

Gesamtfazit

Die umfassende und ganzheitliche Aufarbeitung des Normverhältnisses zwischen dem Normregime der Grundfreiheiten und dem ebenso primärrechtlich verankerten Beihilfeverbot macht eine tiefgehende Auseinandersetzung mit den tragenden Prinzipien des Europäischen Steuerrechts kombiniert mit einer von Logik dominierten Systematisierung der Normkomplexe unter Zuhilfenahme der juristischen Methodenlehre erforderlich. Ausgehend von der derzeit kaum sachlich begrenzten Anwendung des Beihilfeverbots auf die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen durch die Kommission nimmt die Arbeit die wenigen vom EuGH in seiner „Schnittstellenjuridikatur“ geformten Puzzlestücke auf und ergänzt beziehungsweise überarbeitet das skizzenhafte Bild vom Verhältnis der beiden Primärrechtsregime grundlegend. Dabei kristallisiert sich der Konflikt – nach der entsprechenden Weichenstellung hinsichtlich der Rechtsnatur des Beihilfeverbots in seiner Anwendung auf steuerliche Beihilfen – im Kern als eine Normkonkurrenz zwischen zwei Gleichheitssätzen heraus, die unterhalb des gemeinsamen teleologischen Dachs – der Binnenmarktintegration – arbeitsteilig zusammenwirken. Insofern zielt die Abhandlung nicht nur auf die europäische Steuerrechtswissenschaft, sondern liefert insbesondere mit Blick auf die in ihrer Methodik übertragbaren Darstellungen der überlappenden Anwendungsbereiche und der Auflösung der Normkonkurrenz ebenso einen Beitrag zur juristischen Grundlagenforschung im Bereich der Gleichheitssätze.

Wer die Hoffnung hegte, es könne eine simple Antwort auf die Auflösung der Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht zu finden oder gar ein Verhältnis, ohne jedwede Überschneidung zu definieren sein, wird von dieser Abhandlung vermutlich enttäuscht bleiben. Doch sind die Normregime hinsichtlich ihres Telos zu eng miteinander verwoben, ihre eigene Komplexität mit dem zunehmenden Integrationsgrad des Binnenmarktes gestiegen und das mitgliedstaatliche Steuerrecht als ihr „Spiel-feld“ in all seinen Wirkungen zu mannigfaltig und vielschichtig, als dass eine einfache Antwort auf die Frage nach der Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht nicht zu unterkomplexen Ergebnissen führen würde. Und so kann demjenigen, der danach fragt, ob gegen eine sardische Luxussteuer, eine irische Fluggaststeuer oder eine italienische Zuckerabgabe nun die Grundfreiheiten oder das Beihilferecht ins Feld zu

führen sind, selbstbewusst das juristische Bonmot entgegengeworfen werden: „Es kommt darauf an.“

Die Abhandlung zeigt, dass sich die in der derzeitigen Rechtspraxis bestehende Problematik der überlappenden Anwendungsbereiche der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots aus einem Wechselspiel der Blickwinkel auf Diskriminierungs- und Begünstigungswirkung einer abstrakt-generellen mitgliedstaatlichen Steuernorm und einer gewissen Oberflächlichkeit bei der Durchführung der jeweiligen Gleichheitsprüfung speist. In sämtlichen Fällen einer etwaigen gemeinsamen Anwendbarkeit der Grundfreiheiten und des Beihilferechts sollte daher eine sorgfältige Untersuchung dahingehend vorgenommen werden, ob sich die Primärrechtsnormen auf dieselbe oder verschiedene steuerliche Differenzierungen im tatsächlichen Sinne und innerhalb einer Differenzierung auf dieselben oder unterschiedliche Ungleichbehandlungen im rechtlichen Sinn – das heißt im Sinne der jeweiligen Primärrechtsnorm – beziehen. Eine problematische Normkonkurrenz liegt dabei nur vor, sofern die primärrechtlichen Verbote auf dieselbe tatsächliche Differenzierung Anwendung finden. Ausschließlich dort, wo nun das Beihilferecht – dank seines derzeit vom EuGH kaum konturierten und viel zu weiten Anwendungsbereichs – auch die exakt selbe, stoffgleiche Ungleichbehandlung aufgrund der Staatsangehörigkeit in den Blick nimmt wie die Grundfreiheiten und damit faktisch deren Wesenskern absorbiert, tritt seine Anwendung hinter die Freiheiten zurück. In allen übrigen Fällen spricht die in Frage stehende mitgliedstaatliche Steuernorm bei vollständiger Erfüllung beider Verbotstatbestände die Normregime in der Unterschiedlichkeit ihrer Schutzbereiche an, weshalb beide sachgerechterweise nebeneinander anzuwenden sind. Insoweit gilt im Rahmen der Rechtfertigbarkeit des Eingriffs wegen des strengeren Neutralitätsgebots, das die Grundfreiheiten den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihrer Steuerrechtsordnungen auferlegen, ein Vorrang der Grundfreiheiten. Mit Blick auf die anwendbare Rechtsfolge hingegen ist es aufgrund des unionsrechtlichen Subsidiaritätsprinzips grundsätzlich in das Ermessen des maßnahmeerlassenden Mitgliedstaates zu stellen, ob der unionrechtswidrige Zustand durch eine Rückforderung oder eine Ausweitung des steuerlichen Vorteils ausgemerzt wird – solange über beide Wege eine vollständige Ausmerzungen erfolgen kann. Hinsichtlich des besonders prekären Kompetenzkonflikts zwischen Kommission und nationalen Gerichten, welcher der materiellen Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht folgt, ist der „Trennbarkeitsformel“ des EuGH, die eine grundsätzliche formelle Abschirmwirkung hinsichtlich von der Kommission zu prüfender

Beihilfemaßnahmen gegen eine grundfreiheitliche Überprüfung derselben Maßnahme durch nationale Gerichte formuliert, eine klare Absage zu erteilen. Vielmehr bleibt die Kompetenz und Verpflichtung der nationalen Gerichte zur unmittelbaren Anwendung der Grundfreiheiten auch mit Blick auf genehmigte oder nicht notifizierte Beihilfemaßnahmen bestehen, welche bei angenommenem Grundfreiheitenverstoß jedoch dem EuGH vorgelegt werden müssen.

Vor allem für die europäische Steuerrechtswissenschaft ist die Definition des Normverhältnisses von Grundfreiheiten und Beihilferecht nach dem derzeit von EuGH und Kommission weit gesteckten Anwendungsbereich beider Normregime von Interesse. Interessanter jedoch für die Rechtspraxis, die Steuergesetzgeber der Mitgliedstaaten und eine große Zahl von Steuerpflichtigen sind jedoch die en passant gewonnenen Erkenntnisse über die Stellschrauben, die zu einer sachgerechten Begrenzung des beihilferechtlichen Anwendungsbereichs nutzbar gemacht werden könnten.

Klar und eindeutig bringt die Aufarbeitung des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht die neuralgischen Punkte des Art. 107 Abs. 1 AEUV in seiner derzeitigen Anwendung auf Vorschriften der mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen zu Tage, die aufgrund ihres abstrakt-generellen Wesens für das Selektivitätsmerkmal des Beihilfetatbestands naturgemäß nur schwer zu fassen sind. Die von der Kommission und dem EuGH mit dem Beihilfeverbot unternommene Nebelfahrt durch die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen führt zu einer weitreichenden und nicht hinnehmbaren Einschränkung der primärrechtlich verankerten und schutzwürdigen Steuersouveränität der Mitgliedstaaten. Dabei krankt die Anwendung des Beihilfetatbestands auf die Spezifik steuerlicher Normen vor allem an der unklaren Konzeption einer Selektivitätsprüfung, die zu kaum mehr taugt als zur Rationalisierung eines intuitiv gefassten Urteils über eine aus Unionssicht unerwünschte steuerliche Differenzierung. Was eklatant fehlt, ist die in der tatbestandlichen Prüfung des Art. 107 Abs. 1 AEUV abgebildete Antwort auf die Frage, was genau mit dem Beihilfeverbot im fiskalischen Bereich geschützt werden soll.

Dem weiteren Anspruch, einen Denkanstoß zur insofern dringend notwendigen sachlichen Begrenzung des Beihilfetatbestands in seiner Anwendung auf abstrakt-generelle steuerrechtliche Maßnahmen zu liefern, wird die Abhandlung gerecht, indem sie das Verbot der Gewährung fiskalischer Beihilfen im System einer gleichheitsrechtlichen Dogmatik denkt und fortentwickelt. In der Relation zu den Diskriminierungsverboten der Grundfreiheiten fällt auf, dass das Beihilfeverbot derzeit als ein lediglich auf

wirtschaftliche Vorgänge begrenzter „Supergleichheitssatz“ ausgestaltet ist, der in diesem weiten Rahmen mehr oder weniger jedwede steuerliche Unterscheidung zu erfassen vermag. Woran es dem Beihilfeverbot mangelt, ist nach dem hier vorgeschlagenen Ansatz seine konsequente Weiterentwicklung zu einem Verbot der diskriminierenden Begünstigung, das heißt zu einem Verbot der Begünstigung „wegen etwas“. Dabei ist bei der Ausarbeitung spezifischer beihilferechtlich verpönte Differenzierungsmerkmale gestützt auf gefestigte ökonomische Erkenntnisse darüber zu bestimmen, hinsichtlich welcher Unterscheidungen – ausnahmsweise – nach typisierender Betrachtung eine signifikante Wettbewerbsverfälschung anzunehmen ist und wo – wie im Regelfall – steuerliche Differenzierungen allenfalls eine Veränderung der Marktstruktur bewirken.

Um den Kreis zur primären Forschungsfrage der Abhandlung zu schließen, zeitigte die hier vorgeschlagene sachliche Begrenzung des beihilferechtlichen Gleichbehandlungsgebots natürlich auch Auswirkungen auf das Verhältnis zum Normregime der Grundfreiheiten. So verringerte sich die Schnittmenge sich überlappender Anwendungsbereiche deutlich und die Anwendungskonkurrenz bei einer Benachteiligung aufgrund der Staatsangehörigkeit oder einem dieser typologisch gleichgestellten Parallelkriterium entfiel. Gleich ob dem Vorschlag eines beihilferechtlichen Diskriminierungsverbots nun gefolgt oder der sachlich kaum begrenzte Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV im Hinblick auf steuerliche Normen beibehalten wird, muss jedoch die Praxis zeigen, ob die gefundene Definition des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht jeder denkbaren Konstellation sich überlappender Anwendungsbereiche gerecht wird. Doch ist bereits jetzt jedem Anspruch auf Perfektion entgegenzuhalten, dass keine Rechtsordnung eine makellose Einheit all ihrer Einzelnormen darstellen kann und Friktionen unvermeidbar sind.