



Ausarbeitung

Einzelfragen zur Grunderwerbsteuer

Einzelfragen zur Grunderwerbsteuer

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 129/18

Abschluss der Arbeit: 13. September 2018

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

PE 6: Europa

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitende Bemerkungen	4
2.	Gesetzgebungskompetenz	4
3.	Progressive Staffelung der Grunderwerbsteuer	4
3.1.	Rechtliche Rahmenbedingungen	4
3.2.	Staffelungen	6
3.3.	Gesetzgebungskompetenz	7
4.	Aufkommen und Effekte	8
5.	Zwischenfazit	8
6.	Unionsrechtliche Bewertung	9

1. Einleitende Bemerkungen

Die Auftraggeberin bittet um eine rechtliche Prüfung, ob eine progressiv gestaffelte Grunderwerbsteuer mit deutschem Recht vereinbar ist. Hierbei soll ergänzend die Gesetzgebungskompetenz erörtert werden. Zudem sollen mögliche Effekte und Veränderungen beim Aufkommen der Grunderwerbsteuer dargestellt werden.

Die Grunderwerbsteuer (GrESt) ist eine Verkehrsteuer, die auf den Übergang der rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück (dazu gehören gemäß § 2 GrESt u.a. Wohnungen und Häuser) im Inland erhoben wird. Das Aufkommen aus der Grunderwerbsteuer steht den Ländern zu (Landessteuer).

2. Gesetzgebungskompetenz

Die Gesetzgebungskompetenz (konkurrierende Gesetzgebung) gemäß Art. 105 Abs. 2 GG über die Grunderwerbsteuer hat seit 1983 der Bund. Die Verwaltungskompetenz (Art. 108 Abs. 2 GG) als auch die Ertragskompetenz (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG) haben die Bundesländer.

Gemäß Art. 105 Abs. 2 a S. 2 GG dürfen die Länder seit der Föderalismusreform I (in Kraft getreten zum 1.9.2006) den Steuersatz bei der Grunderwerbsteuer bestimmen (deren Erträge ihnen nach Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG zustehen). Als ausschließliche Länderkompetenz versperrt diese Steuersatzautonomie jede Neuregelung durch den Bund.¹

Aufgrund der dem Bund zustehenden Gesetzgebungskompetenz kann dieser die Bemessungsgrundlage in einem entsprechenden Bundesgesetz, das der Zustimmung des Bundesrates bedarf, normieren.²

3. Progressive Staffelung der Grunderwerbsteuer

3.1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Bei einer steuerrechtlichen Neugestaltung der Grunderwerbsteuer müssen die Grundrechte und Verfassungsgrundsätze sowie die allgemeingültigen Steuergrundsätze eingehalten werden.

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Diese grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene

1 Maunz/Dürig, Grundgesetz Kommentar, Art. 105 GG, September 2016, Rn. 178.

2 Maunz/Dürig, Grundgesetz Kommentar, Art. 105 GG, September 2016, Rn. 179.

Leitlinien begrenzt: durch die Ausrichtung der Steuerlast an den Prinzipien der finanziellen Leistungsfähigkeit³ und der Folgerichtigkeit⁴.

Beide Prinzipien resultieren aus dem allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG, der als wesentliches Grundrecht im Steuerrecht den verfassungsrechtlichen Maßstab in diesem Zusammenhang vorgibt und dabei insbesondere die im Steuerrecht elementare Ausprägung der Steuergerechtigkeit fordert. Durch die Steuergerechtigkeit ist die Besteuerung der Steuerschuldner grundsätzlich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Das danach - unbeschadet verfassungsrechtlich zulässiger Differenzierungen - gebotene Gleichmaß verwirklicht sich in dem Belastungserfolg, den die Anwendung der Steuergesetze beim einzelnen Steuerpflichtigen bewirkt.

Die Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG fordert allerdings nicht einen gleichen Beitrag von jedem Inländer zur Finanzierung der Gemeinlasten, sondern verlangt, dass jeder Inländer je nach seiner finanziellen Leistungsfähigkeit gleichmäßig zur Finanzierung der allgemeinen Staatsaufgaben herangezogen wird.⁵ Dabei ist zu berücksichtigen, dass Steuergesetze in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falles, sondern gegebenenfalls auch ganzer Gruppen vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.⁶ Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren.⁷

Zudem müssen bei einer Rechtsänderung auch die Steuergrundsätze und damit § 85 Abgabenordnung (AO)⁸ entsprechend beachtet werden. § 85 AO ist eine rein deklaratorische Norm und

3 Steuerpflichtige müssen bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden („horizontale“ Steuergerechtigkeit), während (in „vertikaler“ Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen und eine angemessen (unterschiedlich hohe) Besteuerung vorgenommen werden muss. Vgl. dazu: BVerfGE 82, 60 (89) – NJW 1990, 2869 (2872); BVerfGE 112, 268 (279) – NJW 2005, 2448.

4 Die einmal getroffene Belastungsentscheidung muss bei Beachtung des Art. 3 Abs. 1 GG folgerichtig und widerspruchsfrei im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Vgl. dazu: BVerfGE 84, 239 (271) – NJW 1991, 2129; BVerfGE 93, 121 (136) – NJW 1995, 2615.

5 Vgl. BVerfGE 93, 121 (135).

6 Vgl. BVerfGE 110, 274 (292).

7 BVerfG, Beschluss vom 07. November 2006 – 1 BvL 10/02 –, Rn. 96, juris.

8 Gesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 S. 61), zuletzt geändert durch Gesetz vom 18.07.2017 (BGBl. I S. 2745) m.W.v. 29.07.2017.

überträgt als Ausdruck des Legalitätsprinzips⁹ (Beachtung und Einhaltung der geltenden Gesetze) dabei die verfassungsrechtlichen Grundsätze der Gesetzmäßigkeit aus Art. 20 Abs. 3 GG sowie der Gleichmäßigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG auf das gesamte Besteuerungsverfahren. Über das in § 85 AO zum Ausdruck kommende Gesetzmäßigkeitsprinzip aus Art. 20 Abs. 3 GG muss auch im Rahmen der Besteuerung von Bürgern insbesondere der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz durch die Verwaltung gewahrt werden. Dieser Grundsatz, dass ein legitimer Zweck mit einem geeigneten und auch erforderlichen Mittel verfolgt wird und dabei ein ausgeglichenes Zweck-Mittel-Verhältnis beachtet wird, ist bei der Steuerfestsetzung, der Steuererhebung und dem Gesetzesvollzug einzuhalten.¹⁰ Damit eine Gesetzesänderung auch in dieser Hinsicht der Verfassung und insbesondere dem Art. 20 Abs. 3 GG genügt, sollte der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit bereits im Gesetzgebungsverfahren genügend beachtet werden und sich im Wortlaut und der systematischen Ausgestaltung der Norm wiederfinden. Maßgeblich hierfür wären eine nachvollziehbare gesetzgeberische Entscheidung zum Belastungszweck und eine konsequente Umsetzung dieser Entscheidung in den einzelnen gesetzlichen Neuregelungen.

Neben dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung muss jegliche Besteuerung auch dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung genügen. Gleichmäßig ist die Besteuerung dann, wenn alle Steuerpflichtigen, die den Tatbestand der Besteuerung erfüllen, in gleicher Weise erfasst, das heißt einzelne Steuerpflichtige gegenüber anderen Steuerpflichtigen weder bevorzugt noch benachteiligt werden, wenn ein Rechtfertigungsgrund für eine unterschiedliche Behandlung nicht gegeben ist.¹¹ Dieser Grundsatz ist auf die verfassungsrechtlichen Vorgaben aus Art. 3 Abs. 1 GG zurückzuführen, welche bei der Schaffung bzw. Abänderung einer Besteuerungsgrundlage zu beachten sind.

3.2. Staffelungen

Mit Verweis auf das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit könnte sich eine progressive Staffelung der Steuersätze für die Grunderwerbsteuer rechtfertigen lassen. Danach ist jeder Steuerpflichtige je nach seiner finanziellen und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu belasten. Die Beurteilung der Leistungsfähigkeit richtet sich an den individuellen Einkommens- und Vermögensverhältnissen aus. Gerade über die Höhe des Kaufpreises eines Grundstücks können Rückschlüsse auf die finanzielle und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gezogen werden, da diese sich auch darüber hinaus auf die Kreditwürdigkeit und die dann fälligen Zinszahlungen auswirken. Die Höhe des Kaufpreises steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der jeweiligen Einkommens- und Vermögenssituation des Käufers und spiegelt dessen finanzielle Leistungsfähigkeit unmittelbar wieder. Somit könnte durch eine Staffelung der Steuersätze dem aus der Steuergerichtigkeit im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG resultierenden Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen werden. Für eine über diese grobe Einordnung hinausgehende rechtliche Beurteilung ist jedoch die konkrete Ausgestaltung der Norm entscheidend.

9 Unter Legalitätsprinzip versteht man die Beachtung und die Einhaltung der geltenden Gesetze.

10 Vgl. Rätke, in: Klein, Abgabenordnung, 13. Auflage 2016, § 85 Rn. 1, 20; Wünsch, in: Koenig, Abgabenordnung, 3. Auflage 2014, § 85 Rn. 1 ff.

11 Vgl. Wünsch, a.a.O., § 85 Rn. 8 ff.

Denkbar wäre, unter Beibehaltung der bisherigen Regelungen, die Einführung eines Freibetrags. Freibeträge sind Bestandteil der Bemessungsgrundlage. Befreiungstatbestände sieht das GrEStG bereits jetzt vor (vgl. §§ 3 und 4). Bei der GrESt-Reform von 1983 wurden jedoch eine Vielzahl von Befreiungstatbeständen abgeschafft und im Gegenzug der Steuersatz von damals 7% auf 2% gesenkt, damit die Reform aufkommensneutral gestaltet werden konnte.¹²

3.3. Gesetzgebungskompetenz

Fraglich wäre, ob die Regelung aus Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG eine Staffelung der Steuersätze durch den Landesgesetzgeber ermöglicht. Nach dem Wortlaut von Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG sind die Länder zur Bestimmung des Steuersatzes befugt. Bei einer engen Auslegung des Wortlauts kann die Auffassung vertreten werden, dass sich diese Befugnis nur auf den bisher ländereinheitlichen Steuersatz bezieht.

Wenn der Frage nachgegangen wird, ob eine vom Wortlaut abweichende Auslegung des Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG möglich erscheint, richtet sich der Blick auf die Diskussionen in der Föderalismuskommission I. Auch diese eröffnet jedoch keinen Ansatz für einen breiteren Interpretationsspielraum. Die Länder monierten damals, dass eine Steuerautonomie einen ruinösen Steuerwettbewerb auslösen könnte. Da dieser bei immobilen Steuerquellen jedoch ohne praktische Bedeutung ist, haben „die Länder dies schließlich für die Steuersätze der Grunderwerbsteuer akzeptiert.“¹³ Folglich wurde die Steuersatzbefugnis nicht mit Blick auf eine mögliche progressive Staffelung durch die einzelnen Länder erörtert. Im Grundgesetz finden sich zudem keine vergleichbaren Formulierungen, aus denen abgeleitet werden könnte, dass aus dem Wortlaut des Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG auch mehrere Steuersätze im Sinne einer progressiven Staffelung durch die Länder geregelt werden könnten. Demnach kann keine ausschließliche Länderbefugnis zur Regelung einer progressiven Staffelung des Grunderwerbsteuertarifs festgestellt werden.

Als ausschließliche Länderkompetenz versperrt diese Steuersatzautonomie jede Neuregelung durch den Bund.¹⁴ Somit bedarf es einer Verfassungsänderung, um eine progressive Staffelung der Steuersätze für die Grunderwerbsteuer zu ermöglichen. Fraglich wäre, ob eine Neuregelung, die eine progressive Staffelung durch die einzelnen Länder erlaubt, verfassungskonform wäre, oder ob es einer bundeseinheitlichen Regelung bedarf. Für eine bundeseinheitliche Regelung im Rahmen einer Verfassungsänderung wäre, nach Wegfall von Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG, eine Regelung nach Art. 105 Abs. 2 GG einschlägig. Der Bund hat hier die Gesetzgebungskompetenz, wenn die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen. Der Bund könnte also insoweit zur Gesetzgebung befugt sein, als die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Auf dieser Grundlage beruhen alle bundesgesetzlich gere-

12 Boruttau/Meßbacher-Hönsch, GrEStG, § 3, Rn 4.

13 Scharpf, Fritz W.: Föderalismusreform: Kein Ausweg aus der Politikverflechtungsfalle, 2009, im Internet unter: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/140621/1/858922177.pdf> [04.09.18], S. 148.

14 Maunz/Dürig, Grundgesetz Kommentar, Art. 105 GG, September 2016, Rn. 178.

gelten Landes- und Gemeindesteuern, so die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die Grunderwerbsteuer (vorbehaltlich der Kompetenz der Länder zur Bestimmung des Grunderwerbsteuersatzes).¹⁵

Eine bundeseinheitliche Regelung über die Bemessungsgrundlage und den progressiv gestalteten Steuertarif ließe sich im Besonderen durch die Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im Bundesgebiet begründen.¹⁶ Eine durch die einzelnen Bundesländer ausgestaltete Staffelung des Steuertarifs könnte eine Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen darstellen. Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn die unterschiedlichen rechtlichen Regelungen desselben Lebenssachverhalts (hier: Übergang der rechtlichen und wirtschaftlichen Verfügungsmacht an einem Grundstück) durch die Länder zu erheblichen Störungen der Rechtssicherheit führen und unzumutbare Behinderungen für den länderübergreifenden Rechtsverkehr erzeugen können.¹⁷ Daran knüpft die Wahrung der Wirtschaftseinheit an, die sich typischerweise über die Vereinheitlichung von Rechtslagen herstellen lässt.¹⁸ Durch die Formulierung „Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit“, die durch die Verfassungsänderung von 1994 eingefügt wurde, lässt sich ableiten, dass die beiden Zielvorgaben bereits weithin verwirklicht waren.¹⁹ Folglich hat der Bundesgesetzgeber mit Blick auf die Zielvorgaben eine bewahrende Funktion.²⁰

Resultierend aus den vorhergegangen Abwägungen muss konstatiert werden, dass eine Staffelung der Steuersätze bei der Grunderwerbsteuer bundeseinheitlich geregelt werden sollte.

4. Aufkommen und Effekte

Analysen oder Studien über mögliche Effekte und das veränderte Aufkommen der Grunderwerbsteuer bei gestaffelten Steuersätzen liegen nicht vor. Die Wissenschaftlichen Dienste verfügen nicht über die Möglichkeit eigene Modellberechnungen durchzuführen.

5. Zwischenfazit

Eine ausschließliche Länderkompetenz zur Einführung progressiv gestaffelter Steuersätze konnte nicht festgestellt werden. Vielmehr bedarf es einer abgestimmten Regelung zwischen Bund und Ländern, die je nach Ausgestaltung des Vorschlags zur Einführung progressiv gestaffelter Steuersätze auch eine Verfassungsänderung beinhalten müsste.

15 BeckOK Grundgesetz/Kube, GG Art. 105, Rn. 37.

16 BeckOK Grundgesetz/Kube, GG Art. 105, Rn. 37.

17 Maunz/Dürig/Uhle, GG Art. 72, Rn. 142.

18 Maunz/Dürig/Uhle, GG Art. 72, Rn. 151.

19 Maunz/Dürig/Uhle, GG Art. 72, Rn. 144.

20 Maunz/Dürig/Uhle, GG Art. 72, Rn. 157.

6. Unionsrechtliche Bewertung

Aus unionsrechtlicher Sicht begegnet die Idee einer progressiven Staffelung der Grunderwerbsteuer im Grundsatz keinen Bedenken. Entscheidend wäre jedoch die konkrete Ausgestaltung eines solchen Vorhabens.

Die Zuständigkeit hierfür dürfte bei den Mitgliedstaaten und nicht der EU liegen, und zwar unabhängig davon, ob es sich bei der Grunderwerbsteuer um eine direkte oder indirekte Steuer im Sinne des Unionsrechts handelt.²¹ Im ersten Fall geht der EuGH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass die Zuständigkeit bei den Mitgliedstaaten liegt.²² Wäre hingegen von einer indirekten Steuer auszugehen, wäre mit Blick auf die für solche Steuern einschlägige Rechtsgrundlage in Art. 113 AEUV von einer geteilten (Binnenmarkt-)Zuständigkeit gemäß Art. 4 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. b AEUV auszugehen.²³ Nach Art. 2 Abs. 2 AEUV dürfen bei dieser Zuständigkeitsart die EU als auch die Mitgliedstaaten gesetzgeberisch tätig werden. Die Mitgliedstaaten können ihre Zuständigkeit aber nur wahrnehmen, sofern und soweit die Union ihre Zuständigkeit nicht ausgeübt hat. EU-Regelungen zur Grunderwerbssteuer gibt es im Unionsrecht – soweit ersichtlich – nicht.

Bei der Ausübung ihrer Zuständigkeit in diesem Bereich haben die Mitgliedstaaten allerdings die sich aus dem sonstigen Unionsrecht ergebenden Grenzen zu beachten.²⁴ Diese ergeben sich insbesondere aus den Grundfreiheiten. Im vorliegenden Zusammenhang kommt bei Vorliegen grenzüberschreitender Sachverhalte vor allem die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 AEUV als Schranke mitgliedstaatlichen Handelns in Betracht.²⁵ Diese Grundfreiheit verbietet alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen diesen und Drittstaaten. Zum geschützten Kapitalverkehr zählen insbesondere auch Immobilieninvestitionen.²⁶

Ob die Einführung einer progressiven Staffelung bei der Grunderwerbssteuer als Beschränkung im Sinne des Art. 63 Abs. 1 AEUV angesehen werden könnte, hing maßgeblich von ihrer Ausgestaltung ab. Würde sie im Hinblick auf die hiervon betroffenen Personen bzw. Steuerschuldner unterschiedslos ausgestaltet sein, also nicht zwischen ausländischen Unionsbürgern und Inländern unmittelbar oder mittelbar unterscheiden, dürfte es bereits an einer Beschränkung fehlen.²⁷

21 Vgl. zu dem Begriffspaar der direkten und indirekten Steuern sowie zu dem Verständnis der Begriffe etwa Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 113 AEUV (59. EL Juli 2016), Rn. 22.

22 Vgl. etwa EuGH, Urt. v. 18.12.2007, Rs. C-101/05 (A), Rn. 19, mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung.

23 Obwexer, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje, Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 4 AEUV, Rn. 12.

24 Siehe EuGH, Urt. v. 18.12.2007, Rs. C-101/05 (A), Rn. 19.

25 Siehe zum Merkmal der Grenzüberschreitung bei der Kapitalverkehrsfreiheit, Sedlaczek/Züger, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 63 AEUV, Rn. 26.

26 Vgl. Sedlaczek/Züger, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 63 AEUV, Rn. 19.

27 Vgl. Sedlaczek/Züger, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 65 AEUV, Rn. 24.

Wäre dies aufgrund der Weite des Beschränkungsbegriffs und seiner unklaren Konturen anders zu beurteilen,²⁸ dürfte ein solches Vorhaben am Maßstab des offenen Katalogs zwingender Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt werden können,²⁹ soweit die konkrete Ausgestaltung dem ebenfalls zu beachtenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügt.³⁰ Würde der progressiven Staffelung der Grunderwerbsteuer hingegen eine Ungleichbehandlung von ausländischen Unionsbürgern und Inländern zum Nachteil erstgenannter zugrunde liegen, wäre eine Beschränkung gegeben und eine Rechtfertigung nur am Maßstab der in Art. 65 Abs. 1 AEUV ausdrücklich niedergelegten Gründe (etwa öffentliche Ordnung und Sicherheit) möglich.

28 Siehe hierzu Sedlaczek/Züger, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 65 AEUV, Rn. 19 ff.

29 Vgl. dazu Sedlaczek/Züger, in: Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 65 AEUV, Rn. 25 ff.

30 EuGH, Urt. v. 18.12.2007, Rs. C-101/05 (A), Rn. 56.