverkehr	18
b) Argumente gegen ein Wettbewerbsverhältnis von Schienenfern- und Flugverkehr	18
c) Argumente für ein Wettbewerbsverhältnis zwischen Schienenfern- und Flugverkehr	21
d) Nicht im Wettbewerb zum Flugverkehr stehende Bahndienstleistungen	22
III. Vereinbarkeit einer auf den Schienenverkehr beschränkten Mehrwertsteuerreduzierung mit dem EG-Beihilfenregime	23
1. EG-Beihilfenverbot und Steuerermäßigungen	24
2. EG-Beihilfenvorschriften für den (Schienen-)Verkehrssektor	26
3. Gemeinschaftsrahmen Umweltschutz	31
IV. Ergebnis und Ausblick	33

I.

Sachverhalt und Fragestellung*1. Fragestellung des Umweltbundesamtes*

Das Umweltbundesamt hat uns mit der Prüfung der Frage beauftragt, ob eine Senkung der Mehrwertsteuer für Personenfahrtscheine des Schienenfernverkehrs mit der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie¹ sowie mit dem Gemeinschaftsrahmen für staatliche Umweltbeihilfen² vereinbar ist. Es sollen außerdem Handlungsmöglichkeiten des Bundesumweltministeriums für die weitere Diskussion aufgezeigt werden.

Die 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie (nachfolgend: 6. Richtlinie) gestattet den Mitgliedstaaten, ermäßigte Steuersätze für Dienstleistungen zur „*Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks*“ vorzusehen. Es ist unstreitig, dass sowohl der Schienenfernverkehr als auch konkurrierende Beförderungsleistungen wie der Binnenflugverkehr sowie der inländische Linienbusverkehr die „*Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks*“ ermöglichen. Fraglich ist aber, ob die Mitgliedstaaten ermäßigte Steuersätze auf die Beförderung von Personen (inkl. Gepäck) im Schienenfernverkehr beschränken dürfen. Diese Frage ist Gegenstand des Gutachtens (unter II.).

Daneben wird der Frage nachzugehen sein, ob die angedachte Mehrwertsteuerreduzierung unter das Beihilfenverbot fällt. Sollte dies der Fall sein, müsste ergänzend die Genehmigungsfähigkeit dieser Beihilfe geprüft werden (unter III.).

2. Rechtspolitischer und rechtlicher Hintergrund

Hintergrund dieses Prüfungsauftrages ist der zwischen SPD und Bündnis90/Die Grünen im Jahre 2002 geschlossene Koalitionsvertrag „Erneuerung-Gerechtigkeit-Nachhaltigkeit“³. Darin ist niedergelegt, dass sich künftig „die Preise der Mobilität ... nach den verursachten Kosten richten“ sollten. Unter dem Titel „Mehr öffentlicher Verkehr, stärkere Schiene“ möchten sich die Koalitionspartner dafür einsetzen, „zur weiteren Erhöhung der Attraktivität - insbesondere für Familien - den Mehrwertsteuersatz für den Schienenpersonenfernverkehr auf 7 % zu reduzieren.“⁴ In den vergangenen Wochen hat dieses Vorhaben zu der Frage geführt, ob die Ausdehnung des ermäßigten Steuersatzes vom Personennah- auf den Personenfernverkehr überhaupt mit EG-Recht vereinbar ist. Insbesondere wurde

¹ Sechste Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. 1977 L 145/1.

² Gemeinschaftsrahmen für staatliche Umweltschutzbeihilfen, ABl. 2001 C 37/3.

³ Erneuerung-Gerechtigkeit-Nachhaltigkeit. Für ein wirtschaftlich starkes, soziales und ökologisches Deutschland. Für eine lebendige Demokratie, Berlin 2002.

⁴ Koalitionsvertrag 2002, S. 43.

die Frage aufgeworfen, ob sich der ermäßigte Steuersatz - wie beim Nahverkehr - auf den Schienenfernverkehr beschränken lasse oder ob die anderen Verkehrsträger, namentlich der Binnenflug und Fernbusverkehr, von dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz erfasst werden müssten.⁵

Gemeinschaftsrechtliche Zweifel an der Zulässigkeit einer auf den Schienenfernverkehr beschränkten Mehrwertsteuerreduzierung hat insbesondere ein neueres Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) zum Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer geweckt. Mit dem Urteil vom 23.10.2003 hat der EuGH zwar einerseits die Möglichkeit der Mitgliedstaaten bekräftigt, die Mehrwertsteuer für die von Anhang H zur 6. Richtlinie erfassten Waren und Dienstleistungen zu ermäßigen. Der Grundsatz der Neutralität der Umsatzbesteuerung verbiete es jedoch, gleichartige und miteinander in Wettbewerb stehende Güter oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuerreduzierung unterschiedlich zu behandeln. *In concreto* stellte der EuGH fest, dass die Dienstleistungen von Solisten und Orchestern umsatzsteuerrechtlich schon deshalb anzupassen seien, weil die Anzahl der Künstler oder der Inhalt sowie die Struktur der dargebotenen Musikstücke keine unterschiedliche Besteuerung rechtfertigten.⁶

Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums ist dieses Urteil auf die Befugnis, ermäßigte Steuersätze für Leistungen zur „Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks“ (Art. 12 Abs. 3 lit. a i.V.m. Anhang H der 6. Richtlinie) übertragbar.⁷ Eine unterschiedliche Behandlung des Schienenfernverkehrs und des innerstaatlichen Flugverkehrs lasse die 6. Richtlinie und der ihr zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität nicht zu.

3. Europäische Rahmenbedingungen der Besteuerung des Schienenpersonenverkehrs

Deutschland ist unter den „alten“ EU-Staaten keineswegs das einzige Land, das den Schienenpersonenverkehr mit unterschiedlichen Mehrwertsteuersätzen belastet. Für Ziele in einer Entfernung über 50 km beträgt der deutsche Mehrwertsteuersatz 16 %, darunter beträgt er 7 %. Großbritannien, Irland und Dänemark lassen den Bahnverkehr frei von der Mehrwertsteuer, Schweden erhebt mit einem ermäßigtem Satz von 12 % nach Deutschland den höchsten Mehrwertsteuersatz. Unterschiedliche Mehrwertsteuersätze für den Binnenflugverkehr und den Schienenfernverkehr im Inland sehen Italien und die Niederlande vor. Für den inländischen Luftverkehr erheben die Niederlande einen Mehrwertsteuersatz von 19 %, für die Personenbeförderung mit der Eisenbahn hingegen lediglich 6 %. Italien erhebt zwar formal für Schienenfern- und Binnenflugverkehr denselben

⁵ Vgl. etwa Financial Times Deutschland vom 14.09.2004; Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 15.09.2004.

⁶ EuGH Rs. C-109/02, Kommission/Deutschland, noch nicht in der amtl. Slg. veröffentlicht, abgedr. in: DStR 2003, 639 ff.

⁷ Vgl. FAZ vom 15.09.2004.

Mehrwertsteuersatz von 10 %; der Eisenbahnverkehr ist jedoch zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt. Im einzelnen ergeben sich die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten aus der in der Anlage beigefügten Tabelle (Stand: 1. September 2004).⁸ Soweit bekannt, ist es weder in Italien noch in den Niederlanden zu Beanstandungen der EU-Kommission wegen der unterschiedlichen Mehrwertbesteuerung gekommen.

Die Deutsche Bahn AG fordert vor diesem faktischen Hintergrund seit langem, die steuerlichen Rahmenbedingungen zu ihren Gunsten anzupassen, um bestehende Wettbewerbsnachteile der Schiene im Vergleich zu anderen Verkehrsträgern abzubauen.⁹ Demgegenüber ist die Luftfahrtbranche der Auffassung, sie finde in Deutschland „keine besseren Wettbewerbsbedingungen im Vergleich zu anderen Verkehrsträgern“ vor.¹⁰ Insbesondere die durch Art. 15 des Abkommens über die internationale Zivilluftfahrt bedingte Mehrwertsteuerbefreiung im internationalen Luftverkehr sei notwendig, da ansonsten Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten deutscher Fluggesellschaften drohten.¹¹

II.

Vereinbarkeit einer Mehrwertsteuerreduzierung mit dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer

Nachfolgend wird zunächst der Frage nach der Geltung und der Reichweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität in der 6. Richtlinie nachgegangen. Im Anschluss daran ist zu prüfen, ob die Rahmenbedingungen für die verschiedenen Verkehrsträger in Deutschland in dem Sinne „gleichartig“ sind, dass eine Mehrwertsteuerreduzierung auch den konkurrierenden Flug- und Busverkehr im Inland erfassen müsste.

1. Die 6. Richtlinie und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität

Nach Art. 2 Nr. 1 der 6. Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer sämtliche Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger im Inland gegen Entgelt ausführt. Art. 12 Abs. 3 lit. a der Richtlinie sieht sodann vor, dass der Normalsatz der Mehrwertsteuer von jedem Mitgliedstaat als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt wird, der für Lieferungen von Gegenständen oder von Dienstleistungen „gleich ist“. Allerdings können nach Art. 12 Abs. 3 lit. a UAbs. 3 der 6. Richtlinie die Mitgliedstaaten „außerdem einen oder zwei ermäßigte Sätze“

⁸ Europäische Kommission, Generaldirektion Steuern und Zollunion, Steuerpolitik: Die Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft, DOK/2008/2004-DE, S. 18 – 19.

⁹ Statt vieler: Reihlen, Mehr Verkehr auf die Schiene: Verbesserung der Rahmenbedingungen für die deutschen und europäischen Bahnen, Gutachten, 1999.

¹⁰ Positionspapier des Deutschen Verkehrsforums, 2003, S. 4.

¹¹ Positionspapier des Deutschen Verkehrsforums, 2003, S. 2.

anwenden. Diese ermäßigten Sätze dürfen nicht niedriger als 5 % liegen und lediglich auf Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien angewendet werden.

Anhang H der 6. Richtlinie enthält ein Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können. Unter Kategorie 5 von Anhang H ist die „*Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks*“ aufgeführt. Da sich eine nähere Eingrenzung hinsichtlich der Art oder des Mittels der Beförderung weder in den Erwägungsgründen noch im Wortlaut der Richtlinie findet, ist diese Wendung nach ihrer gewöhnlichen Bedeutung auszulegen.¹² Demnach umfasst sie – was unstreitig sein dürfte – die Personenbeförderung im Allgemeinen, d.h. alle Beförderungsdienstleistungen ohne Rücksicht auf das in Anspruch genommene Verkehrsmittel.

Nach ständiger Rechtsprechung gewährleistet die 6. Richtlinie die Wettbewerbsneutralität der steuerlichen Belastung unabhängig von Zweck und Ergebnis der erfassten Tätigkeiten und Waren (Grundsatz der steuerlichen Neutralität).¹³ Die grundlegende Bedeutung der steuerlichen Neutralität hat der EuGH wiederholt betont; das gesamte EG-Mehrwertsteuersystem beruht danach auf zwei Grundsätzen:

„Zum einen wird die Mehrwertsteuer auf jede Dienstleistung und jede Lieferung von Gegenständen erhoben, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausführt. Zum anderen lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht zu, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.“¹⁴

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sind Ausnahmen vom Grundsatz der steuerlichen Neutralität „angesichts der Allgemeinheit dieses Rechts“ allein „in den von der Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig.“¹⁵ Ungeschriebene oder aus dem EG-Vertrag abgeleitete Ausnahmen hat der EuGH bislang nicht anerkannt.

Für die hier zu untersuchende Frage kann damit zunächst festgehalten werden, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität auf die angedachte Mehrwertsteuerreduzierung für den Schienenfernverkehr prinzipiell Anwendung findet. Weder die 6. Richtlinie noch irgendeine andere Gemeinschaftsvorschrift enthalten Sonderregelungen über die Steuerbefreiung des Schienen(fern-)verkehrs.

¹² EuGH Rs. C-83/99, Kommission/Spanien, Slg. 2001, 445, RdNr. 20.

¹³ EuGH Rs. 268/83 Rompelman, Slg. 1985, 655, RdNr. 22; Rs. C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, RdNr. 15; Rs. C-98/98 Midland Bank, Slg., 2000, I-4177, RdNr. 19; EuGH Rs. C-408/98 Abbey National, Slg. 2001, I-1361, RdNr. 24; EuGH Rs. C-137/02, Finanzamt Offenbach, noch nicht in der amtl. Slg. veröffentlicht, RdNr. 37.

¹⁴ EuGH Rs. C-382/02, Cimber Air, noch nicht in der amtl. Slg., RdNr. 24.

¹⁵ EuGH Rs. C-137/02, Finanzamt Offenbach, noch nicht in der amtl. Slg., RdNr. 37; ähnlich EuGH Rs. C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, RdNr. 16.

Die konkrete Reichweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität und namentlich die Frage, anhand welcher Kriterien von „gleichartigen“ Umsätzen auszugehen ist, stellt sich damit um so dringlicher. Nachfolgend sind deshalb die Kriterien und Voraussetzungen dieser „Gleichartigkeit“ zu untersuchen. Erst im Anschluss daran lässt sich beantworten, ob die Personen- und Gepäckbeförderung im Schienen-, Flug- und Busverkehr in dem Sinne „gleichartig“ ist, dass eine unterschiedliche Umsatzbesteuerung gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen würde.

2. Inhalt und Reichweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität

Die inhaltliche Reichweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität ist in den zurückliegenden Jahren zunehmend ausgedehnt worden.¹⁶ Während es zunächst um eng begrenzte Unterscheidungsverbote ging, ist der Neutralitätsgrundsatz inzwischen zu einem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot für im Wettbewerb stehende Dienstleistungen und Waren erstarkt. Im Einzelnen:

a) Keine Unterscheidung zwischen erlaubten und nicht-erlaubten Dienstleistungen

Den Grundsatz der steuerlichen Neutralität hat der Gerichtshof zunächst auf Fälle beschränkt, in denen die Umsatzbesteuerung von der Legalität der jeweiligen Dienstleistung abhängig gemacht werden sollte. Einer (umsatz-)steuerrechtlichen Unterscheidung nach erlaubten und nicht-erlaubten Dienstleistungen erteilte der EuGH eine Absage. So könne sich z.B. die Umsatzbesteuerung eines Exportes für strategische Güter nicht danach richten, ob die hierfür erforderliche Ausfuhrgenehmigung eingeholt wurde.¹⁷ Ebenso wenig sei es zulässig, bei der Besteuerung gleichartiger Glücksspiele danach zu unterscheiden, ob diese legal oder illegal betrieben werden. Da die in jenem Ausgangsverfahren betriebenen unerlaubten Geschäfte mit erlaubten Tätigkeiten konkurrierten, verbiete der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität eine (mehrwert-)steuerliche Differenzierung.¹⁸ Die Besteuerung illegaler Glücksspiele kommt hiernach nicht in Betracht, wenn dieselben Glücksspiele, in öffentlichen Spielbanken legal durchgeführt, nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.¹⁹

In diesem Zusammenhang stellte der Gerichtshof zugleich klar, dass es für die Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nicht darauf ankomme, ob die jeweilige Dienstleistung einer weiteren, nichtharmonisierten Steuer oder Abgabe unterliege. Gegen die Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität kann also nicht eingewendet werden, dass die jeweiligen Dienstleistungen schon deshalb unvergleichbar seien, weil sie nichthar-

¹⁶ Lohse, UR 2004, 582 ff.; Dziadkowski, BB 2000, 392 f.

¹⁷ EuGH Rs. C-111/92, Lange, Slg. 1993, I-4677, RdNr. 16 u. 17.

¹⁸ EuGH Rs. C-283/95, Fischer, Slg. 1998, I-4049.

¹⁹ Zuletzt EuGH Urt. v. 17.2.2005, verb. Rs. C-452/02 u. C-463/02 Linneweber u.a., noch nicht in der aml. Slg.

monisierten Steuern oder Abgaben – etwa der Spielbankabgabe oder der Kerosinsteuer – unterliegen. Denn das gemeinsame Mehrwertsteuersystem würde „verfälscht“, wenn die Mitgliedstaaten „bei seiner Anwendung danach unterscheiden könnten, ob andere, nichtharmonisierte Abgaben bestehen.“²⁰

Mit anderen Worten: Eine Argumentation, die darauf hinausliefe, den Grundsatz der Steuerneutralität nicht an der konkreten Mehrwertsteuer, sondern an der Gesamtheit der Steuerbelastung zu messen, wäre wenig erfolgversprechend. Zwar mag die Deutsche Bahn AG bei einer solchen Gesamtbetrachtung erheblich benachteiligt sein.²¹ Der Grundsatz der (mehrwert-)steuerlichen Neutralität nimmt jedoch keine Rücksicht auf derartige Benachteiligungen, sondern knüpft ausschließlich an der Umsatzbesteuerung an. Vor diesem Hintergrund mag man sich durchaus die Frage stellen, ob und unter welchen Gesichtspunkten die Mehrwertsteuerbefreiung für den innergemeinschaftlichen Flugverkehr im Verhältnis zum (konkurrierenden) grenzüberschreitenden Bahnverkehr gerechtfertigt werden könnte. Dieser Frage kann indes im vorliegenden Gutachten nicht näher nachgegangen werden.

b) Keine Unterscheidung nach der Rechtsform der Gesellschaft

Der Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität soll nach der Rechtsprechung des EuGH ferner die Unternehmen davor bewahren, aufgrund der gewählten Rechtsform unterschiedlich besteuert zu werden.²² Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität steht demnach einer Differenzierung entgegen, die auf den Betreiber der jeweiligen Dienstleistung (z.B. öffentliche Spielbank versus Spielhalle) abstellt.²³ Dieser Grundsatz ist demnach dann verletzt, wenn die Möglichkeit der Berufung auf eine Mehrwertsteuerbefreiung von der Rechtsform abhinge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeiten ausübt.²⁴

c) Gleichbehandlung bei „gleichartigen“ und „deshalb im Wettbewerb stehenden“ Dienstleistungen

Erst in jüngster Zeit hat der Gerichtshof den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu einem umfassenden Gleichheitssatz des Umsatzsteuerrechts ausgebaut. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verlange die Gleichbehandlung „*gleichartiger und deshalb miteinander im Wettbewerb stehender*“ Waren und Dienstleistungen; er sei somit auch Ausdruck des Grund-

²⁰ EuGH Rs. C-283/95, Fischer, Slg. 1998, I-4049, RdNr. 30.

²¹ Vgl. Reihlen, a.a.O., S. 16 f.

²² Vgl. Birkenfeld, in: Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 7. Aufl., Erg.Lfg. 4/03, D.110, Ziff. 2.2.1.

²³ EuGH Urt. v. 17.2.2005, verb. Rs. C-452/02 u. C-463/02 Linneweber u.a., noch nicht in der amtl. Slg.

²⁴ EuGH Rs. C-216/97, Gregg, Slg. 1999, I-4947, RdNr. 20.

satzes der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen.²⁵ Demgemäß, so der EuGH, schließe der Grundsatz der steuerlichen Neutralität die „Grundsätze der Einheitlichkeit der Mehrwertsteuer und der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen ein.“²⁶

In weiteren Entscheidungen hat der Gerichtshof die „Gleichartigkeit von Umsätzen“ danach beurteilt, ob die fraglichen Umsätze „miteinander in einem Wettbewerb stehen“ und eine unterschiedliche steuerliche Behandlung daher die „Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung“ in sich berge.²⁷ Speziell für den hier einschlägigen Anhang H der 6. Richtlinie sei entscheidend,

„dass die Einführung und die Beibehaltung ermäßigter Mehrwertsteuersätze, die niedriger als der in Artikel 12 Absatz 3 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie festgesetzte Normalsatz sind, nur dann zulässig sind, wenn sie nicht den dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzen, dem es widerspricht, gleichartige Waren, die folglich miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.“²⁸

In diesem Zusammenhang ist auch das eingangs erwähnte Urteil des Gerichtshofes vom 23.10.2003 zum ermäßigten Steuersatzes für Musikensembles und Solisten, die Konzerte selbst veranstalten, zu sehen.²⁹ Für die in Anhang H der 6. Richtlinie aufgeführten Dienstleistungen hat der EuGH abermals betont, dass Mehrwertsteuerreduzierungen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten müssten. Dieser Grundsatz verbiete es insbesondere, *„gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Auf solche Waren oder Dienstleistungen ist daher ein einheitlicher Steuersatz anzuwenden.“³⁰* Der in Anhang H der 6. Richtlinie für Steuerermäßigungen eingeführte Begriff „ausübende Künstler“ erfasse sowohl Solisten als auch Musikensembles; „Inhalt und Struktur der dargebotenen Musik“ seien aus steuerrechtlicher Sicht als identische oder doch zumindest gleichartige Leistungen zu behandeln. Folglich könne diese „offenkundige Ungleichbehandlung zweier gleichartiger Leistungen“ von dem der 6. Richtlinie zugrunde liegenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht gerechtfertigt werden. Die Bundesrepublik Deutschland, so der Gerichtshof, habe folglich gegen ihre Verpflichtungen aus der 6. Richtlinie verstoßen, indem sie einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf Leistungen angewandt hatte, die Musikensembles direkt für die Öffentlichkeit oder für einen Konzertveranstalter erbracht haben, sowie auf Leistungen, die von

²⁵ EuGH Rs. C-481/98, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369, RdNr. 22; ferner EuGH Rs. C-384/01, Kommission/Frankreich, Slg. 2003, I-4395, RdNr. 25; Rs. C-267/99, Christiane Adam, Slg. 2001, I-7467, RdNr. 36.

²⁶ EuGH Rs. C-481/98, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369, RdNr. 22.

²⁷ EuGH Rs. C-384/01, Kommission/Frankreich, Slg. 2003, I-4395, RdNr. 27.

²⁸ EuGH Rs. C-384/01, Kommission/Frankreich, Slg. 2003, I-4395 RdNr. 25; Rs. C-481/98, Kommission/Frankreich, Slg. I-3369, RdNr. 21 und 22.

²⁹ EuGH Rs. C-109/02, Kommission/Deutschland, noch nicht in der amtl. Slg. veröffentlicht, RdNr. 19 ff.

³⁰ EuGH Rs. C-109/02, Kommission/Deutschland, noch nicht in der amtl. Slg., RdNr. 20.

Solisten direkt für die Öffentlichkeit erbracht wurden, während Leistungen von Solisten, die für einen Veranstalter tätig wurden, der normale Steuersatz angewendet wurde.³¹

d) Kriterien für die Beurteilung der „Gleichartigkeit“ von Dienstleistungen

Obwohl sich demnach die steuerrechtliche Formel von den „*similar activities... which are thus in competition with each other*“³² eingebürgert zu haben scheint, ist damit die hier zu behandelnde Frage, ob die in Rede stehenden Beförderungsvarianten aus steuerrechtlicher Sicht „gleichartig“ sind, noch nicht entschieden. Grundsätzlich ließe sich nämlich die Gleichartigkeit auf zweierlei Art und Weise bestimmen:

- Einerseits könnte man darauf abstellen, ob die Dienstleistungen nach den *objektiven Bedingungen*, unter denen sie erbracht werden, und nach ihrem *äußeren Erscheinungsbild* gleichartig sind. Unter diesen Voraussetzungen wären die Personenbeförderung auf der Schiene, mit dem Flugzeug und dem (Fern-)Bus von vornherein als wesentlich ungleich anzusehen: Bahn-, Bus- und Schienenverkehr werden auf miteinander nicht vergleichbaren Wegen und unter Nutzung wesensverschiedener Infrastrukturen erbracht. Ihr äußerliches Erscheinungsbild unterscheidet sie wesentlich.
- Andererseits könnte danach gefragt werden, ob die Dienstleistungen *aus Sicht der Verbraucher*, d.h. des Nutzers gleichartig sind. Es käme dann nicht auf das äußerliche Erscheinungsbild der Dienstleistung oder objektive Umstände, sondern allein auf die Kundensicht an. Es müsste dann weiter geprüft werden, ob aus Sicht der Nutzer die hier zu vergleichenden Dienstleistungen gleichartig sind. Das Kriterium der „Gleichartigkeit“ würde diesenfalls im Erfordernis des Wettbewerbsverhältnisses aufgehen und hätte keine eigenständige Bedeutung.

Die zu dieser (hier entscheidenden) Frage ergangenen Urteile und Schlussanträge sind zwar nicht ganz eindeutig, weisen aber eher auf die letztgenannte Alternative hin:

- In einem Vertragsverletzungsverfahren war die Frage zu entscheiden, ob die Französische Republik dadurch gegen den Grundsatz der Neutralität verstoßen hat, dass sie die erstattungsfähigen Arzneimittel mit einem Steuersatz von 2,1 % besteuert, während die übrigen Arzneimittel zum Steuersatz von 5,5 % besteuert werden. Die Kommission hatte hierzu geltend gemacht, „alle Arzneimittel hätten definitionsgemäß heilende oder vorbeugende Eigenschaften und seien deshalb gleichartige Erzeugnisse. Die Einteilung der Arzneimittel in die beiden Kategorien

³¹ EuGH Rs. C-109/02, Kommission/Deutschland, noch nicht in der amtl. Slg., RdNr. 18 ff.

³² EuGH Rs. C-481/98, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369, RdNr. 22. Zuletzt EuGH Urt. v. 17.2.2005, verb. Rs. C-452/02 u. C-463/02 Linneweber u.a., noch nicht in der amtl. Slg.

erstattungsfähig und nicht erstattungsfähig knüpfen nicht an ihrem Wesen nach unterschiedliche Erzeugnisse an.“³³ Demgegenüber urteilte der EuGH, dass erstattungsfähige Arzneimittel einerseits und nicht erstattungsfähige Arzneimittel andererseits „keine gleichartigen Erzeugnisse“ seien, die miteinander im Wettbewerb stünden. Stehe nämlich ein Arzneimittel auf der Liste der erstattungsfähigen Arzneimittel,

„so hat es für den Endverbraucher gegenüber einem nicht erstattungsfähigen Arzneimittel einen entscheidenden Vorteil. Aus diesem Grund verlangt der Verbraucher ... in erster Linie erstattungsfähige Arzneimittel; der niedrigere Mehrwertsteuersatz ist nicht der Grund für seine Kaufentscheidung. Der ermäßigte Mehrwertsteuersatz erstattungsfähiger Arzneimittel fördert deren Absatz gegenüber demjenigen nicht erstattungsfähiger Arzneimittel nicht. Die beiden Arzneimittelkategorien stehen somit nicht in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander, bei dem unterschiedliche Mehrwertsteuersätze von Bedeutung sein könnten.“³⁴

Im Übrigen ergebe sich auch aus einer wettbewerbsrechtlichen Entscheidung der EU-Kommission,

„dass der Markt der erstattungsfähigen Arzneimittel ein anderer als derjenige der nicht erstattungsfähigen Arzneimittel sein könne.“³⁵

Diese Formulierungen lassen zwei Auslegungen zu: Man könnte entweder darauf schließen, dass der EuGH für die Frage, ob „gleichartige Umsätze“ getätigt werden, ausschließlich auf die Sicht des Marktes und des Verbrauchers, nicht aber auf objektive Eigenschaften abstellen möchte. Ebenso gut ist es jedoch denkbar, dass der Gerichtshof lediglich das zweite Merkmal - im Wettbewerb stehende Waren/Dienstleistungen - einer näheren Betrachtung unterzogen hat. Da für den EuGH die objektiven Unterscheidungsmerkmale von erstattungsfähigen und nicht erstattungsfähigen Arzneimitteln offenbar nicht entscheidungsrelevant waren, brauchte er auf die Frage, ob diese erste Voraussetzung (gleichartige Dienstleistung) aus Kundensicht oder nach objektiven Merkmalen bestimmt werden muss, nicht einzugehen.

- Auch das eingangs erwähnte Urteil im Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland lässt keine eindeutigen Rückschlüsse auf die nähere Bestimmung des Kriteriums der "Gleichartigkeit" zu. Die Verurteilung Deutschlands war in jenem

³³ EuGH Rs. C-481/98, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369, RdNr. 23.

³⁴ EuGH Rs. C-481/98, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369, RdNr. 27.

³⁵ EuGH Rs. C-481/98, Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-3369, RdNr. 29.

Verfahren im wesentlichen darauf gestützt, dass „Inhalt und Struktur der dargebotenen Musik“ aus steuerrechtlicher Sicht nicht maßgeblich sein könnten.³⁶ Bei der unterschiedlichen Behandlung von Solisten und Musikensembles handele es sich um eine „offenkundige Ungleichbehandlung zweier gleichartiger Leistungen“. Leistungen von Solisten, die lediglich für einen Veranstalter tätig werden, könnten deshalb nicht dem Normalsatz unterworfen werden. Man mag zwar behaupten, dass der Gerichtshof davon ausging, dass ein einheitlicher Mehrwertsteuersatz deshalb erforderlich sei, weil die Dienstleistungen miteinander im Wettbewerb stehen.³⁷ Ebenso lässt sich jedoch die These vertreten, dass der EuGH auf objektive Umstände ("Inhalt und Struktur der dargebotenen Musik"), nicht aber auf die Sicht der Verbraucher abgestellt hat. Die zu dieser Entscheidung verfassten Anmerkungen sind insoweit unergiebig.³⁸

- Das Finanzgericht Köln hat sich in einem kürzlich ergangenen Beschluss mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes allein auf tierische Milchprodukte und nicht auch auf pflanzliche Milchersatzprodukte den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzt.³⁹ In diesem Verfahren berief sich ein Hersteller von Milchersatzprodukten - diese dienen der Versorgung von Personen, die unter Überempfindlichkeit gegen Milchzucker oder eine Kuhmilcheiweißallergie leiden - darauf, dass nach Anhang H der 6. Richtlinie die Mitgliedstaaten nicht befugt seien, innerhalb eines zu steuernden Vorganges Untergruppen zu schaffen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen. Der Senat hielt es „für ernstlich zweifelhaft, ob die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes allein auf tierische Milchprodukte und nicht auf pflanzliche „Milchprodukte“ mit europarechtlichen Vorgaben in Einklang zu bringen ist.“⁴⁰ Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, der es verbiete, gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln, könnte auf die Rechtsprechung zum Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG nicht zurückgegriffen werden. Zwischen den Beteiligten sei nämlich unstreitig, dass die von der Antragstellerin hergestellten pflanzlichen Milchersatzprodukte ebenso wie die tierischen Milchprodukte über den „für die Verbraucher maßgeblichen“ gleichen Eiweißgehalt, die gleich Menge an Kohlenhydraten sowie über vergleichbare Mengen an Mineralstoffen verfügten. Einiges spreche dafür, dass die

³⁶ EuGH Rs. C-109/02, Kommission/Deutschland, noch nicht in der amtl. Slg. veröffentlicht, RdNr. 23.

³⁷ So die Schlußanträge der Generalanwältin Christine Stix-Hackl vom 08. Juli 2004 in den verb. Rs. C-453/02 und C-462/02, Linneweber, u.a., RdNr. 48 f.

³⁸ Dziadkowski, IStR 2003, 855 f.; Nieskens, UR 2004, 37 f.; Serafini, PISTB 2004, 5 ff.; Wagner, UVR 2004, 36; Reiß, RIW 2004, 641 ff.

³⁹ FG Köln, Beschluß vom 10.04.2003, Az. 7 V 582/03, abgedruckt in: EFG 2003, 1349 ff.

⁴⁰ FG Köln, EFG 2003, 1349, 1350.

dortige Antragstellerin mit ihren pflanzlichen Milchersatzprodukten in ganz überwiegendem Maße „die gleichen aktuellen und potentiellen ernährungs- und gesundheitsbewussten Verbraucher“ anspreche, „wie die Hersteller der herkömmlichen tierischen Milchprodukte mit ihren Waren.“⁴¹

Das FG Köln scheint sonach davon auszugehen, dass es entscheidend auf die Sicht der Verbraucher und den Wettbewerb zwischen den Marktteilnehmern, nicht aber auf in der Natur des Produktes liegende Abgrenzungskriterien (äußerliches Erscheinungsbild, Herstellungsverfahren, etc.) ankommt. Angesichts der objektiven Unterschiede zwischen pflanzlichen Milchersatzprodukten einerseits und Milch andererseits wären dem Finanzgericht ansonsten keine Zweifel an der deutschen Rechtslage gekommen.

- Ähnliche Fragen stellten sich in einem jüngst entschiedenen Vorlageverfahren des Bundesfinanzhofes zur Anwendung des Grundsatzes zur steuerlichen Neutralität auf Glücksspiele. In diesem Verfahren ging es neben anderem um die Frage, ob Geldspielautomaten, die in öffentlichen Spielbanken aufgestellt sind und deshalb nicht der Umsatzsteuer unterworfen sind (§ 4 Nr. 9 b UStG), mit gewerberechtlich zugelassenen Geldspielautomaten gleichzustellen sind. Zur Frage der Gleichartigkeit von Geldspielautomaten in und außerhalb von öffentlichen Spielbanken führte die Generalanwältin Stix-Hackl in ihren Schlussanträgen vom 08. Juli 2004 aus:

"48. Hinsichtlich der Beurteilung der Gleichartigkeit von Glücksspielen im Sinne der steuerlichen Neutralität ist vielmehr im Auge zu behalten, dass dieser Grundsatz die Gleichbehandlung „gleichartiger und deshalb miteinander im Wettbewerb stehender“ Waren und Dienstleistungen beinhaltet und somit auch, wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, Ausdruck des Grundsatzes der Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen ist.

49. Demgemäß hat der Gerichtshof etwa in den Urteilen C-481/98 und C-384/01 die Gleichartigkeit von Umsätzen im Hinblick darauf beurteilt, ob die fraglichen Umsätze miteinander in einem Wettbewerb stehen und eine unterschiedliche steuerliche Behandlung daher die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung in sich birgt."

Sodann führt die Generalanwältin wörtlich aus:

"51. Wenn es also für die Gleichartigkeit von Waren und Dienstleistungen darauf ankommt, ob sie miteinander in einem Wettbewerb stehen oder nicht, ist eine Analogie zur Rechtsprechung des Gerichtshofes zu Artikel 90 Absatz 2 EG durchaus nahe liegend, wonach bei der Beurteilung der Gleichartigkeit von Waren zu prüfen ist, ob sie „ähnliche Eigenschaften haben und bei den Verbrauchern den

⁴¹ FG Köln, EFG 2003, 1349, 1352.

gleichen Bedürfnissen dienen, und zwar nicht anhand eines Kriteriums der strengen Identität, sondern der Ähnlichkeit und Vergleichbarkeit in der Verwendung“⁴².

Nach Auffassung der Generalanwältin soll es also für die Gleichartigkeit allein darauf ankommen, ob die Dienstleistungen miteinander im Wettbewerb stehen. Dies wiederum soll sich danach beurteilen, ob vergleichbare Bedürfnisse bei den Verbrauchern befriedigt werden. Der Anregung der Bundesregierung, zur Feststellung eines Wettbewerbsverhältnisses zwischen den Glücksspielen ergänzend auf die Grundsätze zu rekurrieren, die die Gemeinschaftsorgane zur Bestimmung des fachlich und räumlich „relevanten Marktes“ i.S.v. Art. 82 EG entwickelt haben (Kreuzpreiselastizität u.a.), nimmt die Generalanwältin nicht auf. In seinem Urteil vom 17.2.2005 hat sich der EuGH zu diesen Kriterien nicht näher geäußert, sondern die zugrunde liegende Problematik – Gemeinschaftswidrigkeit des § 4 Nr 9 b UStG – unter strikter Betonung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität zu lösen versucht.⁴³

Zusammengefasst: Es spricht einiges dafür, dass sich die „Gleichartigkeit“ der Dienstleistung im vorliegenden Fall nicht an äußeren Merkmalen wie dem Transportmittel oder der erforderlichen Infrastruktur festmachen lässt. Zwar hat sich der EuGH zu dieser Frage noch nicht abschließend geäußert; auch ließe sich in einem gegen die Mehrwertsteuerreduzierung für Bahntickets gerichteten Gerichtsverfahren (z.B. einem Vertragsverletzungs- oder Staatshaftungsverfahren) natürlich die gegenteilige Auffassung vertreten. Nach den vorzitierten Entscheidungen und Stellungnahmen spricht jedoch mehr dafür, dass die Sicht des Verbrauchers entscheidend sein soll, d.h. die Frage, ob und inwieweit die angebotenen Dienstleistungen miteinander um Kunden konkurrieren. Dem Begriff der „Gleichartigkeit“ kommt danach keine eigenständige Bedeutung zu. Dies jedenfalls läge in der Konsequenz der Rechtsprechung zum Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität, die maßgeblich von der Befürchtung getragen ist, dass *im Wettbewerb* stehende Waren oder Dienstleistungen unterschiedlich besteuert werden. Wie erwähnt, soll es danach auf die „Gleichartigkeit der Umsätze“ ankommen, nicht aber darauf, wie sehr sich die Leistungen objektiv unterscheiden. Es wäre also nur konsequent, rein objektive Unterschiede bei dieser Betrachtung außen vor zu lassen. Hiervon ist jedenfalls solange auszugehen, wie der EuGH eine gegenteilige Auffassung vertritt oder das Kriterium der "Gleichartigkeit" nach äußeren Merkmalen definiert. Eine solche Entscheidung ist gegenwärtig nicht absehbar.

⁴² Schlußanträge der Generalanwältin Christine Stix-Hackl vom 08. Juli 2004 in den verb. Rs. C-453/02 und C-462/02, Linneweber, u.a., RdNr. 51 unter Hinweis auf EuGH Rs. C-302/00, Kommission/Frankreich, Slg. 2002, I-2055, RdNr. 23 und EuGH Rs. C-367/93, Roders, Slg. 1995, I-2229, RdNr. 27.

⁴³ EuGH Urt. v. 17.2.2005, verb. Rs. C-452/02 u. C-463/02 Linneweber u.a., noch nicht in der amtl. Slg.

e) Unterschiedliche Anwendung des Neutralitätsgrundsatzes in den Mitgliedstaaten ?

Auch wenn der EuGH das Merkmal der Gleichartigkeit allein danach beurteilen würde, ob Dienstleistungen miteinander im Wettbewerb stehen (und deshalb kein eigenständiges Abgrenzungsmerkmal darstellt), müsste dies einer auf den Schienenfernverkehr beschränkten Mehrwertsteuerreduzierung noch nicht entgegenstehen. Es könnte vielmehr argumentiert werden, dass einer strikten steuerlichen Gleichbehandlung von Flug- und Schienenfernverkehr der Grundsatz der einheitlichen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts entgegensteht. Nach diesem Grundsatz ist das Gemeinschaftsrecht - auch die 6. MWSt-Richtlinie - in allen Mitgliedstaaten grundsätzlich gleich anzuwenden.

Vgl. etwa EuGH Rs. C-290/91, Peter, Slg. 1993, I-2981
Rn. 8

Eine strikte (mehrwert-)steuerliche Gleichbehandlung von Schienenfern- und Flugverkehr ist mit diesem Grundsatz schwer in Einklang zu bringen. Denn diese Gleichbehandlung wäre lediglich in jenen (größeren) Mitgliedstaaten erforderlich, in denen Schienenfernverkehr und Flugverkehr miteinander im Wettbewerb stehen. Hingegen wäre eine Mehrwertsteuerreduzierung in der Mehrzahl der (kleineren) Mitgliedstaaten zulässig, da dort die Schiene mit dem Flugzeug nicht konkurriert.

Mit anderen Worten: Vom Ergebnis aus betrachtet, trifft eine strikte steuerliche Gleichbehandlung des Binnenflugverkehrs und des Schienenfernverkehrs auf Bedenken, weil dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität in jedem Mitgliedstaat eine andere Bedeutung zukäme: Während die 6. Richtlinie in Staaten wie Belgien oder den Niederlanden einer Mehrwertsteuerreduzierung für Bahntickets nicht entgegenstünde, da kein (nennenswerter) Binnenflugverkehr existiert, wären größere Staaten wie Spanien und Deutschland an einer Mehrwertsteuerreduzierung gehindert. Mit dem Grundsatz der einheitlichen Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts wäre dies nur schwer zu vereinbaren. Es ist nicht einzusehen, dass Deutschland an einer ökologisch motivierten Mehrwertsteuerreduzierung für den Schienenfernverkehr gehindert ist, während Belgien eben diese Maßnahme erlaubt ist.

Ob allerdings die hier skizzierte Argumentation vor dem EuGH oder anderen Gerichten durchgreifen könnte, lässt sich naturgemäß schwer prognostizieren. In jedem Falle könnte sie gegenüber der Kommission oder im politischen Raum vorgebracht werden.

f) Beachtlichkeit ökologischer Vorteile des Schienenfernverkehrs ?

Abschließend ist zu erwägen, ob sich eine Ungleichartigkeit aus der ökologischen Vorteilhaftigkeit des Schienenfernverkehrs im Vergleich zum Luftverkehr herleiten ließe. In der Tat haben Untersuchungen ergeben, dass die Treibhausgasintensität im Flugverkehr um ein Viel-

faches höher ist als im Schienenverkehr. Diesen - hier nicht zu überprüfenden - Berechnungen zufolge ist zum Beispiel auf der vielfrequenzierten Strecke Bonn-Berlin der Einfluss eines Fluges auf das Klima pro Stunde Fahrtzeit rund zwanzig mal so groß wie der einer einfachen Bahnfahrt.⁴⁴ Insofern könnte man erwägen, den auch im EG-Vertrag verankerten Umweltschutzerfordernissen dahingehend Rechnung zu tragen, dass man diesen bei der Frage nach der Gleichartigkeit des Personenverkehrs berücksichtigt.

Nach Art. 174 EG-Vertrag zielt die gemeinschaftliche Umweltpolitik „auf ein hohes Schutzniveau ab“. Die Erfordernisse des Umweltschutzes müssen gem. Art. 6 EG-Vertrag bei der Durchführung aller in Art. 3 EG genannten Gemeinschaftspolitiken und -maßnahmen (hierzu gehört auch die Angleichung des Steuerrechts) insbesondere zur Förderung einer nachhaltigen Entwicklung einbezogen werden. Insofern könnte man erwägen, diese primärrechtlichen Erfordernisse für die Auslegung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität heranzuziehen. Eine Personenbeförderung, die erwiesenermaßen ökologische Vorteile gegenüber konkurrierenden Dienstleistungen beinhaltet, wäre danach von vornherein nicht „gleichartig“ im Sinne des steuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatzes. Dies entspräche dem in der Literatur geforderten Grundsatz, dass eine „umweltschutzfreundliche Auslegung“ des gesamten (auch nicht umweltspezifischen) sekundären Gemeinschaftsrechts geboten sei.⁴⁵

Mit der EuGH-Rechtsprechung dürfte allerdings eine derartige Auslegung nicht vereinbar sein. Wie erwähnt, anerkennt der EuGH nur ausdrückliche und im EG-Mehrwertsteuersystem selbst vorgesehene Ausnahmen vom Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Ohne solche geschriebenen und ausdrücklichen Ausnahmen kann eine steuerliche Ungleichbehandlung konkurrierender Waren oder Dienstleistungen nicht gerechtfertigt werden.⁴⁶ Der primärrechtliche Grundsatz der Nachhaltigkeit und das Erfordernis des Umweltschutzes scheinen dazu nicht geeignet.

In ihrem Weißbuch zur Verkehrs-Infrastrukturbenutzung hat die EU-Kommission dies ebenso gesehen.⁴⁷ Eine verkehrsbezogene Steuerpolitik müsse stets „in Abstimmung mit der Entwicklung bestehender Gemeinschaftsrahmen für die Mehrwert- Treibstoffverbrauchsteuer erfolgen.“ Sodann heißt es wörtlich:

„Die Mehrwertsteuer ist in der Gemeinschaft als allgemeine Verbrauchssteuer zum Erzielen staatlicher Einnahmen konzipiert. Sie ist deshalb kein besonders geeignetes

⁴⁴ Treber/Kirchmair/Kier, Die Subventionierung des Flugverkehrs. Eine Bestandsaufnahme, 2003, S. 5 ff.

⁴⁵ Kahl, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 6 EGV, RdNr. 24 f.

⁴⁶ EuGH Rs. C-137/02, Finanzamt Offenbach (Fn. 15). Anderer Ansicht offenbar Generalanwalt Maduro, Schlussanträge vom 12.1.2005 in der Rs. C-472/03, Arthur Andersen, noch nicht in der amtl. Slg., RdNr. 39, der eine Rechtfertigung für eine mehrwertsteuerliche Ungleichbehandlung gleichartiger Dienstleistungen anscheinend für möglich hält.

⁴⁷ EU-Kommission: Faire Preise für die Infrastrukturbenutzung: Ein abgestuftes Konzept für einen Gemeinschaftsrahmen für Verkehrs-Infrastrukturgebühren in der EU. Weißbuch vom 22.07.1998, KOM (98) 466 endg.

Kriterium für das Verfolgen verkehrspolitischer und sonstiger nichtfiskalischer Zwecke (z.B. Umweltschutz)“.⁴⁸

Deshalb bleibt festzuhalten, dass sich der Grundsatz der steuerlichen Neutralität und insbesondere die Frage nach der Gleichartigkeit von Dienstleistungen nicht nach ökologischen oder Nachhaltigkeits-Kriterien richtet.

g) Schlussfolgerungen zu Inhalt und Reichweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität

Nach alledem muss aufgrund der vorzitierten Rechtsauffassungen für die Bestimmung der konkreten Tragweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität von den folgenden positiven und negativen Voraussetzungen ausgegangen werden: Eine auf den Schienenfernverkehr beschränkte Steuerreduzierung wäre voraussichtlich rechtswidrig, wenn (kumulativ)

- die in Rede stehenden Verkehrsdienstleistungen (Schiene, Bus, Luftverkehr) aus Sicht des Verbrauchers „gleichartige“ Leistungen betreffen;
- diese Dienstleistungen miteinander im Wettbewerb stehen,
- und sich das Wettbewerbsverhältnis gerade aus der Gleichartigkeit dieser Dienstleistungen ergibt.

Unerheblich sind hingegen die (sonstigen) steuerlichen Rahmenbedingungen der verschiedenen Verkehrsträger in Deutschland, wie etwa die Mineralölbesteuerung oder die Öko-Steuer. Ebenso unbeachtlich ist, ob die zu vergleichenden Dienstleistungen im öffentlichen Interesse oder sogar durch öffentliche Unternehmen erbracht werden. Ebenso erscheint es – jedenfalls aus strikt rechtlicher Sicht – ausgeschlossen, dass sich die Bundesrepublik Deutschland zur Rechtfertigung einer auf den Schienenfernverkehr beschränkten MWSt-Reduzierung darauf beruft, dass diese in anderen (kleineren) Mitgliedstaaten zulässig wäre.

3. Wettbewerbliche Gleichartigkeit von Schienen- Flug- und Bustransporten

Gemessen an diesen Voraussetzungen bestehen erhebliche Risiken, dass die Gerichte in einem Rechtsstreit eine auf den Schienenfernverkehr beschränkte Steuerreduzierung als Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität ansehen würden.

⁴⁸ EU-Kommission, a.a.O., S. 35.

a) Argumente gegen ein Wettbewerbsverhältnis von Schienenfern- und Linienbusverkehr

Vergleichsweise unproblematisch ist noch das Verhältnis zum Linienbusverkehr. Ein Wettbewerbsverhältnis ist hier schon gesetzlich ausgeschlossen. Nach § 13 des Personenbeförderungsgesetzes⁴⁹ ist eine Genehmigung für den Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen zu versagen, wenn durch den beantragten Verkehr die öffentlichen Verkehrsinteressen beeinträchtigt werden. § 13 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a PersonenbeförderungsgG zählt dazu namentlich den Fall, dass der Verkehr mit den vorhandenen Verkehrsmitteln befriedigend bedient werden kann. Desgleichen ist eine Genehmigung für den Linienbusverkehr zu versagen, wenn der beantragte Verkehr ohne eine wesentliche Verbesserung der Verkehrsbedienung Verkehrsaufgaben übernehmen soll, die Eisenbahnen bereits wahrnehmen. Die Rechtsprechung lässt den Behörden bei der Beurteilung des Begriffs der „befriedigenden Verkehrsbedienung“ – ebenso wie beim Begriff der „wesentlichen Verkehrsverbesserung“ einen Beurteilungsspielraum. Eine Verkehrsbedienung soll jedenfalls dann als „befriedigend“ anzusehen sein, wenn sie nach Dichte, Zeitlage (Abfahrts- und Ankunftszeiten sowie Dauer der Beförderung), Fahrpreis und Bequemlichkeit des Verkehrs allen berechtigten Wünschen der Verkehrsnutzer Rechnung trägt.⁵⁰ Für die Frage der wettbewerblichen Gleichartigkeit ist damit schon *de jure* ausgeschlossen, dass eine Mehrwertsteuerreduzierung auf den Linienbusverkehr erstreckt werden müsste. Dass aus historischen Gründen einzelne Konzessionen für Busverbindungen, insbes. nach West-Berlin, bestehen, ändert nichts daran, dass es *de jure* – und damit auch tatsächlich – keinen Wettbewerb zwischen Bus und Bahn im Linienverkehr gibt.

b) Argumente gegen ein Wettbewerbsverhältnis von Schienenfern- und Flugverkehr

Ausgesprochen zweifelhaft ist jedoch, ob Gleiches für das Verhältnis zum Binnenflugverkehr gilt. Zwar ließe sich mit guten Argumenten vorbringen, dass die zu vergleichenden Verkehrsdienstleistungen (Schiene und Luftverkehr) aus Sicht des Verbrauchers ungleichartig sind und miteinander nur so eingeschränkt im Wettbewerb stehen, dass eine Anwendung des Grundsatzes der Neutralität nicht in Betracht kommt. Insbesondere könnte geltend gemacht werden, dass

- für den Verbraucher, auf dessen Sicht maßgeblich abzustellen ist, eine Substituierbarkeit zwischen Bahn- und Flugreise nur in sehr wenigen Fällen besteht. Für den Bahn-

⁴⁹ Personenbeförderungsgesetz i.d.F. der Bekanntmachung vom 08.08.1990, zuletzt geändert durch Art. 24 des HaushaltsbegleitG 2004 vom 29.12.2003, BGBl. I S. 3076.

kunden liegen die Vorteile des Schienenfernverkehrs neben den technischen und organisatorischen Unterschieden (etwa beim Vertrieb von Fahrkarten) vor allem im sehr viel dichteren Bahnnetz. Anders als im Flugverkehr ist damit ein Anschluss an tausende von Inlandszielen gewährleistet;

- die Bahn zugunsten des Verbrauchers eine sehr viel höhere Flexibilität der Reiseverbindungen gewährleisten kann. Anders als im Flugverkehr hat der Fernreisende bei der Bahn die Möglichkeit zur Reiseunterbrechung und zum flexiblen Antritt seiner Reise;
- die Verbindung zu den vom Verbraucher tatsächlich angestrebten Zielen (Innenstädte; Verbindung zu Städten ohne Flughafenbindung etc.) ungleich günstiger ist als beim Flugverkehr;
- die Preiskalkulation für den Bahnkunden sehr viel transparenter und voraussehbarer als beim Flugverkehr erscheint.

Alle diese Unterschiede betreffen aus der Sicht des Verbrauchers erhebliche Eigenschaften. Es handelt sich um Gesichtspunkte, mit denen einer allzu leichtfertigen Annahme eines Wettbewerbsverhältnisses von Schienenfernverkehr und Binnenflugverkehr entgegengetreten werden könnte.

Tatsächlich haben vor diesem Hintergrund auch das Bundeskartellamt (BKartA) und der Bundesgerichtshof (BGH) eine im vorliegenden Zusammenhang bedeutsame Feststellung getroffen. Zur missbräuchlichen Anwendung von Flugpreisen der Lufthansa im Verhältnis zum Billigflieger Germania auf der Strecke Berlin-Frankfurt stellte das BKartA die Substituierbarkeit von Flugzeugen und Schienenfernverkehr ausdrücklich in Abrede. Zur Frage der marktbeherrschenden Stellung der Lufthansa hielt das BKartA wörtlich fest:

„Flüge zwischen Frankfurt und Berlin stellen einen eigenen sachlich relevanten Markt dar. Jedenfalls zeitsensible Geschäftsreisende, auf die sich das in Frage stehende Verhalten von Lufthansa vor allem auswirkt, können zwischen diesen beiden Städten das Verkehrsmittel Flugzeug nicht durch andere Verkehrsmittel wie Auto oder Bahn ersetzen (...). Selbst bei Einbeziehung der Bahn würde sich das Marktvolumen, das zuletzt bei [...Betriebs- und Geschäftsgeheimnis ...] zahlenden Passagieren (...) lag, nur um deutlich unter 100.000 Passagiere, die laut Auskunft der DB AG vom 17.01.2001 die Sprinterzüge zwischen Berlin und Frankfurt in der ersten Klasse benutzt haben,

⁵⁰ VG Berlin, NZV 2002, 341 ff.

erhöhen (Passagiere der zweiten Klasse: deutlich über 300.000 ...)⁵¹

Danach soll der ICE-Bahnverkehr von vornherein keine funktionell gleichwertige Alternative bieten. Der Schnelligkeitsvorsprung sei, jedenfalls für Geschäftsreisende, entscheidend. Eine funktionelle Austauschbarkeit hat das BKartA folglich für diese Strecke verneint.

Ähnlich hatte im Jahre 1999 schon der BGH argumentiert. Zu einer Entscheidung über die Lufthansa-Tarife auf der Flugstrecke Berlin und Frankfurt a.M. hielt es zum sachlich relevanten Markt fest:

„Sachlich relevanter Markt ist entgegen der nicht näher begründeten Annahme der Rechtsbeschwerdegegnerin der Flugverkehr. Er stellt einen eigenständigen Markt dar, zu dem landgebundene Verkehrsträger – das gilt auch für die Beförderung von Reisenden im ICE-Zügen – keine Alternative bieten. Für den Zubringer- und Anschlussverkehr liegt dies auf der Hand. Dasselbe trifft wegen des vom Beschwerdegericht festgestellten und auch von der DLH nicht in Abrede gestellten Schnelligkeitsvorsprungs des Flugverkehrs auch für alle die Reisenden zu, die darauf angewiesen sind, die Strecke in möglichst kurzer Frist zu bewältigen, weil sie z.B. noch an denselben Tag zurückreisen müssen. Diese vor allem aus Geschäftsreisenden bestehende Gruppe macht die weit überwiegende Zahl der Reisenden aus.“⁵²

Ob die EU-Kommission und insbesondere der Europäische Gerichtshof diese Sichtweise im Streitfall teilen und auf die hier in Rede stehende Frage anwenden würde, ist freilich ungewiss. Zum einen ist, wie dargelegt, EuGH-Generalanwältin *Stix-Hackl* der deutschen Anregung den Grundsatz der steuerrechtlichen Wettbewerbsneutralität anhand wettbewerbsrechtlicher Marktabgrenzungskriterien zu präzisieren, nicht gefolgt. Zum anderen sind gegen die vorgetragene Marktabgrenzung gewichtige Argumente vorgetragen worden.⁵³ Zwar spare der Reisende auf der Strecke Berlin-Frankfurt bei einer Flugverbindung ca. zwei Stunden gegenüber der ICE-Beförderung. In direkter Konkurrenz befänden sich Flugzeug und Bahn jedoch auch auf dieser Strecke, da u.a. das „Reiseleid“ bei der Nutzung der Bahn geringer ausfalle als bei einer Flugreise. Neben anderem könne die Zeit im Flugzeug vom Reisenden schlechter genutzt werden (Kommunikation über Mobiltelefone etc.). Eine funktionelle Austauschbarkeit sei deshalb jedenfalls bei Geschäftsreisenden gegeben.⁵⁴

⁵¹ BKartA, Beschl. v. 18.2.2002, B 9 – 144/01, S. 14.

⁵² BGH Beschl. v. 22.7.1999, WuW 1999, 1205, 1206.

⁵³ Wonke, aktuelle Probleme der Abgrenzung des relevanten Marktes, 2002, S. 13

⁵⁴ Wonke, a.a.O.

c) Argumente für ein Wettbewerbsverhältnis zwischen Schienenfern- und Flugverkehr

Jedenfalls wäre es wirklichkeitsfremd, jegliches Wettbewerbsverhältnis zwischen Schienenfernverkehr und Binnenflugverkehr zu negieren. Dass diese beiden Verkehrsträger nicht nur um Geschäftsreisende sondern auch – jedenfalls ab einer Strecke von ca. 350 bis 400 km – um Privatverbraucher konkurrieren, könnte in einem Gerichtsverfahren nicht ernsthaft bestritten werden. Verbraucher nutzen die für die jeweiligen Fernverbindungen angebotenen Verkehrsmittel unter Abwägung der individuellen Bedürfnisse nach den einheitlichen Kriterien von Preis, Zeitaufwand und Flexibilität. Daran ändert nichts, dass beide Verkehrsträger über eine unterschiedliche Infrastruktur verfügen und hinsichtlich der Art und Weise ihrer Nutzung (z.B. hinsichtlich der Kosten und des Zeitaufwandes) ganz erheblich voneinander abweichen. Ebenso unerheblich ist der Umstand, dass der innerdeutsche Flugverkehr ganz überwiegend von „zeitsensiblen“ Geschäftsreisenden „lebt“, die nicht auf die Bahn umsteigen.⁵⁵ Entscheidend ist nach dem Vorgesagten allein, dass beide Transportmittel im innerdeutschen Fernverkehr um Nutzer – Geschäfts- und Privatreisende – konkurrieren und insoweit – wie der Gerichtshof voraussetzt, „gleichartige Umsätze“ getätigt werden.

„Deutliche Wettbewerbsintensivierungen“ zum Flugverkehr registriert im Übrigen auch die Deutsche Bahn AG selbst. In ihrem Jahresabschluss- und Lagebericht 2003 führt sie aus, dass der „massive Markteintritt der Billigflieger sowie die preislichen und kapazitiven Reaktionen der etablierten Anbieter ... zu einem Verdrängungswettbewerb seitens der Fluggesellschaften in einem insgesamt im Berichtsjahr rückläufigen Markt“ geführt hat.⁵⁶ Die Deutsche Bahn AG konstatiert weiter, dass im Jahre 2003 der innerdeutsche Luftverkehr zu ihren Lasten sogar „um gut 5 %“ gestiegen sei. Der hohe Zuwachs gehe in erster Linie auf die sehr starke Nachfrageentwicklung in der ersten Jahreshälfte bei vergleichsweise niedrigen Werten im entsprechenden Vorjahreszeitraum zurück. Die Nachfrage sei stimuliert worden „durch den Markteintritt von Billigfliegern und Preissenkungen bei den etablierten Fluggesellschaften.“ Dadurch habe sich „der Wettbewerb im Personenverkehrsmarkt weiter intensiviert.“⁵⁷ Zahlreiche weitere Untersuchungen weisen auf den direkten Wettbewerb zwischen Schienenfernverkehr und dem inländischen Luftverkehr hin.⁵⁸

Vor diesem Hintergrund spricht einiges dafür, dass aus Sicht des Verbrauchers und des Marktes der Schienenfernverkehr und der Luftverkehr "gleichartig" sind und deshalb zueinander im Wettbewerb stehen. Es werden bei dieser Sichtweise in der Tat „gleichartige Umsätze“ getätigt. Gemäß dem steuerlichen Grundsatz der Neutralität sind Flug- und Schienenfernverkehr

⁵⁵ Vgl. Ewers/Ilgmann, Zwischenbilanz der Bahnreform, Öffentliche Sachverständigenanhörung am 11.10.2000 durch den Ausschuss für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen des Deutschen Bundestages, S. 26.

⁵⁶ Deutsche Bahn AG 2003: Jahresabschluss und Lagebericht, S. 2.

⁵⁷ Deutsche Bahn AG 2003: Jahresabschluss und Lagebericht, S. 9.

⁵⁸ Treber/Kirchmair/Kier, Die Subventionierung des Flugverkehrs. Eine Bestandsaufnahme, 2003; Frankfurter Rundschau vom 23.01.2004.

ab einer bestimmten Reichweite folglich gleich zu behandeln. Dies dürfte eine auf den Schienenpersonenfernverkehr reduzierte Mehrwertsteuersenkung ausschließen. Die gegenteilige Argumentation ist - auf der Grundlage entsprechend differenzierter Marktforschungsanalysen - durchaus vertretbar, dürfte aber angesichts der pauschalierenden Betrachtung des EuGH im Ergebnis kaum erfolgsversprechend sein. Solange der EuGH – etwa in der anhängigen Rechtsache „Linneweber“ – seine primär auf Wettbewerbsaspekte abstellende Rechtsprechung beibehält und aus der EU-Kommission nichts Gegenteiliges verlautet, sollte schon aus Staatshaftungsgründen von einer auf den Schienenfernverkehr beschränkten Mehrwertsteuerreduzierung abgesehen werden.

d) Nicht im Wettbewerb zum Flugverkehr stehende Bahndienstleistungen

Zu erwägen ist allerdings, ob bestimmte Dienstleistungsangebote des Schienenpersonenverkehrs aufgrund ihrer Wettbewerbsneutralität von der gemeinschaftsrechtlich vorgegebenen Gleichbehandlung auszunehmen sind. Denn nach der vorangegangenen Betrachtung liegt es auf der Hand, dass der Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität nur dort zu beachten ist, wo tatsächlich Wettbewerb herrscht. Die Mehrwertsteuerreduzierung im Schienennahverkehr basiert auf diesem Gedanken.

Prima facie könnte hiernach eine Mehrwertsteuerreduzierung für folgende Bahndienstleistungen diskutiert werden:

- *Mittlere Distanzen im Schienenfernverkehr:* Zuvörderst bietet es sich an, die Mehrwertsteuerreduzierung im Schienennahverkehr (bisher: 50 km) auf mittlere Distanzen (ca. 350 bis 400 km) auszudehnen. Wettbewerb zwischen Bahn- und Linienflugverkehr findet hier praktisch nicht statt.⁵⁹ Eine Steuerermäßigung würde hier allenfalls zu Lasten des Personenkraftverkehrs gehen. Wirtschaftlich betrachtet, würde zwar auch eine solche Steuerreduzierung den Bahnverkehr im Wettbewerb mit dem Binnenflugverkehr stärken. Dienstleistungen, die von den Verbrauchern nicht als substituierbar angesehen werden, können jedoch niemals im Wettbewerb stehen und folglich auch nicht dem Postulat der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer unterfallen. Deshalb könnte auf diesen mittleren Distanzen, bei denen Flug- und Schienenfernverkehr nicht um Verbraucher konkurrieren, eine Steuerreduzierung (in beliebiger Höhe) eingeführt werden. Vorauszusetzen wäre lediglich eine hinreichend fundierte Studie, die belegt, dass aus Sicht der Verbraucher bis zu einer Distanz von ca. 350 km bis 400 km eine nicht substanzierbare Dienstleistung vorliegt.

⁵⁹ Übereinstimmende Aussage von Verkehrswissenschaftlern aus dem Umweltbundesamt (Abt. Umwelt und Verkehr) sowie Prof. Dr. Rothengatter, Universität Karlsruhe (TH), Institut für Wirtschaftspolitik und Wirtschaftsforschung, Sektion Verkehr und Kommunikation.

Wohlgemerkt geht es dabei (selbstverständlich) allein um die Frage, ob Bahntickets, die für eine Distanz unter 350 bis 400 km ausgestellt werden, von der Mehrwertsteuer (teilweise) befreit werden dürfen. Bahnreisen auf längeren Strecken müssten über die gesamte Strecke dem vollen MWSt.-Satz unterliegen. Würde die Fahrt unterbrochen, so ginge dies zu Lasten des Reisenden, d.h. es müsste gleichwohl der volle MWSt.-Satz erhoben werden. Dass damit gewisse praktische Probleme verbunden sein könnten (Bsp.: Kunde kauft ein Bahnticket für eine Strecke bis zu ca. 400 km zum reduzierten MWSt.-Satz und zahlt den vollen MWSt.-Satz nur für den verbleibenden Teil) wird man hinnehmen müssen, zumal schon heute derartige Umgehungsstrategien beim ÖPNV möglich sind. Rechtliche Probleme im Hinblick auf die MWSt.-Reduzierung ergeben sich aus derartigen Umgehungsstrategien nicht.

- *Familien- und (ähnliche) Gruppenreisen:* Darüber hinaus könnte geprüft werden, ob in Bezug auf Familien- und (ähnlichen) Gruppenreisen ein Wettbewerbsverhältnis zwischen Schienenfern- und Flugverkehr existiert. Es müsste m.a.W. untersucht werden, ob es sich hierbei um substituierbare Dienstleistungen handelt. Die oben beschriebenen Unterschiede, namentlich im Hinblick auf Flexibilität und Preis, könnten nämlich möglicherweise im Hinblick auf Gruppen- oder Familienreisen einer Substituierbarkeit von Flug- und Schienenfernverkehr entgegenstehen. Andererseits gibt es Anhaltspunkte dafür, dass sog. „Billigflieger“ auch für Gruppen und Familien attraktiv sind. Vor diesem Hintergrund bedürfte es fundierter Studien, auf deren Grundlage untersucht wird, dass (und ab welcher Gruppen-Größe) zwischen Schienenfern- und Binnenflugverkehr ein Wettbewerbsverhältnis besteht.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität stünde folglich einer Mehrwertsteuerreduzierung auf mittlere Distanzen (ca. 350 km bis 400 km) im Schienenfernverkehr nicht entgegen, soweit sich nachweisen ließe, dass derartige Angebote wirtschaftlich allein mit dem privaten KfZ-Verkehr konkurrierten. Den Nachweis müsste ggf. – möchte sie einen Konflikt mit der EU verhindern – die Bundesregierung gegenüber der Kommission führen.

III.

Vereinbarkeit einer auf den Schienenverkehr beschränkten Mehrwertsteuerreduzierung mit dem EG-Beihilfenregime

Unabhängig von der Frage nach der Vereinbarkeit der Mehrwertsteuerreduzierung mit dem Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität hinge die Gemeinschaftskonformität einer auf den Schienenfernverkehr beschränkten Mehrwertsteuerreduzierung auch davon ab, ob sie

mit EG-Beihilfenrecht vereinbar ist und gegebenenfalls von der EU-Kommission genehmigt werden könnte.

Denn eine Mehrwertsteuerreduzierung für den Schienensektor müsste selbst dann der beihilfenrechtlichen Prüfung unterlegen, wenn sie, entgegen der vorgetragenen Zweifel, mit der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und dem Grundsatz der Neutralität vereinbar wäre. Insbesondere ist nach ständiger Rechtsprechung die EU-Kommission im Rahmen ihrer beihilfenrechtlichen Genehmigungspolitik nicht berechtigt, die Mitgliedstaaten von zwingenden gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben freizustellen. Das der Kommission im Beihilfenrecht gem. Art. 87 Abs. 3 EG-Vertrag eingeräumt Ermessen erlaubt es ihr nämlich nicht, die Mitgliedstaaten von allgemeinen Vertragsvorschriften oder dem EG-Sekundärrecht freizustellen.⁶⁰

Die beihilfenrechtliche Prüfung beurteilt sich in erster Linie nach den speziellen Vorschriften des primären und sekundären Gemeinschaftsrechts über Beihilfen für den Verkehrssektor. Erst in zweiter Linie ist die Genehmigungsfähigkeit der Mehrwertsteuerreduzierung anhand des Gemeinschaftsrahmens für Umweltschutzbeihilfen zu prüfen.

1. EG-Beihilfenverbot und Steuerermäßigungen

Nach der allgemeinen Vorschrift des Art. 87 Abs. 1 EG sind, soweit der EG-Vertrag nichts anderes bestimmt, staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Eine solche Beihilfe liegt nach ständiger Rechtsprechung auch dann vor, wenn die Mitgliedstaaten bestimmte Produktionszweige - aber auch Transportmittel - mit Hilfe von reduzierten Steuersätzen von Leistungen befreien, die sie normalerweise zu tragen hätten.⁶¹

Hieran gemessen, würde die Mehrwertsteuerreduzierung für den Schienenfernverkehr wohl eine Beihilfe im Sinne von Art. 87 Abs. 1 EG darstellen. Zwar steht es den Mitgliedstaaten weitgehend frei, wie sie ihr Steuer- und Abgabenrecht gestalten. Das Beihilfenrecht hindert grundsätzlich keinen Mitgliedstaat daran, eine Steuer oder Abgabe zu ermäßigen oder abzuschaffen.⁶² Auch die Kommission hat anerkannt, dass jeder Mitgliedstaat prinzipiell selbst über die Höhe und Verteilung der Steuerbelastung auf die verschiedenen Produktionsfaktoren zu entscheiden berechtigt ist.⁶³

⁶⁰ EuG Rs. T-184/97, BP Chemicals Slg. 2000, II-3145, RdNr. 55 m.w.N.

⁶¹ EuGH Rs. C-143/99, Adria-Wien-Pipeline, Slg. 2001, I-8365, RdNr. 48; EuGH Rs. C-200/97, Ecotrade, Slg. 1998, I-7907, RdNr. 34; EuGH Rs. C-387/92, Banco Exterior, Slg. 1994, I, 877, RdNr. 13.

⁶² EuGH Rs. 142/80, Salengo, Slg. 1981, 1413, RdNr. 21; EuG Rs. T-67/94, Ladbroke Racing, Slg. 1998 II-1, RdNr. 54.

⁶³ Mitteilung der Kommission über Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABl. 1998 C-384/3, RdNr. 16.

Allerdings sind nur Steuervergünstigungen vom Beihilfentatbestand freigestellt, soweit sie nicht-selektiv wirken, d.h. auf alle Wirtschaftsteilnehmer unterschiedslos anwendbar sind. Nur eine Steuervergünstigung, die auf alle Wirtschaftsteilnehmer unterschiedslos anwendbar ist, ist keine Beihilfe.⁶⁴ Es ist nicht ausreichend, dass eine Maßnahme eine große Anzahl von besonders bedeutenden Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt.⁶⁵

Daraus folgt, dass Steuerreduzierungen, die nur für einen bestimmten Produktionszweig gelten, keine allgemeinen Maßnahmen sind. Sie fallen deshalb unter das Beihilfenverbot des Art. 87 Abs. 1 EG.⁶⁶ Speziell für den Schienenbahnverkehr hat deshalb die EU-Kommission in ihrer Entscheidung vom 24.04.2002 zur ökologischen Steuerreform eine Beihilfe zugunsten der Deutschen Bahn AG und anderer Bahnunternehmen angenommen.⁶⁷ Hintergrund ist der in der „ökologischen Steuerreform“ eingeführte ermäßigte Steuersatz für den Schienenbahnverkehr und den öffentlichen Personennahverkehr. Aufgrund der Erhöhung der Stromsteuer soll damit eine Verschlechterung der Kostenlage für den umweltfreundlichen Schienenverkehr und den öffentlichen Personennahverkehr verhindert werden. Nach Angaben der Bundesregierung wurden von dem niedrigeren Stromsteuersatz rund hundert Unternehmen begünstigt.⁶⁸ Dazu führte die Kommission aus:

„Die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes für den Schienenbahnverkehr ist eine sektorspezifische Senkung von Abgaben durch die Behörden, die staatliche Ressourcen bindet. Der ermäßigte Satz soll aus Umwelterwägungen die Wettbewerbsstellung der Schiene sichern; er verfälscht jedoch oder droht, den Wettbewerb zu verfälschen. Im Güterverkehr steht der Schienentransport hauptsächlich im Wettbewerb mit den Straßenbeförderungsdiensten. Der Straßengüterverkehr einschließlich der Kabotagedienste ist in der Europäischen Union vollständig liberalisiert, weshalb diese Maßnahme den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigt. Die vorstehende Maßnahme ist somit staatliche Beihilfe im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag.“

Nach alledem kann festgehalten werden, dass eine auf den Schienenfernverkehr beschränkte Mehrwertsteuerreduzierung den Beihilfentatbestand des Art. 87 Abs. 1 EG erfüllen würde. Es könnte mit Erfolg nicht geltend gemacht werden, dass sämtliche Bahnunternehmen in der Bundesrepublik Deutschland von einer solchen Maßnahme profitieren, da jedenfalls die konkurrierenden Verkehrsträger (Flugverkehr, Busverkehr) von der beabsichtigten Mehrwertsteuerreduzierung nicht erfasst werden.

⁶⁴ EuGH Rs. C-156/98, Deutschland/Kommission, Slg. 2000, I, 6857 RdNr. 22; Mitteilung der Kommission a.a.O., RdNr. 13.

⁶⁵ EuGH Rs. C-143/99, Adria-Wien-Pipeline, Slg. 2000, I, 8365, RdNr. 48; EuGH Rs. C-75/97, Belgien/Kommission, Slg. 1999, I, 3671, RdNr. 32.

⁶⁶ Mitteilung der Kommission, a.a.O., RdNr. 18.

⁶⁷ Entscheidung der Kommission vom 24.04.2002, Staatliche Beihilfe N-449/2001.

⁶⁸ Entscheidung der Kommission vom 13.02.2002, S. 5 bis 6.

2. EG-Beihilfenvorschriften für den (Schienen-)Verkehrssektor

Allerdings sind nach Art. 73 EG Beihilfen, die den Erfordernissen der Koordinierung des Verkehrs oder der Abgeltung bestimmter, mit dem Begriff des öffentlichen Dienstes zusammenhängender Leistungen entsprechen, mit dem EG-Vertrag vereinbar. Gestützt hierauf hat der Gemeinschaftsgesetzgeber eine Reihe von beihilfenrechtlichen Verordnungen und Richtlinien für den Verkehrssektor erlassen. Diese Verordnungen und Richtlinien „strotzten“, so wurde zutreffend bemerkt, „von einer hochkomplexen, verkehrspolitisch motivierten Kasuistik“, deren Systematik sich nicht erschließe.⁶⁹

Grundlegende Vorschriften für die Gewährung eines finanziellen Ausgleichs zugunsten der mit „öffentlichen Diensten“ belasteten Bahnunternehmen enthalten zunächst zwei ältere Verordnungen: Die Verordnung (EWG) Nr. 1191/69 des Rates vom 26. Juli 1969 über das Vorgehen der Mitgliedstaaten bei mit dem Begriff des öffentlichen Dienstes verbunden Verpflichtungen auf dem Gebiet des Eisenbahn-, Straßen- und Binnenschiffsverkehrs einerseits⁷⁰ und die mehrfach geänderte Verordnung (EWG) Nr. 1107/70 über Beihilfen im Eisenbahn-, Straßen- und Binnenschiffsverkehr andererseits.⁷¹ Beide Verordnungen präzisieren die zwei Erlaubnisalternativen des Art. 73 EG.

Ferner bestimmt die Richtlinie 2001/14/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Februar 2001 über die Zuweisung von Fahrwegkapazität der Eisenbahn, die Erhebung von Entgelten für die Nutzung von Eisenbahninfrastruktur und die Sicherheitsbescheinigung⁷², dass die Mitgliedstaaten eine „zeitlich begrenzte Ausgleichsregelung“ treffen können, die für die Nutzung der Eisenbahnfahrwege einen Ausgleich für die bei konkurrierenden Verkehrsträgern nachweisbar nicht angelasteten Umweltkosten, Kosten für Unfälle und Infrastrukturkosten vorsieht, insoweit diese Kosten die gleichartigen Kosten der Eisenbahn überschreiten (Art. 10 Abs. 1). Dieser Ausgleich muss nach Art. 10 Abs. 2 „mit vergleichbaren Vergünstigungen für die Kunden verbunden sein“, wenn der begünstigte Nutzer der Eisenbahnfahrwege über ausschließliche Rechte verfügt. Sodann bestimmt Art. 10 Abs. 3 der Richtlinie 2001/14/EG, dass das verwendete Verfahren und die vorgenommenen Berechnungen öffentlich zugänglich sein müssen, insbesondere muss nach der Richtlinie möglich sein, „die nicht angelasteten Kosten, die bei der konkurrierenden Verkehrsinfrastruktur anfallen und im Eisenbahnverkehr vermieden werden, nachzuweisen, und es ist zu gewährleisten, dass Unternehmen bei der Anwendung der Regelung in nicht-diskriminierender Weise behandelt werden“ (Art. 10 Abs. 3 der Richtlinie 2001/14/EG). Nach Art. 10 Abs. 4 der Richtlinie 2001/14/EG tragen die Mitgliedstaaten dafür Sorge, dass eine solche mitgliedstaatliche Regelung mit den Art. 73, 87 und 88 des EG-Vertrages vereinbar ist.

⁶⁹ Schäfer, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 73, RdNr. 9.

⁷⁰ ABl. 1969 L 165/1.

⁷¹ ABl. 1970 L 130/1, zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 543/97, ABl. 1997 L 84/1).

⁷² ABl. 2001 L 75/29.

Etwas Licht in das Dickicht des verkehrsspezifischen Beihilfenrechts hat erst das Urteil des EuGH in der Rechtssache „Altmark Trans“ gebracht.⁷³ Der EuGH hat darin neben anderem festgestellt, dass nach Erlass der Verordnung Nr. 1107/70 über Beihilfen im Eisenbahn-, Straßen- und Binnenschiffsverkehr die Mitgliedstaaten nicht mehr befugt seien, sich außerhalb der im abgeleiteten Gemeinschaftsrecht genannten Fälle auf Art. 73 EG zu berufen.⁷⁴ In jenen Fällen, in denen die Verordnung Nr. 1191/69 über das Vorgehen der Mitgliedstaaten bei mit dem Begriff des öffentlichen Dienstes verbundenen Verpflichtungen auf dem Gebiet des Eisenbahn-, Straßen- und Binnenschiffsverkehrs nicht anwendbar ist und die fraglichen Zuschüsse unter Art. 87 Abs. 1 EG fallen, lege, so der EuGH, die Verordnung Nr. 1107/70 abschließend fest, unter welchen Voraussetzungen die Mitgliedstaaten Beihilfen im Sinne von Art. 73 EG gewähren können.⁷⁵

Für die hier in Rede stehende Steuerermäßigung kommen als Rechtfertigung sowohl die Verordnung (EWG) Nr. 1107/70 als auch die Richtlinie 2001/14/EG in Betracht. Beide sehen im Kern vor, dass strukturell defizitäre Eisenbahnunternehmen aufgrund staatlicher Beihilfen einen Ausgleich erhalten können. Die Richtlinie 2001/14/EG sieht „zur Gewährleistung einer nachhaltigen Mobilität“ (Erste Begründungserwägung) vor, dass die Mitgliedstaaten dafür Sorge tragen müssen, dass die Entgelt- und Kapazitätszuweisungsregelungen für die betreffenden Fahrwege den in dieser Richtlinie festgelegten Grundsätzen entsprechen und es dem Betreiber der Infrastruktur ermöglichen, die verfügbare Fahrwegkapazität zu vermarkten und so effektiv wie möglich zu nutzen. Um eine volle Deckung der dem Betreiber der Infrastruktur entstehenden Kosten zu erhalten, kann ein Mitgliedstaat, sofern der Markt dies tragen kann, Aufschläge auf der Grundlage effizienter, transparenter und nicht diskriminierender Grundsätze erheben. Zur Vermeidung von Diskriminierung ist sicherzustellen, dass die durchschnittlichen Entgelte und die marginalen Entgelte eines bestimmten Betreibers der Infrastruktur für gleichartige Nutzungen seiner Fahrwege vergleichbar sind und dass für vergleichbare Verkehrsdienste in ein- und demselben Marktsegment dieselben Entgelte erhoben werden (Art. 8 der Richtlinie 2001/14/EG). Der für die vorliegende Frage einschlägige Art. 10 der Richtlinie 2001/14/EG sieht, wie erwähnt, vor, dass die Mitgliedstaaten eine zeitlich begrenzte Ausgleichsregelung treffen können (Grundsatz der Internalisierung externer Kosten). Diese Ausgleichsregelung für nicht angelastete Umweltkosten ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Die finanzielle Ausgleichsregelung muss zeitlich begrenzt sein;
- den konkurrierenden Verkehrsträgern (hier: dem Flugverkehr) werden die „Umweltkosten“ nachweisbar nicht angelastet;

⁷³ EuGH Rs. C-280/00, Altmark Trans GmbH & Regierungspräsidium Magdeburg, Slg. 2003, I-7747.

⁷⁴ EuGH Rs. C-280/00, Altmark Trans GmbH & Regierungspräsidium Magdeburg, Slg. 2003, I-7747, RdNr. 107 ff.

⁷⁵ EuGH a.a.O.

- diese Umweltkosten überschreiten die gleichartigen Kosten der Eisenbahn;
- die finanzielle Ausgleichsregelung muss an die Kunden weitergereicht werden, soweit der ausgleichsberechtigte Nutzer (hier: die Bahnunternehmen) über ausschließliche Rechte verfügt;
- die vorgenommenen Berechnungen und das Berechnungsverfahren müssen öffentlich zugänglich sein;
- die nicht angelasteten (externen) Kosten des Flugverkehrs, die im Eisenbahnverkehr vermieden werden, müssen der Öffentlichkeit nachgewiesen werden können;
- die Unternehmen müssen bei der Anwendung dieser Regelung „in nicht diskriminierender Weise behandelt werden“, d.h. alle Bahnunternehmen gleich behandelt werden;
- die Ausgleichsregelungen müssen mit den Art. 73, 87 und 88 des EG-Vertrags, d.h. dem allgemeinen Beihilfenrecht und den Sondervorschriften für den Verkehrssektor, vereinbar sein.

Dass externe Kosten bei den verschiedenen Verkehrsträgern anfallen, ist unstrittig. Solche externen Kosten fallen in mehreren Bereichen an. Ihre Höhe variiert fahrtlängen-, zeit-, routen- und fahrzeugspezifisch. Allerdings bereitet die Berechnung bzw. der Nachweis der Höhe der externen Kosten bei den verschiedenen Verkehrsträgern methodische Probleme. Problematisch ist insbesondere, dass mehrere Abgrenzungsmöglichkeiten und Methoden bestehen, die teilweise miteinander konkurrieren, mit der Folge, dass sich die Berechnungen um Größenordnungen unterscheiden. Grundsätzlich gibt es hiernach drei verschiedene Berechnungs-Ansätze, um die Höhe der externen Kosten zu bewerten, auf deren Grundlage dann die Mehrwertsteuerreduzierung im Bahnverkehr unter Art. 10 der Richtlinie 2001/14/EG subsumiert werden könnte:

1. Ein *Schadensfunktionsansatz* versucht, z.B. in Laborexperimenten und Felduntersuchungen die spezifische Schadenswirksamkeit einzelner Einzugsgrößen zu bestimmen und diese dann monetär zu bewerten.
2. Beim *Zahlungsbereitschaftsansatz* wird zu ermitteln versucht, z.B. durch Marktpreisuntersuchungen oder eine repräsentative Befragung von Betroffenen, welche Geldsumme sie zu zahlen bereit wären, um eine Verschlechterung der Umweltqualität zu vermeiden („willingness to pay“) bzw. für welche Geldsumme sie bereit wären, eine Verschlechterung der Umweltqualität zu akzeptieren („willingness to accept“).

3. Beim *Vermeidungskostenansatz* schließlich werden die Kosten ermittelt, die zur Vermeidung oder Verminderung von Umweltschäden anfallen oder anfallen würden.⁷⁶

Grundsätzlich können zur Berechnung der externen (d.h. anderen Verkehrsträgern nicht angelasteten) Umweltkosten alle diese Methoden in Ansatz gebracht werden. Weder in ihren Erwägungsgründen noch in ihrem verfügenden Teil enthält die Richtlinie insoweit Vorgaben für die Mitgliedstaaten. Allerdings könnte der „Zahlungsbereitschaftsansatz“ im vorliegenden Kontext auf Probleme stoßen, da er auf subjektiven Einschätzungen der Betroffenen beruht. Fraglich wäre also, ob der Zahlungsbereitschaftsansatz tatsächlich geeignet wäre, dem in der Richtlinie aufgestellten Erfordernis eines Nachweises der externen Kosten Genüge tun würde. Insbesondere bestünde wohl die Gefahr sachwidriger Beeinflussungen bei repräsentativen Befragungen.

In der Bundesrepublik Deutschland liegen bereits umfassende Berechnungen externer Kosten der verschiedenen Verkehrsträger vor. Die bisher umfassendste Berechnung haben Infrac/IWW in den Jahren 2000 und 2004 vorgelegt. Darin berechnen die Autoren für das Bezugsjahr 1995 bzw. 2000 verkehrsträgerspezifisch die durchschnittlichen und marginalen externen Kosten für insgesamt acht externe Kostenarten in 17 europäischen Staaten. Es wird insoweit auf sämtliche der oben genannten Ansätze zurückgegriffen. Die Gutachter kommen darin zu dem Ergebnis, dass im Jahr 2000 die gesamten externen ermittelten Kosten des Verkehrs rund 650 Mrd. Euro (1995: 658 Mrd. Euro) bzw. 7,3 % (1995: 10 %) des europäischen Bruttoinlandsprodukts betrugen. Die größten Kostenarten waren dabei die Unfallkosten, die Kosten der Luftverschmutzung, die Staukosten sowie die Klimakosten. Knapp 84 % (1995: 92 %) der berücksichtigten externen Kosten (ohne Staukosten) wurden durch den Straßenverkehr verursacht, 14 % (6 %) vom Flugverkehr, 1,9 % (2 %) vom Schienenverkehr und 0,4 % (0,5 %) von der Schifffahrt. Infrac/IWW stellen ihre Ergebnisse auch als (aussagekräftigere) durchschnittliche externe Kosten pro Verkehrsleistungseinheit (also pro Personen- bzw. Tonnenkilometer) dar. Sie tragen im Personenverkehr für den Pkw 76 Euro (1995: 87 Euro) pro 1000 pkm, für den Bus wie fünf Jahre zuvor 38 Euro, für die Schiene 23 Euro (1995: 20 Euro) und für den Flugverkehr 53 Euro (1995: 48 Euro). Der Flugverkehr verursacht also (bei gleicher Berechnungsmethodik) pro Personenkilometer 3 ct höhere externe Kosten als der Schienenverkehr. Eine Mehrwertsteuersenkung um 9 % wäre nach diesen Berechnungen also gerechtfertigt, solange der Preis pro Personenkilometer bei der Bahn 33 ct nicht übersteigt und eine Verwendung von verkehrsträgerspezifischen nationalen Durchschnittsgrößen begründbar ist. Eine im Auftrag des UBA durchgeführte Studie (CE: External Costs of Aviation, Delft 2002) ermittelte durchschnittliche externe Kosten des Flugverkehrs in Abhängigkeit von der Flugzeuggröße, Flugdistanz und Antriebstechnik zwischen 0,3 und 5,7 Cent pro Personenkilome-

⁷⁶ Vgl zu alledem Ludoph, Umweltökonomie, 2. Auflage 2004; Cansier, Umweltökonomik, 1996; Wiesmet, Umweltökonomie, 2003; siehe auch: CE et al.: External Costs of Aviation, Gutachten im Auftrag des Umweltbundesamtes.

ter. Für einen Flug von 500 km in einer 100-sitzigen Maschine werden ca. 10 € pro Passagier ermittelt.

Da, wie bereits erwähnt, Art. 10 der Richtlinie 2001/14/EG den Mitgliedstaaten für den Nachweis der nicht angelasteten Umweltkosten keine näheren Vorgaben macht, steht dem vorgenannten Ansatz, d.h. dem Rückgriff auf die angesprochene Studie nichts entgegen. Beihilfenrechtlich könnte aufgrund der Sondervorschrift des Art. 10 der Richtlinie 2001/14/EG sonach eine auf den Schienenfernverkehr begrenzte Mehrwertsteuerreduzierung nach der Richtlinie 2001/14/EG gerechtfertigt werden.

Diese dürfte auch der Genehmigungspolitik der EU-Kommission entsprechen. Die EU-Kommission hat in den vergangenen Jahren zugunsten einer nachhaltigen Verkehrspolitik den Mitgliedstaaten gewisse Beurteilungsspiele eingeräumt. Demgemäß ist die Kommission in ihrer vorerwähnten Entscheidung zum ermäßigten Stromsteuersatz für die Deutsche Bahn AG zu dem Schluss gelangt, dass diese staatliche Beihilfe mit Art. 73 EG und den hierzu erlassenen EG-Verordnungen vereinbar sei. Denn die Verordnung (EWG) Nr. 1107/70 lege Art. 73 und Art. 77 EG dahingehend aus, dass sie bestimmte Gruppen von Beihilfen aufführe, mit denen die Anforderungen einer Koordinierung erfüllt seien. Gem. Art. 3 Abs. 1 lit. b dieser Verordnung können nämlich bis zum Inkrafttreten einer gemeinsamen Regelung für die Anlastung der Wegekosten Beihilfen an Unternehmen zum Ausgleich der Infrastrukturgebühren gewährt werden, die andere Unternehmen nicht zu tragen haben. Bei der Berechnung des zu gewährenden Beihilfebetrages seien, so die Kommission, deshalb die Infrastrukturkosten der Wettbewerber zu berücksichtigen. Für die Kommission war seinerzeit entscheidend, dass die Freistellung von der Zahlung der Stromsteuer bei der Erbringung von Eisenbahndiensten zusätzliche Kosten für die Nutzung der Eisenbahninfrastruktur bedinge. Wörtlich heißt es:

„Die Steuerbefreiung ist damit ein Beitrag zur Verringerung des Unterschieds zwischen den höheren Kosten der Eisenbahnunternehmen gegenüber den Kosten der Unternehmen, die andere Verkehrsträger (Straßenverkehr) benutzen.“⁷⁷

Deshalb stellte die Kommission fest, dass der ermäßigte Steuersatz zugunsten von Eisenbahnunternehmen unter Art. 3 Abs. 1 lit. b der Verordnung 1107/70 fällt; er stehe im Einklang mit dem Gemeinsamen Markt. Solche Beihilfen erleichterten nämlich den Eisenbahnunternehmen einen „wirksamen Wettbewerb mit der Straße“.

Übertragen auf die im Koalitionsvertrag 2002 erwogene Mehrwertsteuerreduzierung für den Schienenfernverkehr bedeutet dies: Nach dem Allgemeinen Eisenbahngesetz⁷⁸ sind die Eisenbahnunternehmen der Bundesrepublik Deutschland mit „öffentlichen Diensten“ im Sinne

⁷⁷ Europäische Kommission, Entscheidung vom 13.02.2002, Staatliche Beihilfe N 449/2001, S. 21.

⁷⁸ BGBl. 1993 I, 2378, zuletzt geändert durch Gesetz zur Neuregelung des Rechts der Verkehrsstatistik vom 12.12.2002, BGBl. I Seite 2518.

der vorerwähnten EG-Vorschriften belastet. Nach § 3 AEG dienen Eisenbahnen dem öffentlichen Verkehr, wenn sie als Eisenbahnverkehrsunternehmen gewerbs- oder geschäftsmäßig betrieben werden und jedermann sie nach ihrer Zweckbestimmung zur Personenbeförderung benutzen kann. Gemäß § 10 AEG sind öffentliche Eisenbahnverkehrsunternehmen, die dem Personenverkehr dienen, zur Beförderung von Personen und Reisegepäck verpflichtet, sofern die Beförderungsbedingungen eingehalten werden und die Beförderung mit den regelmäßig verwendeten Beförderungsmitteln möglich ist, es sei denn, die Beförderung wird durch Umstände verhindert, welche das Eisenbahnverkehrsunternehmen nicht abwenden kann.

Demnach entheben sowohl die Richtlinie 2001/14/EG als auch die Verordnung Nr. 1107/70 davon, bei der Kommission eine Genehmigung nach Art. 87 Abs. 3 EG-Vertrag einzuholen. Die Kommission legt die Verordnung Nr. 1107/70 weit aus. Die Mitgliedstaaten sollen offenbar die Möglichkeit haben, defizitäre Eisenbahnunternehmen von zusätzlichen Kosten für die Nutzung der Eisenbahninfrastruktur zu entlasten. Anders als nach der 6. Richtlinie kommt es auf eine „Gesamtbetrachtung“ der steuerlichen Belastungen der konkurrierenden Verkehrsträger an.⁷⁹

Vor diesem Hintergrund spricht einiges dafür, dass eine auf den Schienenfernverkehr beschränkte Mehrwertsteuerreduzierung in beihilfenrechtlicher Sicht von gemeinschaftlichem Sekundärrecht für den Verkehrssektor gedeckt wäre. Denn sie ist ein Beitrag zur Verringerung des Unterschieds zwischen den höheren Kosten der Eisenbahnunternehmen gegenüber den Kosten der Unternehmen, die andere Verkehrsträger benutzen.

3. *Gemeinschaftsrahmen Umweltschutz*

Hilfsweise müsste geprüft werden, ob eine Mehrwertsteuerreduzierung gem. Art. 87 Abs. 3 EG als mit dem gemeinsamen Markt vereinbar angesehen werden könnte. Zuständig für diese Entscheidung ist die EU-Kommission. Sie verfügt insoweit über ein weites Ermessen.⁸⁰ Allerdings hat die Kommission ihre Ermessenserwägungen für staatliche Umweltschutzbeihilfen in Form eines „Gemeinschaftsrahmens“ typisiert. Dieser Gemeinschaftsrahmen ist zwar rechtlich unverbindlich. Als Vorhaben von gemeinsamem europäischen Interesse (Art. 87 Abs. 3 lit. b EG) dienen jedoch Umweltschutzbeihilfen der Ergänzung der gemeinschaftlichen Umweltschutzpolitik (Kohärenzprinzip). Insofern muss von einer verstärkten politischen Verbindlichkeit ausgegangen werden.⁸¹

⁷⁹ In diese Richtung plädieren – hinsichtlich des Umweltbeihilfenrahmens auch Ewringmann/Klinski/Schaefer, Die Beihilfeentscheidungen der Kommission unter dem Regime des neuen Umweltbeihilferahmens. Kurzfassung des Endberichts zum Forschungs- und Entwicklungsvorhaben FKZ 20114107 des Umweltbundesamtes, März 2004, S. 9.

⁸⁰ EuGH Rs. C-730/79, Philip Morris, Slg. 1980, 2671, RdNr. 26; Rs. C-301/87, Boussac, Slg. 1990, I-307, RdNr. 49; EuGH Rs. C-355/95 P, Textilwerke Deggendorf, Slg. 1997, I-2549, RdNr. 26.

⁸¹ Koenig/Kühling, in: Streinz, EUV/EGV, 2003, Art. 87, RdNr. 67 ff.

Der Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrahmens für staatliche Umweltschutzbeihilfen erstreckt sich nach dessen Ziff. 7 auf „Beihilfen zur Gewährleistung des Umweltschutzes in allen dem EG-Vertrag unterliegenden Sektoren, einschließlich der Sektoren, für die im Bereich der staatlichen Beihilfen besondere Vorschriften gelten (Stahlverarbeitung, Schiffbau ... Verkehr und Fischerei).“ Nach Ziff. 6 des Umweltbeihilfenrahmens sind auch Umweltabgaben erfasst.⁸² Darunter werden Steuern und andere Abgaben verstanden, „wenn sie eine vielleicht weniger deutliche, doch klar feststellbare positive Umweltauswirkung“ haben. Generell, so der Umweltbeihilfenrahmen, obliege der Nachweis der erwarteten Umweltauswirkung einer Abgabe den Mitgliedstaaten.⁸³

Der Gemeinschaftsrahmen enthält für Steuernachlässe und -befreiungen allgemeine Zulässigkeitskriterien (E.3.2.). Danach können es die Mitgliedstaaten bei der Einführung von Steuern aus Umweltschutzgründen in bestimmten Wirtschaftszweigen für notwendig erachten, „vorübergehend Ausnahmen zugunsten bestimmter Unternehmen vorzusehen, insbesondere wenn keine Harmonisierung auf europäischer Ebene oder zeitweilig das Risiko besteht, dass bestimmte Unternehmen auf internationaler Ebene an Wettbewerbsfähigkeit verlieren“ (Ziff. 47 des Umweltbeihilfenrahmens). Ist die Steuer - wie hier - Gegenstand einer Richtlinie der Gemeinschaft, so können nach dem Umweltbeihilfenrahmen zwei Fälle eintreten:

- Der betreffende Mitgliedstaat erhebt auf bestimmte Waren eine höhere Steuer als die in der Gemeinschaftsrichtlinie vorgeschriebene Mindeststeuer und räumt bestimmten Unternehmen eine Ausnahme ein, die folglich einen niedrigeren Steuersatz zahlen, der aber mindestens dem vorgeschriebenen Gemeinschaftsmindestsatz entspricht. Dazu vertritt die Kommission die Auffassung, dass unter diesen Umständen eine vorübergehende Ausnahme gerechtfertigt sein kann, um die Unternehmen in die Lage zu versetzen, sich auf eine höhere Besteuerung einzustellen, und um sie an umweltschonendere Maßnahmen zu gewöhnen (Ziff. 49 a).
- Der betreffende Mitgliedstaat erhebt für bestimmte Waren eine in der Gemeinschaftsrichtlinie vorgeschriebene Mindeststeuer und räumt bestimmten Unternehmen eine Ausnahme ein, die folglich unterhalb des Mindestsatzes besteuert werden. Sofern die Richtlinie eine derartige Ausnahme gestattet, so kann sie die Kommission als mit Art. 87 EG vereinbar ansehen, sofern sie notwendig und im Hinblick auf die verfolgten Gemeinschaftsziele nicht unverhältnismäßig ist. Die Kommission wird ganz besonders auf eine strenge zeitliche Begrenzung einer solchen Ausnahme achten (Ziff. 49 b).

⁸² Ewringmann/Klinski/Schaefer, Die Beihilfeentscheidungen der Kommission unter dem Regime des neuen Umweltbeihilferahmens. Kurzfassung des Endberichts zum Forschungs- und Entwicklungsvorhaben FKZ 20114107 des Umweltbundesamtes, März 2004, S. 6 - 7.

⁸³ Vgl. dazu auch die Mitteilung der Kommission „Umweltsteuern und -gebühren im Binnenmarkt“, KOM (1997) 9 endg.

Für alle diese Umweltschutzbeihilfen in Form von Steuernachlässen verlangt die Kommission, dass diese „in signifikanter Weise zum Umweltschutz beitragen“. Es muss darüber hinaus „gewährleistet werden, dass die Ausnahmen oder Befreiungen von ihrem Wesen her den allgemeinen Zielsetzungen nicht widerlaufen“ (Ziff. 50).

Für die Frage, ob eine Mehrwertsteuerreduzierung auf den Schienenfernverkehr vom Gemeinschaftsrahmen für Umweltschutzbeihilfen gerechtfertigt werden kann, ist demnach von folgendem auszugehen:

- Zunächst muss der Nachweis geführt werden, dass sich der Schienenfernverkehr vom Binnenflugverkehr sowie vom Fernbusverkehr in umweltpolitischer Hinsicht signifikant unterscheidet. Nach der vorerwähnten Entscheidung der EU-Kommission zur ökologischen Steuerreform wird man die Anforderungen an diesen Nachweis nicht allzu hoch schrauben dürfen.
- Sodann müsste der Kommission nachgewiesen werden, dass eine Reduzierung des Mehrwertsteuersatzes geeignet und erforderlich ist, den umweltschutzpolitischen Zielen gerecht zu werden. Es müsste also eine Marktuntersuchung vorgelegt werden, die belegt, dass die Mehrwertsteuerreduzierung im Schienenfernverkehr tatsächlich dazu im Stande ist, Flugreisende zu einem „Umstieg“ auf die Bahn zu bewegen. Kann hierzu keine sichere Prognose abgegeben werden, müsste die EU-Kommission eine Mehrwertsteuererhöhung ablehnen.
- Eine Reduzierung der Mehrwertsteuer für den Schienenverkehr bräuchte nicht degressiv, wohl aber müsste sie zeitlich begrenzt sein. Hier ist von einem Zeitraum zwischen zehn bis fünfzehn Jahren auszugehen. Dies legen Entscheidungen der Kommission zum Umweltbeihilfenrahmen nahe.⁸⁴

IV. Ergebnis und Ausblick

Zusammenfassend kann nach dem gegenwärtigen Stand des Gemeinschaftsrechts und der Rechtsprechung von Folgendem ausgegangen werden:

1. Es könnte zwar gegenüber der EU-Kommission, dem EuGH oder den Finanzgerichten mit guten Gründen argumentiert werden, dass der europarechtliche Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität einer auf den Schienenfernverkehr beschränkten Mehrwertsteuerreduzierung nicht entgegenstehe. Dennoch ist es überwiegend wahrscheinlich, dass eine solche Mehrwertsteuerreduzierung gegen diesen Neutralitätsgrundsatz verstoßen und des-

⁸⁴ Siehe dazu näher http://europa.eu.int/comm/competition/state_aid/others/.

halb von der EU-Kommission oder Gerichten beanstandet würde, da der Schienenfernverkehr unbestreitbar mit dem Binnenflugverkehr um Kunden konkurriert. EuGH und EU-Kommission dürften nach aller Voraussicht auf dieses Wettbewerbsverhältnis abstellen, nicht aber auf die Frage, ob die Erbringung von Verkehrsdienstleistungen wegen ihrer objektiven Bedingungen oder ihres äußeren Erscheinungsbildes (Infrastruktur; Verkehrswegen) „gleichartig“ ist.

2. Eine auf den Schienenfernverkehr begrenzte Mehrwertsteuerreduzierung kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Deutsche Bahn AG und andere im Schienenfernverkehr tätige Unternehmen bei einer steuerlichen Gesamtbetrachtung gegenüber den konkurrierenden Fluggesellschaften benachteiligt sind. Der Grundsatz der (mehrwert)steuerlichen Wettbewerbsneutralität nimmt keine Rücksicht auf solche Benachteiligungen durch nicht-harmonisierte Steuern oder Abgaben, sondern knüpft ausschließlich an der Umsatzbesteuerung selbst an.
3. Ebenso unerheblich ist, dass der Schienenverkehr erhebliche ökologische Vorteile gegenüber dem Binnenflugverkehr bietet. Der Grundsatz der mehrwertsteuerlichen Wettbewerbsneutralität anerkennt nur solche Ausnahmen, die der Gemeinschaftsgesetzgeber konkret zugelassen hat. Derartige ökologische Kriterien sind dem EG-Mehrwertsteuerrecht fremd.
4. Vereinbar mit dem Grundsatz der steuerlichen Wettbewerbsneutralität wäre jedoch eine Mehrwertsteuerreduzierung für jene Schienenbeförderungsleistungen, die mit dem Binnenflugverkehr nicht um Kunden konkurrieren. Hier kommt vor allem in Betracht, die bisher auf eine Strecke bis 50 km vorgesehene Mehrwertsteuerreduzierung auf ca. 350 bis 400 km auszudehnen. Ein ins Gewicht fallendes Wettbewerbsverhältnis zwischen Schiene und Flugzeug ist insoweit nicht erkennbar.
5. Eine auf den Schienenfernverkehr beschränkte Mehrwertsteuerreduzierung auf 7 % würde unter das Beihilfenregime des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag fallen. Sie stellt einen auf einen bestimmten Produktionszweig reduzierten finanziellen Vorteil dar, nicht aber eine allgemeine Maßnahme des Steuerrechts. Allerdings lässt sich argumentieren, dass das sektorspezifische Verkehrsbeihilfenrecht eine derartige Mehrwertsteuerreduzierung rechtfertigt, weil sie die externen Kosten der besonders umweltbelastenden Verkehrsträger internalisieren würde. Voraussetzung für diesen zeitlich zu beschränkenden finanziellen Ausgleich ist der umweltökonomische Nachweis, dass die Mehrwertsteuerreduzierung in Höhe der den Fluggesellschaften nicht angelasteten Umweltkosten erfolgt.
6. Der Gemeinschaftsrahmen über staatliche Umweltschutzbeihilfen begrenzt das beihilferechtliche Ermessen der Kommission hinsichtlich der erwogenen Mehrwertsteuerreduzierung. Allerdings hätte die Bundesrepublik Deutschland den Nachweis zu führen, dass eine

Mehrwertsteuerreduzierung tatsächlich zu einer signifikanten Umweltschonung, insbesondere zu einem Umstieg von Flugreisen auf den Schienenfernverkehr beiträgt. Sie müsste auf etwa zehn bis fünfzehn Jahre beschränkt werden.

(Dr. Dieter Sellner)
Rechtsanwalt

(Dr. Ulrich Karpenstein)
Rechtsanwalt