

## Problemaufriss und Zielsetzung

Die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen sind sowohl im harmonisierten als auch im nicht harmonisierten Bereich den Maßgaben des Unionsrechts unterworfen. Dabei müssen sich insbesondere die nicht harmonisierten Steuern und Abgaben am primärrechtlichen Normenregime der Grundfreiheiten und an dem in den Art. 107 f. AEUV normierten Beihilfeverbot messen lassen.<sup>1</sup> Beide Normregime sprechen vor dem Hintergrund der Schaffung und Erhaltung des Binnenmarktes Verbote aus, deren rege diskutierter und vielschichtiger Einfluss auf die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen gute 45 Jahre zurückreicht.<sup>2</sup>

Geschaffen, um wirtschaftliche Diskriminierungen aufgrund der Staatsangehörigkeit innerhalb des Binnenmarktes zu unterbinden, scheinen die unterschiedlichen Grundfreiheiten auf den ersten Blick wenig gemeinsam zu haben mit dem aktuell polarisierenden Beihilfeverbot, welches das Wettbewerbsklima schützt, indem es staatliche Begünstigungen an bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige einen unionsrechtlichen Genehmigungsvorbehalt durch die Kommission auferlegt. Und doch finden sich beide Primärrechtsregime beispielsweise angesichts einer sardischen Luxussteuer, die nur von nicht in Sardinien ansässigen Transportdienstleistern erhoben wird,<sup>3</sup> einer irischen Fluggaststeuer, deren Höhe je nach Länge der Flugstrecke variiert,<sup>4</sup> oder einer parafiskalischen Abgabe für Zuckerher-

---

1 *Rossi-Maccanico*, EC Tax Review 2013, 19 (20).

2 Bereits EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 zur Anwendbarkeit des Beihilfeverbots auf das Steuerrecht. Dennoch nahm das Beihilfeverbot bis Ende der 90er-Jahre im Europäischen Steuerrecht keine erwähnenswerte Rolle ein. Die Durchschlagskraft der Grundfreiheiten auf die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen zeigte sich mit EuGH, Urteil v. 28. Januar 1986 – *Kommission/Frankreich (avoir fiscal)* – Rs. 270/83, ECLI:EU:C:1986:37; EuGH, Urteil v. 28. Januar 1992 – *Bachmann/Belgischer Staat* – Rs. C-204/90, ECLI:EU:C:1992:35 und dem am gleichen Tag gesprochenen EuGH, Urteil v. 28. Januar 1992 – *Kommission/Belgien* – Rs. C-300/90, ECLI:EU:C:1992:37 und blieb seitdem ungebrochen. Ausführlich zur Historie und Entwicklung Kapitel 3, A. zu den Grundfreiheiten und Kapitel 4, A. zum Beihilferecht.

3 Vgl. EuGH, Urteil v. 17. November 2009 – *Presidente del Consiglio dei Ministri* – Rs. C-169/08, ECLI:EU:C:2009:709; eingehend dazu Kapitel 6, A. VIII.

4 Vgl. EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Ryanair* – verb. Rs. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990, eingehend dazu Kapitel 6, A. X.

steller, die für italienische Erzeuger im Ergebnis geringer ausfällt als für ausländische Produzenten,<sup>5</sup> im selben Topf. Tatsächlich stellten die Grundfreiheiten und das Beihilfeverbot noch in diversen weiteren vom EuGH entschiedenen – insbesondere steuerrechtlichen – Fallkonstellationen ihre Berührungspunkte und sogar ihre parallele Anwendbarkeit unter Beweis. Eine Erklärung für diese Interferenz scheint nach flüchtiger Betrachtung schnell gefunden: Da Beihilfen im Regelfall inländischen Empfängern gewährt werden, erscheint die Benachteiligung ausländischer Marktakteure oder Unternehmensgruppen die „Kehrseite dieser Medaille“<sup>6</sup> zu sein.<sup>7</sup>

Doch müsste dann nicht eigentlich jede mitgliedstaatliche Maßnahme, die unter das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu subsumieren ist, auch eine Grundfreiheit verletzen?

Natürlich stehen nicht immer auch die Grundfreiheiten in Rede, wenn ein Mitgliedstaat eine steuerliche Maßnahme erlässt, die im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV bestimmte Unternehmen von einer Steuer befreit, gar nicht erst damit belastet oder einen sonstigen steuerlichen Vorteil gewährt. Dasselbe gilt für die Art. 107 f. AEUV, wenn eine Steuervorschrift den Schutzbereich einer Grundfreiheit verletzt. Der gemeinsame Anwendungsbereich beider Normregime scheint daher also kein derart starres Vexierbild zwischen einer Begünstigung aus dem Blickwinkel des Beihilferechts einerseits und einer Diskriminierung aus dem Blickwinkel der Grundfreiheiten andererseits zu sein, wie es die obige Erklärung zunächst glauben lässt. Doch wo genau die Grenzen zwischen den jeweils eigenen Anwendungsbereichen und dem gemeinsamen Anwendungsbereich der Normregime verlaufen, vermochten bislang weder der EuGH noch die wenigen Stimmen in der Literatur, die sich bislang mit dem Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht auseinandersetzen, systematisch herauszuarbeiten.<sup>8</sup>

---

5 Vgl. EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129; eingehend dazu Kapitel 6, A. II.

6 Siehe zu dieser Metapher Fragestellung im Titel bei *Engelen*, *European Taxation* 2012, 204 (204) “State Aid and Restriction on Free Movement: Two Sides of the Same Coin?”; ähnlich *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, *BB* 2017, 1175 (1175).

7 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 218; *Kube/Reimer/Spengel*, *EC Tax Rev.* 2016, 247 (256).

8 *Rossi-Maccanico*, *EStAL* 2009, 489 (504); *Blumenberg/Kring*, *Europäisches Beihilferecht und Besteuerung*, *IFSt-Schrift* Nr. 473 (2011), S. 18 f.; *Cremer*, in: *Callies/Ruffert* (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2016), Art. 107 AEUV Rn. 84 m. w. N. Dies auf die praktisch eher geringe Schnittmenge zwischen Beihilfenrecht und Grundfreiheiten zurückführend *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.53.

Dass gerade die von vielgestaltigen Be- und Entlastungsvorschriften durchzogenen mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen prädestiniert sind, in das gemeinsame Visier unionsrechtlicher Vorschriften zu gelangen, die spezifische Diskriminierungen beziehungsweise Begünstigungen verbieten, ist dagegen zunächst einmal wenig mysteriös.<sup>9</sup> Doch scheint ein wesentlicher Grund für die diffus ineinanderlaufenden Anwendungsbereiche der Grundfreiheiten und des Beihilferechts gerade auch in diesem „Spielfeld“ der Primärrechtsnormen verborgen zu sein. So ist das Steuerrecht, mit dessen abstrakt-generellen Vorschriften seitens der Mitgliedstaaten häufig nicht nur Fiskal-, sondern auch Lenkungszwecke verfolgt werden, schon für sich genommen eine komplexe Rechtsmaterie mit einer von Ausnahmen und Rückausnahmen geprägten Regelungssystematik.<sup>10</sup> Kaum überraschend ist daher auch die tatbestandliche Erfassung des Steuerrechts durch die Grundfreiheiten und das Beihilferecht von Schwierigkeiten und einigen Besonderheiten geprägt, die dem Normverhältnis eine zusätzlichen Komplexität verleihen. Hinzuweisen ist ganz besonders auf den in den vergangenen Jahren erbittert geführten Streit über den Zuschnitt des Beihilfetatbestands in seiner Anwendung auf fiskalische Maßnahmen, der sich primär um das Tatbestandsmerkmal der „Selektivität“ entspannt und dessen Diskussionsstand mittlerweile ganze Bibliotheken füllt. Da die beihilferechtliche Selektivität als das Pendant zur grundfreiheitlichen Diskriminierung anzusehen ist,<sup>11</sup> ist bereits an dieser Stelle offenkundig, dass der sorgfältigen Untersuchung dieses Merkmals der „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweige“ bei der Klärung des Verhältnisses des Art. 107 Abs. 1 AEUV zu den Grundfreiheiten eine Schlüsselrolle zugeschrieben ist.

Die Frage nach der Gestalt des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht, nach dem Ausmaß der Überlappung und nach der Abgrenzung ihrer Anwendungsbereiche ist dabei nicht lediglich theoretischer, sondern durchaus praktischer Natur.<sup>12</sup> Die beiden Primärrechtsmaterien greifen im Falle ihrer parallelen Anwendbarkeit nämlich nicht harmonisch oder gar arbeitsteilig ineinander – sie stehen vielmehr in einem

9 Feststellend *Bartosch*, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (2017), 81 (81).

10 Ähnlich *von Danwitz*, *StuW* 2018, 323 (325), der insbesondere dem deutschen Steuerrecht eine „maximale Erläuterungsbedürftigkeit“ gegenüber der Europäischen Gerichtsbarkeit attestiert.

11 Zur herausgehobenen Rolle des Tatbestandsmerkmals der Selektivität für das Normverhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht siehe bspw. *Rossi-Maccanico*, *EStAL* 2009, 489 (490 f.).

12 *Micheau*, *European Taxation* 2012, 210 (210 f.).

Anwendungskonflikt. Dieser zeigt sich am augenfälligsten in der diametralen Wahl der Rechtsfolgen und den damit verbundenen Konsequenzen für die betroffenen Marktakteure. Große Sprengkraft besitzt der Konflikt aber auch im Hinblick auf das fragile, unionale Kompetenzgefüge zwischen der Kommission als „Alleinherrscherin“ über das Beihilfeverfahren mit ihren dort vorgesehenen weitreichende Einschätzungsprärogativen und den nationalen Gerichten, welche die unmittelbar anwendbaren Grundfreiheiten bei ihrer Rechtsprechung berücksichtigen müssen und insofern zu Urteilen gelangen können, die zu den Ergebnissen des Beihilfeverfahrens im Widerspruch stehen. Auch wird die ohnehin bestehende Rechtsunsicherheit bei der Anwendung des Beihilfverbots auf die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen durch den ungelösten Anwendungskonflikt mit den Grundfreiheiten unglücklicherweise noch potenziert und belastet so nicht nur die maßnahmebetroffenen Binnenmarktakteure, sondern lähmt auch die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihrer Steuerrechtsordnungen. Auf einer Metaebene erfordert die rechtswissenschaftliche Aufarbeitung des Normkonflikts zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilfeverbot daher letztlich auch eine reflektierte und durchaus politische Auseinandersetzung mit den im Europäischen Steuerrecht wirkenden Kräften: der Binnenmarktmaxime einerseits und der Souveränität der Mitgliedstaaten im Bereich der (direkten) Besteuerung andererseits.

Vor dem Hintergrund dieses Problemaufrisses zeigt sich die Notwendigkeit einer umfassenden und ganzheitlichen Aufarbeitung des Normverhältnisses zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilfeverbot. Konkret sind die Fragen zu beantworten, wann und weshalb eine Überschneidung der Anwendungsbereiche beider Normregime auftritt, wann sich die Überlapung zum Konflikt zuspitzt und wie der Konflikt aufzulösen ist. Aufgrund der zu diesem Problemkreis bislang eher fragmentarisch anmutenden Rechtsprechung des EuGH gilt es dabei, einen mutigen Blick über den Tellerrand dieser einschlägigen Judikatur hinaus zu werfen und sich auf die von Logik geprägte Methodik zu besinnen, welche die Komplexität des Rechts durch dessen Systematisierung verringert: die juristische Methodenlehre.

En passant soll ein Denkanstoß geliefert werden, die bisweilen ausufernde Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV auf die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen durch eine Konturierung des beihilferechtlichen Anwendungsbereichs systematisch und nachvollziehbar einzudämmen. Es besteht die Hoffnung, dass gerade der Abgleich des Verbots mit den Grundfreiheiten hierfür wertvolle Anreize liefern könnte.

Im Hinblick auf beide gewählten Zielsetzungen werden bei der Bearbeitung politische Aspekte, Praktikabilitätsabwägungen und Aspekte der ökonomischen Effizienz einbezogen und berücksichtigt, soweit sie von einem primär juristischen Standpunkt aus beurteilt werden können.

