

Georg Kofler / Katharina Pabel*)

Keine Verletzung des Diskriminierungsverbots gemäß Art 14 EMRK durch steuerliche Inländerdiskriminierung

NO VIOLATION OF THE PROHIBITION OF DISCRIMINATION UNDER ART 14 ECHR THROUGH REVERSE TAX DISCRIMINATION

In *Galbert Defforey et al*, the European Court of Human Rights (ECtHR) addressed the phenomenon of reverse discrimination for the first time, and notably in the context of taxation. That case concerned reverse discrimination with regard to the alienation of shares received in a merger: French domestic tax law essentially projected the alienation of shares received through an exchange of shares in a merger back to the time of such merger (and denied a partial exemption of capital gains that was introduced later), whereas in the case of a cross-border merger covered by the EU Merger Directive the actual time of alienation was relevant (and a partial exemption would be granted). The ECtHR did not find a violation of the prohibition of discrimination under Art 14 ECHR in connection with the right to property under Art 1(1) of Protocol No 1, essentially referring to the wide discretion enjoyed by the domestic tax legislature. *Georg Kofler* and *Katharina Pabel* critically analyze this decision.

I. Überblick

Verstößt eine Inländerdiskriminierung gegen die Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK)? Mit dieser Frage hatte sich unlängst der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) – erstmals¹⁾ – zu befassen. Konkret stand eine steuerliche Ungleichbehandlung zur Rede: Die *Rs Albertine de Galbert Defforey, Marc Simoncini und Philippe Jaubert*²⁾ betrafen die steuerliche Schlechterbehandlung des Anteilstauschs bei Inlandsumgründungen im Vergleich zu der durch die Fusionsrichtlinie³⁾ unionsrechtlich determinierten Behandlung des Anteilstauschs bei grenzüberschreitenden Umgründungen. Die „schlechtere“ steuerliche Behandlung des rein inländischen Sachverhalts ist typologisch eine sogenannte umgekehrte Diskriminierung („*discriminations à rebours*“, „*Inländerdiskriminierung*“), also ein Fall, in dem der durch Unionsrecht erfasste grenzüberschreitende Fall eine bessere Behandlung genießt als der reine Inlandsfall.⁴⁾ Diese Konsequenz ist eine Folge des Umstands, dass sich Regelungen des materiellen Unionsrechts vielfach nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen und der Anwendungsvorrang die Anwendung innerstaatlicher Regelungen auf rein innerstaatliche Sach-

*) Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler ist Professor für Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Univ.-Prof. Dr. Katharina Pabel ist Professorin für Öffentliches Recht und Internationales Recht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

¹⁾ So ausdrücklich EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey et al* gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23, Z 98.

²⁾ EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey et al* gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23.

³⁾ Art 8 Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. 10. 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABI L 310 vom 25. 11. 2009, S 34, bzw vorgehend Art 8 Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABI L 225 vom 20. 8. 1990, S 1.

⁴⁾ Zur – hier nicht weiter relevanten – Fallgruppenbildung der verschiedenen Typen der umgekehrten Diskriminierung siehe zB *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen – Zulässigkeit und Grenzen der *discrimination à rebours* nach europäischem Gemeinschaftsrecht und nationalem Verfassungsrecht (1995); *Plötscher*, Der Begriff der Diskriminierung im Europäischen Gemeinschaftsrecht (2003) 74 ff; *Croon-Gestefeld*, Umgekehrte Diskriminierungen nach dem Unionsrecht, EuR 2016, 56 (56 ff); *van den Brink*, A typology of reverse discrimination in EU citizenship law, European Law Open 2023, 57 (57 ff).

verhalte unberührt lässt. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann der im Unionsrecht verankerte Grundsatz der Gleichbehandlung auf diese auf das Inland beschränkte Sachverhalte allerdings nicht geltend gemacht werden.⁵⁾ Strittig und in den Mitgliedstaaten nicht einheitlich beantwortet ist jedoch, ob eine solche Inländerdiskriminierung auch den nationalen oder internationalen Gleichheitsverbürgungen entspricht. Nachdem schon der französische Verfassungsrat (Conseil constitutionnel) keine Bedenken gegen die konkrete steuerliche Inländerdiskriminierung hegte,⁶⁾ erblickte nun auch der EGMR in einer einstimmigen Entscheidung aufgrund des weiten Ermessensspielraums des nationalen Gesetzgebers keinen Verstoß gegen das Verbot der Benachteiligung nach Art 14 EMRK iVm dem Schutz des Eigentums nach Art 1 Abs 1 des 1. ZP EMRK. Die Erwägungen des EGMR bieten Anlass zur Reflexion und zum Vergleich mit der Verfassungslage in Österreich.

II. Steuerliche Ausgangslage: Besteuerung des Anteilstauschs bei inländischer versus grenzüberschreitender Umgründung

Die steuerliche Ausgangslage ist vereinfachend und am Beispiel der Sache *Albertine de Galbert Defforey* rasch geschildert: Im Zuge einer 1998 durchgeführten Verschmelzung (Fusion) zweier französischer Gesellschaften erfolgte ein Austausch der bisher von Frau *Defforey* gehaltenen Anteile an der übertragenden Gesellschaft gegen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft. Anders als etwa nach der Identitätsfiktion im österreichischen Recht⁷⁾ wurde dieser Anteilstausch vom französischen Steuerrecht als Realisierungsvorgang gewertet, aber ein automatischer Aufschub der Besteuerung gewährt.⁸⁾ Frau *Defforey* veräußerte sodann im Jahr 2016 einen Teil ihrer Anteile und wurde mit dem Veräußerungsgewinn – einschließlich der dem Besteuerungsaufschub unterliegenden stillen Reserven – der progressiven Besteuerung unterworfen.⁹⁾

Bei dieser Besteuerung blieb ihr aber eine Steuerbegünstigung versagt: Für Veräußerungen ab dem 1. 1. 2013 war im französischen Steuerrecht nämlich ein von der Haltedauer abhängiger Abschlag von der Bemessungsgrundlage (50 %, 65 % bzw 85 %) vorgesehen („*Ermäßigung für die Haltedauer*“).¹⁰⁾ Dieser wurde Frau *Defforey* im Hinblick auf die vom Anteilstausch betroffenen stillen Reserven aber deshalb nicht gewährt, weil der Realisierungsvorgang an den dem Besteuerungsaufschub unterliegenden stillen Reserven bereits durch die Verschmelzung im Jahr 1998 (und damit vor dem 1. 1. 2013) erfolgt war.¹¹⁾ Hinzu kam die – zwar nicht unmittelbar im Fall *Albertine de Galbert Defforey*, aber im Fall *Philippe Jaubert* relevante – Perspektive des französischen Steuerrechts, dass auch im Hinblick auf die nach dem Anteilstausch in den neuen Anteilen entstandenen stillen Reserven der Fristenlauf für die Ermittlung der für die Begünstigung entscheidenden Haltedauer erst mit der Umgründung zu laufen beginnt, die vorhergehende Haltedauer der alten Anteile also – im Unterschied zB zum österreichischen Steuerrecht¹²⁾ – nicht berücksichtigt wird. Diese Rechtsansicht wurde auch von der französischen Finanzverwaltung vertreten,¹³⁾ mehrfach vom Staatsrat (Conseil d'État) be-

⁵⁾ Siehe zuletzt etwa EuGH 1. 8. 2025, *Banca Mediolanum*, C-92/24 bis C-94/24, Rn 46 mwN, auch mit dem Hinweis, dass in einem solchen Fall die nationalen Gerichte zu beurteilen haben, „ob eine nach nationalem Recht verbotene Diskriminierung vorliegt, und gegebenenfalls zu bestimmen, wie sie zu beseitigen ist“.

⁶⁾ Conseil constitutionnel 3. 4. 2020, No 2019-832/833 QPC.

⁷⁾ Siehe zB *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG¹⁴ (2025) § 5 Rz 51 ff.

⁸⁾ Nach Art 160 Teil Iter iVm Art 92 B Teil II Code général des impôts (CGI) in der vor dem 1. 1. 2000 geltenden Fassung.

⁹⁾ Art 150-0 A CGI idF Loi de finances pour 2013 (No 2012-1509 vom 29. 12. 2012).

¹⁰⁾ Art 150-0 D CGI idF Loi de finances pour 2013 (No 2012-1509 vom 29. 12. 2012).

¹¹⁾ Siehe das entsprechende, ausdrückliche Übergangsrecht in Art 10 V Loi de finances pour 2013 (No 2012-1509 vom 29. 12. 2012) bzw Art 17 III Loi de finances pour 2014 (No 2013-1278 vom 29. 12. 2013).

¹²⁾ *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG¹⁴, § 5 Rz 51.

¹³⁾ Siehe zB Pkt 130 Verwaltungskommentare, BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10 (20. 4. 2015).

stätigt¹⁴⁾ und vom Verfassungsrat (Conseil constitutionnel) für verfassungskonform befunden.¹⁵⁾ Dem lag die allgemeinere Überlegung des französischen Steuerrechts zugrunde, dass sich Fragen der Bemessungsgrundlage (und damit einer Ermäßigung) nach der Rechtslage im Zeitpunkt des Anteilstauschs richten sollen,¹⁶⁾ Fragen des Steuersatzes hingegen nach der Rechtslage im Zeitpunkt der Beendigung des Steueraufschubs (also zB der marktmäßigen Gewinnrealisierung durch Veräußerung der Anteile).¹⁷⁾

Die französische Rechtslage erfährt allerdings für gewisse grenzüberschreitende Situationen eine begünstigende Modifikation durch das Unionsrecht: Nach Art 8 Abs 1 Fusionsrichtlinie „darf“ der Anteilstausch unter anderem bei einer Verschmelzung im Fall der Wertfortführung nämlich „für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen“. Allerdings sind die Mitgliedstaaten nach Art 8 Abs 6 Fusionsrichtlinie nicht daran gehindert, „den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile“.¹⁸⁾ Auf Vorlage des Conseil d'État in den hier fraglichen Fällen¹⁹⁾ hat der EuGH diese Regelungen über die Steuerneutralität des Anteilstauschs in der Rs AQ und DN²⁰⁾ im Sinne einer Identitätsfiktion ausgelegt. Es erfolge im Zeitpunkt des Anteilstauschs eine bloße Feststellung der Wertsteigerung, im Übrigen treten aber die durch den Anteilstausch erhaltenen Anteile im Hinblick auf den Steuersatz und die Anwendung einer steuerlichen Ermäßigung zur Berücksichtigung der Haltedauer der Anteile an die Stelle der vor dem Austausch vorhandenen Anteile.²¹⁾ Im Fall der Veräußerung der neuen Anteile muss also dasselbe gelten, was „für die Wertsteigerung gegolten hätte, die bei der Veräußerung der vor dem Austausch vorhandenen Anteile realisiert worden wäre, wenn der Austausch nicht stattgefunden hätte“.²²⁾ Dieses Verständnis des EuGH wurde nachfolgend vom Conseil d'État für Vorgänge im Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie für die Anwendung des französischen innerstaatlichen Rechts übernommen, sodass für Veräußerungen nach einem Anteilstausch bei einer grenzüberschreitenden Umgründung entsprechend die Ermäßigung für die Haltedauer gewährt würde.²³⁾

Die steuerliche Ungleichbehandlung lag damit auf der Hand: Die nach dem 1. 1. 2013 erfolgte Veräußerung der bei einem davor stattgefundenen Anteilstausch erhaltenen neuen Anteile war im Fall einer von der Fusionsrichtlinie erfassten grenzüberschreitenden Umgründung der Steuerermäßigung für die Haltedauer zugänglich, jene bei einer rei-

¹⁴⁾ Siehe zB Conseil d'État 12. 11. 2015, N° 390265; 19. 7. 2016, N° 394596; 19. 12. 2019, N° 423118; 19. 12. 2019, N° 423044; ebenso Conseil constitutionnel 22. 4. 2016, No 2016-538 QPC.

¹⁵⁾ Conseil constitutionnel 3. 4. 2020, No 2019-832/833 QPC (auf Vorlage des Conseil d'État 19. 12. 2019, N° 423118, und 19. 12. 2019, N° 423044); nachfolgend zB auch Conseil d'État 1. 7. 2020, N° 423118, und Conseil d'État 1. 7. 2020, N° 423044.

¹⁶⁾ Conseil d'État 16. 5. 1990, N° 88782 und N° 95932.

¹⁷⁾ Conseil d'État 10. 4. 2002, N° 226886.

¹⁸⁾ Siehe zu diesen Regelungen zB EuGH 22. 3. 2018, Jacob und Lassus, C-327/16 und C-421/16, Rn 44 ff; 18. 9. 2019, AQ und DN, C-662/18 und C-672/18, Rn 33 ff; dazu auch Kofler/Six in Kofler, UmgrStG¹⁴, § 5 Rz 10.

¹⁹⁾ Siehe die Vorlagebeschlüsse des Conseil d'État 12. 10. 2018, N° 423118 (in Rs AQ, C-662/18), und Conseil d'État 12. 10. 2018, N° 423044 (in Rs DN, C-672/18).

²⁰⁾ EuGH 18. 9. 2019, AQ und DN, C-662/18 und C-672/18.

²¹⁾ EuGH 18. 9. 2019, AQ und DN, C-662/18 und C-672/18, Rn 42 ff.

²²⁾ EuGH 18. 9. 2019, AQ und DN, C-662/18 und C-672/18, Rn 45.

²³⁾ Siehe zB Conseil d'État 19. 12. 2019, N° 423118: „Il résulte de ce qui précède que les plus-values en report en application de l'article 150-0 B ter et afférentes à des opérations entrant dans le champ matériel et territorial de la directive 'fusions' du 19 octobre 2009 bénéficient, en cas d'imposition au barème progressif de l'impôt sur le revenu, de l'application de l'abattement pour durée de détention prévu au 1 de l'article 150-0 D du code général des impôts, dans les conditions énoncées au point 9, alors que celles afférentes à des opérations n'entrant pas dans ce même champ, notamment celles qui ne mettent en cause que des personnes établies en France, ne bénéficient pas de cet abattement si elles ont été réalisées avant le 1er janvier 2013 et n'en bénéficient qu'à concurrence de la durée de détention des titres remis à l'échange si elles ont été réalisées postérieurement.“ Ebenso Conseil d'État 19. 12. 2019, N° 423044.

nen Inlandsumgründung hingegen nicht. Der französische Conseil d'État hat freilich die Auslegung der Fusionsrichtlinie durch den EuGH in der Rs *AQ und DN* nicht auf Inlandssachverhalte erstreckt,²⁴⁾ hegte aber auf Basis der unionsrechtlichen Behandlung Zweifel an der Verfassungskonformität²⁵⁾ dieser Inländerdiskriminierung²⁶⁾ und hat insofern das Unionsrecht zum Anlass genommen, die Frage nach der verfassungswidrigen Inländerdiskriminierung dem Conseil constitutionnel vorzulegen.²⁷⁾ Der angerufene Conseil constitutionnel teilte die verfassungsrechtlichen Bedenken aber deshalb nicht,²⁸⁾ weil grenzüberschreitende und rein inländische Transaktionen im Lichte der jeweiligen Regelungsziele relevant unterschiedlich seien:²⁹⁾ Dem französischen innerstaatlichen Steuerrecht gehe es um eine gewisse steuerliche Neutralität von Anteilstauschvorgängen, wodurch verhindert werde, dass der Steuerzahler gezwungen wird, seine Wertpapiere zu veräußern, um die Steuer zu zahlen; dem Unionsrecht gehe es demgegenüber um die Stärkung der Steuernutralität des europäischen Wertpapierhandels.³⁰⁾ Den Steuerpflichtigen blieb in diesen Fällen daher nur mehr der Gang zum EGMR, bei dem sie – letztlich erfolglos – einen Verstoß gegen das Verbot der Benachteiligung nach Art 14 EMRK iVm dem Schutz des Eigentums nach Art 1 Abs 1 des 1. ZP EMRK geltend machten.

²⁴⁾ In Rs *AQ und DN* ging es – wie oben geschildert – um rein innerstaatliche Fälle, und die Steuerpflichtigen hatten nicht den Verstoß gegen Unionsrecht geltend gemacht, sondern dass sich aus der Ungleichbehandlung von Inlands- und grenzüberschreitenden Sachverhalten „eine umgekehrte Diskriminierung zum Nachteil von Situationen wie der ihren [ergebe], die rein innerstaatlich seien, was gegen die Verfassungsgrundsätze der Gleichheit vor dem Gesetz und der Gleichheit hinsichtlich der öffentlichen Abgaben verstoße“ (EuGH 18. 9. 2019, *AQ und DN*, C-662/18 und C-672/18, Rn 22). Der Conseil d'État wollte wiederum mit der Vorlage in *AQ und DN* zur Auslegung der Fusionsrichtlinie offenkundig in Erfahrung bringen, ob eine solche Diskriminierung tatsächlich vorliegt (und ging wohl nicht davon aus, dass die unionsrechtliche Auslegung als solche unmittelbar auf Inlandssachverhalte anzuwenden wäre). Es ist daher schwer nachzuvollziehen, dass vor dem EuGH „[a]lle Parteien, die schriftliche Erklärungen abgegeben haben, der Sache nach darauf hin[weisen], dass die betreffenden nationalen Rechtsvorschriften auf Situationen, die nicht dem Unionsrecht unterliegen, Lösungen anwendeten, die den vom Unionsrecht vorgesehenen entsprächen“ (EuGH 18. 9. 2019, *AQ und DN*, C-662/18 und C-672/18, Rn 22). Entsprechend seiner *Dzodzi*-Rechtsprechung (EuGH 18. 10. 1990, *Dzodzi*, C-297/88 und C-197/89) erklärte sich der EuGH aber für zuständig, die Vorlagefragen zu beantworten, hielten sich doch „die in den Ausgangsverfahren anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften, die zur Umsetzung der [Fusionsrichtlinie] erlassen wurden, was die Lösungen für Situationen wie die in diesen Verfahren in Rede stehenden angeht, an die von diesen Richtlinien vorgesehenen“ (EuGH 18. 9. 2019, *AQ und DN*, C-662/18 und C-672/18, Rn 31). Dies entsprach wohl nicht der französischen Sichtweise. Der vorlegende Conseil d'État übertrug dementsprechend die vom EuGH in *AQ und DN* gegebene Auslegung der Fusionsrichtlinie in seinen Folgeentscheidungen nicht auf rein nationale Sachverhalte, sondern zog sie lediglich zur Begründung einer möglichen Inländerdiskriminierung heran. Nur am Rande sei angemerkt, dass der Conseil d'État einen möglichen Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art 20 GRC schon deshalb an der Wurzel verneint hat, weil die GRC nur im Fall der Durchführung des Unionsrechts anwendbar sei (Art 51 Abs 1 GRC), nicht aber bei Situationen, die ausschließlich nationalem Recht unterliegen (Conseil d'État 1. 7. 2020, N° 423044, 9: „et non aux situations seulement régies par le droit interne“). Dies ist deshalb bemerkenswert, weil in der Literatur die Anwendbarkeit der GRC im Fall der Auslegungszuständigkeit des EuGH nach der *Dzodzi*-Rechtsprechung durchaus erwogen wird (siehe zB *Rust*, Grundrechtsschutz aus unionsrechtlicher Perspektive, in *Krumm*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht, DStJG 48 [2025] 145 [146]).

²⁵⁾ Konkret der Übereinstimmung mit dem Gleichheitssatz des Art 6 Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, wonach das Recht „für alle gleich sein [soll], mag es beschützen, mag es bestrafen“ („[La loi] doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse“).

²⁶⁾ Siehe die Vorlagen an den Verfassungsrat durch Conseil d'État 19. 12. 2019, N° 423118, und Conseil d'État 19. 12. 2019, N° 423044.

²⁷⁾ Siehe Conseil d'État 19. 12. 2019, N° 423118, und Conseil d'État 19. 12. 2019, N° 423044.

²⁸⁾ Conseil constitutionnel 3. 4. 2020, No 2019-832/833 QPC. Siehe auch die das Verfahren abschließenden Folgeentscheidungen Conseil d'État 1. 7. 2020, N° 423118, und Conseil d'État 1. 7. 2020, N° 423044.

²⁹⁾ Conseil constitutionnel 3. 4. 2020, No 2019-832/833 QPC, Rn 14 („la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est fondée sur une différence de situation et en rapport direct avec l'objet de la loi“).

³⁰⁾ Conseil constitutionnel 3. 4. 2020, No 2019-832/833 QPC, Rn 13 („Toutefois, les régimes juridiques de report d'imposition applicables aux plus-values d'échange de titres visent à garantir une certaine neutralité fiscale à ces opérations en évitant que le contribuable soit contraint de céder ses titres pour acquitter l'impôt. [...] Le respect du droit de l'Union européenne impose de renforcer la neutralité fiscale des opérations européennes d'échange de titres.“).

III. Entscheidung des EGMR: Keine Verletzung des Diskriminierungsverbots durch Inländerdiskriminierung

Mit Urteil vom 22. 5. 2025 entschied der EGMR, dass die steuerliche Schlechterbehandlung des Anteilsaustauschs bei Inlandsumgründungen im Vergleich zu der unionsrechtlich determinierten steuerlichen Behandlung des Anteilsaustauschs bei grenzüberschreitenden Umgründungen, die sich aus dem französischen Recht ergibt, keine Verletzung des Diskriminierungsverbots nach Art 14 EMRK darstellt.³¹⁾ Art 14 EMRK verbürgt ein akzessorisches Diskriminierungsverbot, das die in der Konvention enthaltenen Menschenrechte jeweils um ein Verbot der Diskriminierung ergänzt.³²⁾ Im vorliegenden Fall der angefochtenen steuerrechtlichen Behandlung rein inländischer Umgründungen war unzweifelhaft das in Art 1 des 1. ZP EMRK gewährleistete Eigentumsrecht betroffen.³³⁾ Die Prüfung des Diskriminierungsverbots nimmt der EGMR auch im Übrigen nach der üblichen Struktur vor: Er stellt fest, ob eine Ungleichbehandlung von Personen in vergleichbaren Situationen stattgefunden hat und ob diese Ungleichbehandlung aufgrund eines der in Art 14 EMRK genannten diskriminierenden Merkmale erfolgte. Das Diskriminierungsverbot ist nur dann verletzt, wenn eine solche Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt ist, das heißt, wenn sie kein legitimes Ziel verfolgt oder unverhältnismäßig ist.³⁴⁾

Hinsichtlich der im vorliegenden Fall betroffenen Diskriminierungsmerkmale stellt der EGMR fest, dass es weder um eine Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit noch um eine Diskriminierung aus Gründen des Wohnsitzes ginge. Die in Art 14 EMRK explizit genannten Diskriminierungsmerkmale sind jedoch nicht abschließend aufgezählt, vielmehr darf auch kein „sonstiger Status“ („other status“, „autre situation“) Kriterium für eine Benachteiligung sein. Dieses Kriterium wird vom Gerichtshof weit verstanden und erfasst nicht nur persönliche Eigenschaften, sondern jegliches feststellbare Merkmal („*characteristique identifiable*“), wie schon durch die frühere Judikatur geklärt wurde.³⁵⁾ Im Fall *Galbert Defforey* erkennt der Gerichtshof in dem Merkmal der rein innerstaatlichen Umgründung, die nicht in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie fällt, als „sonstigen Status“ und damit als das diskriminierende Merkmal an. Damit wird die Konstellation der Inländerdiskriminierung als Diskriminierungsfall des Art 14 EMRK verstanden.

Im zweiten Schritt prüft der EGMR das Vorliegen einer Ungleichbehandlung. Insofern vergleicht er die steuerliche Behandlung von rein innerstaatlichen Umgründungen und solchen mit grenzüberschreitendem Bezug, die in den Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie der EU fallen, und vollzieht die einschlägigen Entscheidungen des Conseil d'État nach. Vor diesem Hintergrund kommt er zur Feststellung einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung der Beschwerdeführer. Wie zumeist handelt der EGMR die Frage, ob der beklagte Staat ein legitimes Ziel verfolgt, knapp ab. Die steuerliche Ungleichbehandlung bezwecke – wie auch die innerstaatlichen Gerichte festgestellt hätten –, die Konformität mit den Anforderungen des Unionsrecht sicherzustellen. Der Gerichtshof betont wie schon in seiner Vorjudikatur, dass dieses Ziel ein legitimes Interesse von erheblichem Gewicht sei.³⁶⁾ Damit sind die gegeneinander abzuwägenden Ele-

³¹⁾ EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey et al* gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23.

³²⁾ Siehe dazu *Grabenwarter/Pabel*, Europäische Menschenrechtskonvention⁷ (2021) § 26 Rz 4.

³³⁾ EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey et al* gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23, Z 61 f.

³⁴⁾ Zum „Prüfprogramm“ siehe EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey et al* gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23, Z 80 ff mwN der Judikatur.

³⁵⁾ EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey et al* gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23, Z 86 mwN der Judikatur.

³⁶⁾ EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey et al* gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23, Z 94 mwN der Judikatur.

mente der folgenden Verhältnismäßigkeitsprüfung gesetzt. Das Ziel der Einhaltung der Unionsrechtsordnung, konkret die Erfüllung der Verpflichtungen aus der Fusionsrichtlinie, ist gegen die Belastung durch die steuerliche Schlechterstellung von rein innerstaatlichen Sachverhalten abzuwägen.³⁷⁾ Für den Ausgang dieses Abwägungsvorgangs ist dabei erheblich, wie groß der Gestaltungsspielraum ist, den der EGMR jeweils den Mitgliedstaaten zuerkennt. Je kleiner dieser ausfällt, desto intensiver erfolgt die Nachprüfung der Abwägung durch den EGMR. Ist der Gestaltungsspielraum hingegen ein weiter, erfolgt lediglich eine in der Kontrolldichte zurückgenommene Prüfung der angefochtenen staatlichen Maßnahme durch den EGMR. Im Anschluss an seine bisherige Rechtsprechung nimmt der Gerichtshof in der vorliegenden Situation einen besonders weiten Spielraum des Staates an, da es sich bei der Festlegung der Besteuerung von Umgründungen um eine allgemeine wirtschaftspolitische Entscheidung handle. Eine solche werde nur dann vom EGMR als unverhältnismäßig qualifiziert, wenn sie „*offenkundig ohne vernünftige Grundlage*“ („*manifestly without reasonable foundation*“, „*manifestement dépourvu de base raisonnable*“) erfolgt sei.³⁸⁾ Für die Annahme eines großen Gestaltungsspielraums führt der EGMR im vorliegenden Fall zudem an, dass keine Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit vorliege und dass die Besteuerung aufgrund eines von den Beschwerdeführern freiwillig gesetzten Verhaltens erfolge. Die eigentliche Prüfung der Verhältnismäßigkeit kommt – nach dieser Einleitung nicht unerwartet – zum Ergebnis, dass keine Verletzung des Diskriminierungsverbots festzustellen ist (einstimmig). Dafür ist maßgeblich, dass das französische Steuerrecht sehr wohl auch für rein innerstaatliche Umgründungen Steuerbegünstigungen vorsieht, wie sie die Fusionsrichtlinie für grenzüberschreitende Umgründungen unionsrechtlich vorgibt. Die Beschwerdeführer konnten jedoch aufgrund des Zeitpunkts, zu dem sie ihre Veräußerungsgewinne erzielt hatten (vor dem 1. 1. 2013), von dieser Begünstigung noch nicht profitieren. Diesen Effekt wertet der EGMR als eine unvermeidliche Folge der Einführung neuer Vorschriften, die keine unverhältnismäßige Ungleichbehandlung darstelle.³⁹⁾

IV. Würdigung und Folgerungen

Die Situation der Inländerdiskriminierung ist eine Folge des Umstands, dass sich Regelungen des materiellen Unionsrechts vielfach nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte beziehen und der Anwendungsvorrang des Unionsrechts die Anwendung innerstaatlicher Regelungen auf rein innerstaatliche Sachverhalte unberührt lässt. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann der im Unionsrecht verankerte Grundsatz der Gleichbehandlung auf rein auf das Inland beschränkte Sachverhalte allerdings nicht geltend gemacht werden.⁴⁰⁾ Unter gleichheitsrechtlichen und diskriminierungsrechtlichen Gesichtspunkten des Unionsrechts, wie insbesondere Art 18 AEUV und die Grundfreiheiten des Binnenmarktes, ist die Inländerdiskriminierung also grundsätzlich nicht zu beanstanden. Auch die Bestimmungen der Grundrechtecharta, allen voran der Gleichheitssatz in Art 20 GRC, sind auf die Konstellation der Inländerdiskriminierung in der Regel nicht anzuwenden, da sie außerhalb des Anwendungsbereichs der Charta (Art 51 Abs 1 GRC) liegen.⁴¹⁾ Die Inländerdiskriminierung erweist sich damit als eine Frage der Bewertung nach innerstaatlichem Recht.⁴²⁾

³⁷⁾ Siehe die Überschrift vor Z 97 in EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey* et al gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23.

³⁸⁾ EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey* et al gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23, Z 95 f.

³⁹⁾ EGMR 22. 5. 2025, *Albertine de Galbert Defforey* et al gg Frankreich, Bsw 45443/21, 45483/21 und 8701/23, Z 99 f.

⁴⁰⁾ Siehe schon oben FN 4.

⁴¹⁾ Vgl schon oben FN 24.

⁴²⁾ Dazu *Öhlinger/Eberhard/Potacs*, EU-Recht und staatliches Recht⁸ (2022) 109.

In den Mitgliedstaaten wird die Konstellation der Inländerdiskriminierung unterschiedlich beurteilt. Der österreichische VfGH beurteilt diese Konstellation und die daraus resultierende Schlechterstellung von Staatsbürgern gegenüber sonstigen Unionsbürgern als Ungleichbehandlung, die am Gleichheitssatz zu messen ist.⁴³⁾ Sie bedarf somit einer objektiven Rechtfertigung und darf Staatsbürger nicht unverhältnismäßig belasten. Zudem können je nach Regelungsinhalt insbesondere bei unionsrechtlichen Regelungen des Binnenmarktes das Grundrecht der Erwerbsfreiheit oder die Eigentumsgarantie der Inländer in der Konstellation der Inländerdiskriminierung belastet sein.⁴⁴⁾ Auch insofern bedarf die Grundrechtsbeschränkung einer Rechtfertigung, die allerdings in aller Regel nicht vorliegen wird, da ja die gleiche Verhaltensweise bei grenzüberschreitenden Sachverhalten hingenommen wird.⁴⁵⁾ Bei Konstellationen der Inländerdiskriminierung im Aufenthaltsrecht hielt es der VfGH für zulässig, dass der Gesetzgeber das Aufenthaltsrecht des Drittstaatsangehörigen eines Österreichers, der nicht von seinem Freizügigkeitsrecht Gebrauch gemacht hat, strengeren Regeln unterwirft als das Aufenthaltsrecht des Drittstaatsangehörigen eines nicht-österreichischen Unionsbürgers. Er nahm einen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers an, Sachverhalte ohne Bezug zum Unionsrecht anders zu regeln als solche mit einem solchen Bezug, und erachtete die daraus resultierende Ungleichbehandlung als gerechtfertigt.⁴⁶⁾ Vor dem Hintergrund seiner bisherigen verfassungsrechtlichen Bewertung von Fällen der Inländerdiskriminierung kann man davon ausgehen, dass der VfGH die steuerliche Schlechterstellung von rein innerstaatlichen Umgründungen gegenüber grenzüberschreitenden Umgründungen, die der Fusionsrichtlinie unterfallen, als Verletzung des Gleichheitssatzes qualifiziert hätte.

Der EGMR stellt ausdrücklich fest, dass der vorliegende Fall der erste ist, in dem er über eine konventionsrechtliche Bewertung der Inländerdiskriminierung zu entscheiden hatte (Z 98). Aus dem Urteil und seiner Begründung, die für den Fall *Galbert Defforey* und andere keine Verletzung der Konvention annehmen, lässt sich keine allgemeine Aussage darüber treffen, ob die Inländerdiskriminierung mit den Gewährleistungen der EMRK, insbesondere mit dem Diskriminierungsverbot des Art 14 EMRK, vereinbar ist. Lässt man den konkreten Fall außer Betracht, lassen sich jedoch einige allgemeinere Aspekte zur Beurteilung von Konstellationen der Inländerdiskriminierung aus dem Urteil in der Sache *Galbert Defforey* ableiten. Zum einen kann festgehalten werden, dass die Konstellation der Inländerdiskriminierung zu einer Ungleichbehandlung nach einem der in Art 14 EMRK verpönten Merkmale führen kann; eine Grundrechtsverletzung kommt also durchaus in Betracht. Wenn es um die Anwendung unionsrechtlicher Regelungen in Zusammenhang mit dem Binnenmarkt geht, wird häufig – wie auch im vorliegenden Fall – die Eigentumsgarantie des Art 1 des 1. ZP EMRK betroffen sein, sodass die aufgrund der Akzessorietät des Art 14 EMRK notwendige Verbindung zu einem Konventionsrecht in diesen Fällen gegeben ist. Das Urteil im Fall *Galbert Defforey* zeigt darüber hinaus, dass der EGMR das Vorliegen eines rein innerstaatlichen Sachverhalts, der zur Schlechterstellung gegenüber einem grenzüberschreitenden Sachverhalt und damit zur Konsequenz der Inländerdiskriminierung führt, als einen „sonstigen Status“ und damit als Diskriminierungsmerkmal qualifiziert. Das wird auch auf andere Fälle der Inländerdiskriminierung übertragbar sein. Damit liegt – wenn ein anderes Konventionsrecht betroffen ist – im Fall der Inländerdiskriminierung nach der Judikatur des EGMR wohl regelmäßig ein rechtfertigungsbedürftiger Eingriff in Art 14 EMRK vor. Das entspricht der Judikatur des österreichischen VfGH, der von einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung ausgeht.⁴⁷⁾

⁴³⁾ VfSlg 14.963/1997; 15.683/1999; 17.422/2004 ua.

⁴⁴⁾ Beispiele bei *Öhlinger/Eberhard/Potacs*, EU-Recht und staatliches Recht⁸, 109 f.

⁴⁵⁾ Vgl zB VfSlg 14.963/1997.

⁴⁶⁾ VfSlg 18.968/2009; anders noch VfSlg 14.863/1997 (unter Verweis auf Art 14 iVm Art 8 EMRK).

⁴⁷⁾ Art 1 des 12. ZP EMRK gewährleistet ein allgemeines Diskriminierungsverbot, das allerdings bislang nicht einmal die Hälfte der Mitglieder des Europarats ratifiziert hat. Frankreich ist dem Protokoll nicht

Dass der EGMR die Zielsetzung des beklagten Staates, die Unionsrechtskonformität herzustellen, als legitimes Ziel anerkennt, liegt auf der Linie seiner Rechtsprechung.⁴⁸⁾ Es überzeugt jedoch dogmatisch nicht vollends. Zum einen gebietet das Unionsrecht seine Befolgung zwar für grenzüberschreitende Sachverhalte, es gebietet aber nicht, dass rein innerstaatliche Sachverhalte nicht ebenso behandelt werden. Die Schlechterstellung der rein innerstaatlichen Sachverhalte folgt also gerade nicht den Anforderungen des Anwendungsvorrangs, sondern dessen Grenzen. Das wird deutlich, wenn man die Entscheidungen des VfGH zur Vereinbarkeit von Konstellationen der Inländerdiskriminierung mit dem (innerstaatlichen) Gleichheitssatz vergleicht. Wie der VfGH ausgeführt hat, begründet der Umstand, dass mit einer gesetzlichen Regelung eine EU-Richtlinie umgesetzt werden soll, für sich allein keinesfalls einen ausreichenden Rechtfertigungsgrund für eine durch die Art der Umsetzung bewirkte Differenzierung.⁴⁹⁾ Zum anderen zeigt sich, dass in der Verhältnismäßigkeitsprüfung die Sicherung der Unionsrechtskonformität nicht als gegenläufiges Interesse gegenüber der Grundrechtsgewährleistung verstanden werden kann. Der Verhältnismäßigkeitsprüfung als Überprüfung eines Abwägungsvorgangs fehlt gewissermaßen das Gegengewicht. Die Unionsrechtskonformität ist ein Ziel, das erreicht werden kann oder nicht. Sie ist einer Abwägung nicht zugänglich. Die vom EGMR vorgenommene Prüfung der Proportionalität muss sich logischerweise darauf beschränken, zu gewichten, wie schwerwiegend die Diskriminierung zu bewerten ist – eine Verhältnismäßigkeitsprüfung im eigentlichen Sinn ist das allerdings nicht.

Damit lässt das vorliegende Urteil den Schluss zu, dass steuerliche Inländerdiskriminierungen zwar am Maßstab des Diskriminierungsverbots gemessen werden, der EGMR jedoch in aller Regel nicht zum Ergebnis einer Grundrechtsverletzung kommen wird. Gerade im Steuerrecht, wo der EGMR einen besonders weiten Gestaltungsspielraum des nationalen Gesetzgebers annimmt, wird die Benachteiligung des Inländers kaum zu einer exzessiven Belastung führen, die dann – ausnahmsweise – doch zum Verdikt der Unverhältnismäßigkeit führen könnte. Inländerdiskriminierungen sind folglich weder ein Fall für den EuGH noch ein (erfolgsversprechender) Fall für den EGMR.

beigetreten. Auch unter Geltung des 12. ZP EMRK würde aber wohl die Inländerdiskriminierung nicht anders bewertet werden. Der entscheidende Unterschied zum bestehenden Diskriminierungsverbot des Art 14 EMRK ist der Wegfall der Akzessorietät, der jedoch in der Konstellation der Inländerdiskriminierung in der Regel keine Hürde darstellen wird.

⁴⁸⁾ EGMR 30. 6. 2005 (GK), *Bosphorus Hava Yolları Turizm* gg Irland, Bsw 45036/98, Z 150; 7. 6. 2018, *O'Sullivan McCarthy Mussel Development Ltd* gg Irland, Bsw 44460/16, Z 109.

⁴⁹⁾ VfSlg 15.683/1999.

Rat gibt grünes Licht für den Jahreshaushaltsplan der EU für 2026

Der Rat hat am 24. 11. 2025 den EU-Haushaltsplan für 2026 förmlich angenommen. Dieser Haushaltsplan ist das Ergebnis der Verhandlungen mit dem Europäischen Parlament, die am 15. 11. 2025 zu einer Einigung geführt haben.

Die Mittel für Verpflichtungen belaufen sich auf insgesamt 192,8 Mrd Euro, die Mittel für Zahlungen auf insgesamt 190,1 Mrd Euro.

Bis zur Ausgabenobergrenze des derzeitigen Mehrjährigen Finanzrahmens bleiben für dieses Jahr noch 715,7 Mio Euro als Toleranzspanne verfügbar, was es der EU ermöglicht, auf unvorhersehbare Erfordernisse zu reagieren.

Link zur Pressemitteilung des Rates: <https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2025/11/24/council-gives-green-light-to-the-eu-s-annual-budget-for-2026/>.