

B. Grundlagen

Um den europarechtlichen Gestaltungsrahmen für Differenzierungen nach Größe zu ermitteln ist auf das Spannungsverhältnis zwischen Binnenmarkt und nationaler Steuersouveränität einzugehen sowie das Verhältnis des europäischen Primärrechts zum nationalen (Steuer-) Recht zu klären (B.I). Anschließend werden als Grundlage die Dogmatik der Grundfreiheiten (B.II) und des Beihilfeverbots (B.III) sowie das Zusammenspiel der beiden Regime (B.IV.) dargelegt.

I. Das Spannungsfeld zwischen Binnenmarktverwirklichung und nationaler Steuersouveränität

1. Steuerrecht als Gegenstand der Rechtsangleichung

Im Recht der Europäischen Union wird das Ziel der Rechtsangleichung zur Herstellung des Binnenmarkts (Art. 26. Abs. 2 AEUV) durch Maßnahmen der positiven und negativen Rechtsangleichung verfolgt.²³

Im Rahmen der positiven Rechtsangleichung erlässt die Union eigene Maßnahmen und setzt damit eigene Standards in solchen Bereichen, in denen die Mitgliedstaaten der Union ihre Kompetenzen übertragen haben (Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung, Art. 5 Abs. 1 EUV). Die Mitgliedstaaten haben ihre Rechtsordnungen dann an diese vereinheitlichten Standards anzupassen.

Für den Mechanismus der negativen Integration müssen die Mitgliedstaaten der Union keine Kompetenzen übertragen. Die Mitgliedstaaten stimmen stattdessen durch die Verträge einer Begrenzung ihrer eigenen Kompetenzzusübung nach bestimmten Maßgaben zu.²⁴ So soll vermieden werden, dass nationale Maßnahmen den Binnenmarkt beeinträchtigen. Von besonderer Relevanz sind hier die Grundfreiheiten und das Beihilfe-

23 Zur Unterscheidung zwischen positiver und negativer Integration *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, 27 ff.

24 *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, 27 f.

recht, die die Kompetenzausübung der Mitgliedstaaten beschränken.²⁵ Für die Wirkweise der negativen Integration sind die Ausgangspunkte geklärt:

Das europäische Primärrecht ist unmittelbar anwendbar in den Mitgliedstaaten²⁶ und genießt Anwendungsvorrang vor nationalem Recht²⁷ einschließlich des nationalen Verfassungsrechts²⁸. Weder ist das Steuerrecht durch eine Bereichsausnahme von der Anwendbarkeit der Grundfreiheiten oder des Beihilfeverbots ausgenommen²⁹ noch bedarf die Anwendung der Grundfreiheiten oder des Beihilfeverbots einer Unionskompetenz³⁰. Das Verhältnis des Primärrechts mit dem nationalen Steuerrecht lässt sich also mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich so ausdrücken:

Auch wenn das Recht der direkten Steuern nach dem gegenwärtigen Stand der Harmonisierung nicht in die Zuständigkeit der Union fällt, müssen die Mitgliedstaaten die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben.³¹

Nach dieser Formel sind alle Probleme rund um den Konflikt zwischen nationaler Steuersouveränität und Binnenmarktverwirklichung durch negative Integration rein methodische: Wie weit die Beschränkung der natio-

25 Entsprechend wird von der „stillen Harmonisierung“ durch den EuGH, vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 25; *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 2006, 17 oder dem EuGH als „Motor der Integration“ gesprochen, vgl. *Kofler*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 726 ff., der auch vom "Stottern" des Motors spricht; *Tiedtke/Mohr*, EuZW 2008, 424, 426.

26 Grundlegend EuGH, Urteil vom 5.2.1963, 26/62 (Van Gend & Loos), 7, 24 ff.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 41 ff.

27 EuGH, Urteil vom 15.7.1964, 6/64 (Costa/ENEL), 1259, 1269 f.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 53 ff.

28 EuGH, Urteil vom 17.12.1970, 11/70 (Internationale Handelsgesellschaft), 3; eingehend *Grabenwarter*, in: Bogdandy/Bast (Hrsg.), Europäisches Verfassungsrecht, 2009, 123 ff.

29 *Helmke*, Die Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, 2009, 48; *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 736; allerdings gab es in der Vorbereitung der europäischen Verfassung Anfang der 2000er Jahre Überlegungen, das Steuerrecht vom Anwendungsbereich des Primärrechts auszunehmen, dazu: *Kofler*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 728; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 455.

30 EuGH, Urteil vom 3.7.1974, 9/74 (Casagrande), 1, 6; *S. Valta*, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 286 ff.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 456.

31 Grundlegend EuGH, Urteil vom 14.2.1995, C-279/93 (Schumaker), 1, 21; für das Beihilferecht EuGH, Urteil vom 29.3.2012, C-417/10 (3M Italia), 25; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 32; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 26.

nalen Souveränität reicht, ist allein eine Frage der Auslegung des Primärrechts. Die Konsequenz ist, dass eine Verletzung der nationalen Steuersouveränität nur dann vorliegt, wenn die Einschränkung des nationalen Gestaltungsspielraums nicht mehr durch Auslegung des Primärrechts gedeckt ist. Anders ausgedrückt: Der Umfang der nationalen Steuersouveränität ist eine Frage der Auslegung des europäischen Primärrechts.³²

Daraus folgt, dass eine Verletzung der nationalen Steuersouveränität *prima facie* nicht als Argument für oder gegen eine gewisse Auslegung des Primärrechts angebracht werden kann. Es wäre zirkulär, die Rechtsfolge eines nicht durch Auslegung gedeckten Rechtsakts (Verletzung der nationalen Steuersouveränität) gleichzeitig als Argument für oder gegen eine gewisse Auslegung zu verwenden.

Andererseits entstände aus einem solchen Verständnis der Funktionsweise der negativen Integration ein Wertungswiderspruch zum Umfang der positiven Integration im Steuerrecht.³³ Das Steuerrecht wird allgemein als besonders bedeutsam für die staatliche Souveränität betrachtet.³⁴ Denn im Steuerstaat dienen Steuern der Erlangung ausreichender Finanzmittel durch den Staat und sind damit Grundvoraussetzung für das Funktionieren des Staates und die Erfüllung aller seiner weiteren Aufgaben.³⁵ Maßnahmen der positiven Rechtsangleichung im Bereich des Steuerrechts sind deshalb an hohe Hürden, insbesondere die einstimmige Beschlussfassung im Rat, geknüpft.³⁶ Diesem besonderen Respekt vor der nationalen Steuersouverä-

32 So auch *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 64; *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 30 f.

33 *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 13 f.; a.A. *S. Valta*, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 267 f. sieht für die Marktfreiheiten keinen Wertungswiderspruch, da diese das Binnenmarktziel verwirklichen sollen, für das die Union gemäß Art. 113 und 114 AEUV eine umfassende Regelungskompetenz hat. Für den Bereich des Steuerrechts besteht jedoch gleichwohl ein Wertungswiderspruch, da das Einstimmigkeitserfordernis umgangen zu werden droht; vgl. auch BVerfG, Urteil vom 30.6.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, u.a. (Lissabon), 1, 238.

34 BVerfG, Urteil vom 30.6.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, u.a. (Lissabon), 1, 256; *Stewen*, Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches internationales Steuerrecht, 2007, 123 m.w.N. auf sich an Pathos überbietende Formulierungen wie "Nerven des Staates", "Herzstück staatlicher Souveränität", "Lebensader eines jeden prosperierenden Staatsgebildes".

35 „The power to tax is the power to govern“, statt vieler *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 32, Fn. 107.

36 Auch an anderer Stelle zeigt sich im AEUV die Sonderstellung des Steuerrechts: vgl. Art. 173 Abs. 3 UAbs. 2, 192 Abs. 2 UAbs. 1 lit. a, 194 Abs. 3 AEUV. Für weitere Argumente, wie die europäischen Verträge den besonderen Respekt vor der mitglied-

nität würde es widersprechen, wenn der EuGH durch negative Integration im Wege der Auslegung des Primärrechts faktisch eine Harmonisierung der Rechtslage herbeiführen oder doch zumindest erheblichen Harmonisierungsdruck erzeugen könnte.³⁷

Der EuGH ist deshalb durch den kompetenziellen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gemäß Art. 5 Abs. 4 EUV gehalten, die Prüfungsintensität bezüglich der Verhältnismäßigkeit der nationalen Maßnahme zurückzunehmen.³⁸ Bei der Abwägung zwischen dem Binnenmarktziel und dem nationalen Regelungsanliegen im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung hat der EuGH also dem Mitgliedstaat umso größere Spielräume zu gewähren, desto stärker die nationale Verfassungsidentität betroffen ist. Dies kann durch eine beschränkte Prüfungsdichte (beispielsweise kursorische Prüfung oder reine Plausibilitätskontrolle) oder im Vorabentscheidungsverfahren durch eine Rückverweisung an das nationale Gericht umgesetzt werden.³⁹

staatlichen Souveränität ausdrücken vgl. *Szydło*, COLA 56 (2019), 1093, III 3 f., Fn. 76.

- 37 Die negative Integration ist nicht nur mit Blick auf die Kompetenzabgrenzung im Verhältnis zu den Mitgliedstaaten kritisch, sondern auch aus Sicht der Gewaltenteilung zwischen Judikative und Legislative innerhalb der EU. *Bergmann*, Dogmatik der Grundfreiheiten in nicht harmonisierten Bereichen des Gesellschafts- und Steuerrechts, 2021, 69 ff. spricht von einem „doppelten Legitimationsdefizit“ in vertikaler und horizontaler Richtung. Auf die horizontale Kompetenzabgrenzung zur europäischen Legislative wird hier nicht weiter eingegangen, da es sich um ein aus dem nationalen Diskurs um die Kompetenz eines Verfassungsgerichts bekanntes Problem handelt. Der EuGH ist auf die Entscheidung einzelner Rechtsstreitigkeiten beschränkt und sollte sich politischer Gestaltungsentscheidungen enthalten, dazu *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 112–113, 136; *Braun Binder*, Rechtsangleichung in der EU im Bereich der direkten Steuern, 2017, 205; *Helmke*, Die Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, 2009, 147 f.; a.A. *S. Valta*, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 242 ff., die darlegt, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz und das Gewaltenteilungsprinzip nicht uneingeschränkt, auf das Unionsrecht übertragbar sind. Demnach sei es dem EuGH nicht verwehrt im Rahmen der "Rechtsprechung" auch positive Vorgaben zu formulieren.
- 38 Hierzu *Brigola*, EuZW 2017, 406, 412; *O. Koch*, Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, 2003, 525; in diese Richtung für das Beihilfeverbot auch *Hoppe*, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, 2025, 146.
- 39 *Brigola*, EuZW 2017, 406, 412; für den Ausgleich zwischen Binnenmarktziel und mitgliedstaatlicher Souveränität im Rahmen der Verhältnismäßigkeit auch *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 134 f.; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 672. Außer dieser Art der Zurückhaltung erblickt *S. Valta* für die Marktfreiheiten die einzige materielle Schranke der

2. Grenzen der Auslegung von Primärrecht im Lichte des Binnenmarktziels

Das Primärrecht wird durch den EuGH im Lichte des Binnenmarktziels ausgelegt.⁴⁰ Dessen Bedeutung für die Auslegung der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots ist deshalb genauer zu untersuchen.

Der Wortlaut des Art. 3 Abs. 3 EUV und Art. 26 Abs. 2 AEUV sowie die ausdrückliche Verankerung der Grundsätze einer liberalen Wirtschaftsordnung in den Verträgen (Art. 119 Abs. 1, 120 S. 2 AEUV) zeigen, dass dem Binnenmarktkonzept die Vorstellung der Wohlstandssteigerung durch optimale Ressourcenallokation zugrunde liegt.⁴¹ Es entspricht daher dem Binnenmarktkonzept der Verträge, alle Binnengrenzen zu beseitigen, um im Binnenmarkt den allgemeinen Wohlstand durch sinkende Transaktionskosten, effektive Ressourcenallokation und europaweiten Wettbewerb zwischen den Marktakteuren zu steigern.⁴² Es soll für einen Marktakteur keinen Unterschied machen, in welchem der Mitgliedstaaten er wirtschaftet (Konzept der „Gesamtmarkthomogenität“).⁴³ Ausgedrückt mit einem bekannten Bild entspricht die Zielvorstellung des Binnenmarktes einem großen Billardtisch, auf dem die Kugeln ungehindert rollen, statt einem Raum mit 27 Billardtischen, an denen die Spieler jeweils diskriminierungsfrei behandelt werden (Konzept der „Teilmarktgleichheit“ oder „Kästchengleichheit“).⁴⁴ Der einzelne Marktteilnehmer ist danach in seiner wirtschaftlichen

negativen Integration darin, dass wesentliche Vertragsänderungen dem Verfahren gemäß Art. 48 EUV vorbehalten sind. Dementsprechend darf das Primärrecht durch den EuGH nicht in einer Weise ausgelegt werden, die das „System des Vertrages wesentlich ändert“, um die in Art. 48 EUV vorgesehenen Verfahren der Vertragsänderung nicht zu unterlaufen. Wie S. Valta selbst feststellt, dürfte die Grenzziehung zwischen wesentlicher und unwesentlicher Änderung schwerlich eindeutig möglich sein, vgl. S. Valta, Grundfreiheiten im Kompetenzkonflikt, 2013, 276 f. Teilweise wird auch vertreten, dass das Primärrecht bereits im Lichte der Kompetenzordnung auszulegen ist, vgl. Stewen, Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches internationales Steuerrecht, 2007, 131 f.; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 100 ff.; Helmke, Die Finanzkompetenzen der Europäischen Gemeinschaft, 2009, 149.

40 Straßburger, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 31.

41 Schön, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 2000, 193; Friese, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 60.

42 Ohr/König, Wirtschaftsdienst 2012 (2012), 795, 795; Friese, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 59 ff.

43 Friese, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 67 f.

44 Vanistendael, EC Tax Rev. 2003, 136, 139; Schön, in: FS Vanistendael, 2008, 813 bezeichnet die Metapher bereits als "near-proverbial saying".

Wahlfreiheit zu schützen, wie und wo er spielt.⁴⁵ Alle Regelungen, die die wirtschaftlichen (Allokations-) Entscheidungen der Marktteilnehmer beeinflussen können, sind grundsätzlich binnenmarktschädlich.

Es entspricht aber nicht der Konzeption der Verträge, dass das Binnenmarktziel allein und vollständig durch die Mechanismen negativer Integration zu verwirklichen ist. Vielmehr liegt ihnen die Vorstellung eines Wechselspiels zwischen negativer und positiver (und damit judikativer und legislativer) Rechtsangleichung zugrunde.⁴⁶ Die Rechtsangleichungskompetenzen der Art. 113 f. AEUV wären letztlich überflüssig, wenn bereits auf Grundlage des Rechtsprechungsauftrags des EuGH der Binnenmarkt im Sinne einer Gesamtmarkthomogenität vollkommen verwirklicht werden könnte. Dementsprechend ist es hinzunehmen, dass im Rahmen der Auslegung und Anwendung der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots nur ein „Weniger“ an Binnenmarktverwirklichung erreicht wird.⁴⁷

Zum anderen sind die Integrationsinstrumente der Grundfreiheiten und des Beihilfeverbots strukturell nicht in der Lage, die Herstellung des Binnenmarkts alleine zu verwirklichen.⁴⁸ Denn Hindernisse für den Binnenmarkt bestehen nicht nur, wenn ein Mitgliedstaat in seiner Rechtsordnung grenzüberschreitende Sachverhalte benachteiligt oder bestimmte Unternehmen begünstigt, sondern bereits durch die Disparität der unterschiedlichen Rechtsordnungen an sich. Dies ist im Steuerrecht besonders deutlich sichtbar: Ein Unternehmen kann in Mitgliedstaat A bereits deshalb einen Standortvorteil gegenüber einem Unternehmen in Mitgliedstaat B haben, weil in Mitgliedstaat A etwa das Steuerniveau niedriger oder andere relevante Regulierung günstiger ist. Und selbst bei identischem Steuerniveau in Mitgliedstaat A und B kann ein grenzüberschreitend tätiger Wirtschaftsteilnehmer auch deshalb benachteiligt sein, weil er sowohl in Staat A und B zur Steuer herangezogen wird. Die Instrumente der negativen Integration sind zur Auflösung dieser Situationen nicht in der Lage. Denn das Binnenmarkthemmnis durch die Disparität der Rechtsordnungen kann weder

45 *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 72 ff.

46 *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 603 m.w.N.

47 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 120; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 14 f.; vgl. auch *Stewen*, EuR 2008, 445, 446.

48 *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 32 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 229 f.

Mitgliedstaat A noch Mitgliedstaat B zugerechnet werden.⁴⁹ Ohne aber zu klären, welcher Mitgliedstaat für die Beeinträchtigung des Binnenmarkts verantwortlich ist, fehlt es an Vorgaben, wie eine entsprechende Disparität aufzulösen wäre. Hätte also in der geschilderten Situation Mitgliedstaat A oder Mitgliedstaat B das Belastungsniveau anzupassen? Und im Fall der Doppelbesteuerung: Hätte Mitgliedstaat A oder B auf die Besteuerung der Aktivität zu verzichten, um grenzüberschreitend und innerstaatlich tätige Akteure gleichzustellen?

Diese Fragen können nur mittels positiver Rechtsangleichung gelöst werden. Denn die Verträge enthalten keine Vorgabe, ob das Belastungsniveau des Herkunftslands (Kapitalexportneutralität) oder des Bestimmungslands (Kapitalimportneutralität) maßgeblich sein soll. Der EuGH ist in einer solchen Situation nicht berufen, den primärrechtlich „richtigen“ Belastungsstandard im Wege der negativen Integration vorzuschreiben.⁵⁰ Entsprechend der Kompetenzabgrenzung zur europäischen Legislative und aus Rücksichtnahme auf die besondere Integrationsfestigkeit des Steuerrechts (B.I.1) hat er sich einer solchen Entscheidung zu enthalten.⁵¹

Im Wege der negativen Integration ist der EuGH deshalb darauf beschränkt, solche Binnenmarkthindernisse zu beseitigen, die aus der Sphäre eines Mitgliedstaats stammen und diesem zuzurechnen sind.⁵² Dies sind insbesondere diskriminierende Regelungen eines Mitgliedstaats.⁵³

II. Grundfreiheiten

Im Folgenden wird als Grundlage der Untersuchung von Größendifferenzierungen die Dogmatik der Grundfreiheiten vorgestellt.

49 Als Frage der Zurechenbarkeit *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 109 ff.

50 *Graetz/Warren*, Yale Law Journal 115 (2006), 1186, 1253.

51 *E. Reimer*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, 2013, 215.

52 *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 109 f.

53 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 829; *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 114 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 229 ff.

1. Anwendungsbereich

Die Grundfreiheiten sind das zentrale Instrument der negativen Integration im Hinblick auf die Errichtung des Binnenmarkts (Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV, Art. 26 AEUV).⁵⁴ Sie schützen grenzüberschreitende Vorgänge durch die Warenverkehrsfreiheit (Art. 34 AEUV), Arbeitnehmerfreizügigkeit (Art. 45 AEUV), Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Damit erfassen die Grundfreiheiten in ihrer Gesamtheit das gesamte „Kontinuum der wirtschaftlichen Integration“⁵⁵ in einem anderen Staat beziehungsweise jeglichen grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Vorgang.

Nachdem alle Grundfreiheiten gleichermaßen auf das Binnenmarktziel ausgerichtet sind und letztlich jede grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit unabhängig von dem Grad und der Nachhaltigkeit der Integration im Zielmarkt durch eine der Grundfreiheiten erfasst wird, liegt es nahe, dass allen Grundfreiheiten konvergente dogmatische Strukturen zugrunde liegen.⁵⁶ Dementsprechend wird eine Abgrenzung der einzelnen Anwendungsbereiche der Grundfreiheiten meist für verzichtbar gehalten.⁵⁷ Im Folgenden wird deshalb zumeist nicht zwischen den einzelnen Grundfreiheiten differenziert.

Wichtige Anwendungsvoraussetzung ist jedoch das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts; rein nationale Vorgänge sind nicht

54 *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 29; *Kofler*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 726 f.; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 1: "Funktionszentrum des Europäischen Steuerrechts".

55 *Schön*, in: Schneider/Hommelhoff/Schmidt/Timm/Grunewald/Drygala (Hrsg.), Festschrift für Marcus Lutter zum 70. Geburtstag, 2000, 689; zustimmend *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 168.

56 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 105; *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 2006, 174 ff.; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 6 ff.

57 *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 2006, 64; *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3, 6; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 91; nur eingeschränkt zustimmend *Musil*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Einführung, 105, der präzise Abgrenzungsregelungen für erforderlich hält. Zur Abgrenzung der Anwendungsbereiche im Einzelnen: *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018; *Schnitger*, Die Grenzen der Einwirkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages auf das Ertragsteuerrecht, 2006, 25 ff.

durch die Grundfreiheiten geschützt.⁵⁸ „Umgekehrte Diskriminierungen“, das heißt die Schlechterstellung des innerstaatlichen Vorgangs gegenüber dem grenzüberschreitenden sind deshalb nicht durch die Grundfreiheiten verboten.⁵⁹

2. Formen der Beschränkung

Bevor die verschiedenen Schutzdimensionen der Grundfreiheiten dargestellt werden können, ist auf terminologische Unklarheiten bei der Bezeichnung der verschiedenen Arten der Beeinträchtigung der Grundfreiheiten hinzuweisen. Der Begriff der Beschränkung (gelegentlich auch „Beeinträchtigung“) wird teilweise als Oberbegriff für Diskriminierungen und diskriminierungsfreie Beschränkungen, teilweise als Synonym nur für letztere verwendet.⁶⁰ Zur Verwirrung trägt zudem bei, dass teilweise auch diskriminierende Regelungen des Herkunftsstaats als Beschränkung statt als Diskriminierung bezeichnet wurden.⁶¹ Diese Arbeit verwendet die Begriffe der Beschränkung und der Beeinträchtigung als Synonyme für jeglichen rechtfertigungsbedürftigen Eingriff in den Schutzbereich der Grundfreiheiten. Als Unterfälle der Beschränkung sind Diskriminierungen und diskriminierungsfreie Beschränkungen zu unterscheiden.

58 Statt vieler EuGH, Urteil vom 26.1.1999, C-18/95 (Terhoeve), 26; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 30; *Straßburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten, 2012, 86 f. vertritt diesbezüglich trotz missverständlicher Formulierung wohl keine andere Auffassung. Er betont lediglich, dass der Grundfreiheitenberechtigte grenzüberschreitend tätig sein muss, die Mitgliedstaaten aber auch bei der Regelung rein nationaler Sachverhalte an die Grundfreiheiten gebunden sind und diese nicht besser behandeln dürfen als grenzüberschreitende.

59 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 107; eingehende Analyse bei *Böwing-Schmalenbrock*, Verbösernde Gleichheit und Inländerdiskriminierung im Steuerrecht, 2011, 15 ff.; *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen, 1995, 339. Wie *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 190 ff. herausgearbeitet hat, kommt es auch hierbei nicht auf die Staatsangehörigkeit, sondern auf den Grenzübergang an.

60 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 101.

61 Die historische Ursache hierfür ist, dass ursprünglich unter dem Diskriminierungstatbestand nur Ungleichbehandlungen durch den Zielstaat erfasst waren und entsprechend ein anderer Begriff für Ungleichbehandlungen durch den Herkunftsstaat zu suchen war.

a) Verbot unmittelbarer und mittelbarer Diskriminierung

Gesichert ist, dass die Grundfreiheiten unabhängig von dem unterschiedlichen Wortlaut der einzelnen Vorschriften des AEUV ein besonderes Diskriminierungsverbot beinhalten, das die Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Vorgangs gegenüber rein innerstaatlichen Vorgängen verbietet.⁶² Das Diskriminierungsverbot kann als die „Grundform der Beschränkung“ bezeichnet werden.⁶³ Es richtet sich sowohl an den Herkunfts- als auch den Zielstaat (sog. *inbound*- und *outbound*-Situationen).⁶⁴ Nach dem Wortlaut der einzelnen Grundfreiheiten ist streng genommen zwar nicht der Grenzübertritt, sondern die Staatsangehörigkeit (Art. 45 Abs. 2, 49 Abs. 1, 57 Abs. 3 AEUV), der Gesellschaftssitz (Art. 54 Abs. 1 AEUV) beziehungsweise Herkunft oder Ziel der Ware (Art. 34, 35 AEUV) das verbotene Differenzierungskriterium. Trotzdem wird zusammenfassend der Oberbegriff „Diskriminierung grenzüberschreitender Sachverhalte“ verwendet.⁶⁵

Die Grundfreiheiten verbieten neben der Diskriminierung aufgrund einer unmittelbaren tatbestandlichen Differenzierung durch Anknüpfung an die Staatsangehörigkeit (beziehungsweise den Gesellschaftssitz⁶⁶) auch mittelbare Diskriminierungen.⁶⁷ Darunter werden solche Maßnahmen erfasst, die nicht an ein explizit verbotenes Differenzierungsmerkmal (Staatsangehörigkeit oder Sitz) anknüpfen, jedoch „tatsächlich zu dem gleichen Ergebnis führen“.⁶⁸ Im Detail bestehen aber noch große Unklarheiten,

62 EuGH, Urteil vom 29.3.2012, C-417/10 (3M Italia), 35 m.w.N.; grundlegend in der Literatur *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 232; siehe auch *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 81.

63 *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 81; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 204 bezeichnet Diskriminierungsfälle treffend als "Grundübel" des "freien grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs im Binnenmarkt".

64 Statt vieler *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 104.

65 Dazu mit weiterer Begründung *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 79 f.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, 302 ff.

66 EuGH, Urteil vom 9.3.1999, C-212/97 (Centros), I, 20.

67 Dieser Begriff wird weitestgehend synonym verwendet mit den Begriffen der „verdeckten“, „faktischen“, „verschleierte“ oder „indirekten“ Diskriminierung; vgl. *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 81. In dieser Arbeit wird im Folgenden der Begriff „mittelbare Diskriminierung“ verwendet, der zum Ausdruck bringt, dass nicht unmittelbar, sondern mittelbar (über ein anderes Differenzierungsmerkmal) an verbotene Merkmale angeknüpft wird.

68 So die ständige Formulierung des EuGH: EuGH, Urteil vom 12.2.1974, 152/73 (Sotgiu), II; EuGH, Urteil vom 14.2.1995, C-279/93 (Schumaker), I, 26; EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (Hervis Sport), I, 30.

wann genau eine mittelbare Diskriminierung vorliegt. Die Frage ist dabei, welche Anforderungen an die Korrelation zwischen der gewählten Differenzierung und der Staatsangehörigkeit beziehungsweise dem grenzüberschreitenden Charakter des Vorgangs zu stellen sind, um eine mittelbare Diskriminierung zu begründen.⁶⁹

Der EuGH verwendet regelmäßig quantitative Kriterien und stellt darauf ab, ob die „meisten Fälle“ der durch die Maßnahme betroffenen Sachverhalte grenzüberschreitender Natur sind.⁷⁰ Dabei ist aber beispielsweise unklar, ob es im Steuerrecht darauf ankommt, ob zahlenmäßig mehr Nichtansässige als Ansässige durch eine Belastung betroffen sind, oder ob es beispielsweise auf den Anteil der von grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen gezahlten Steuern am Gesamtsteueraufkommen ankommt.⁷¹ Ungeklärt ist auch, inwiefern die nationale Marktstruktur zu berücksichtigen ist, wenn die überwiegende Betroffenheit von grenzüberschreitend aktiven Marktteilnehmern durch eine scheinbar neutrale Regelung darauf zurückzuführen ist, dass diese den betreffenden Markt beherrschen oder im Extremfall sogar nur grenzüberschreitend tätige Anbieter auf dem Markt aktiv sind.⁷² Es wird deshalb unter anderem vorgeschlagen, das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung statt nach quantitativen, nach qualitativen Kriterien (Kriterien, die ihrem Wesen nach eher auf Ausländer zutreffen oder Kriterien, die vor dem Binnenmarktziel besonders „suspekt“⁷³ erscheinen) zu ermitteln.⁷⁴ Teilweise wird auch vorgeschlagen, die gesetzge-

69 Ähnlich GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 60; kritisch zur bestehenden Rechtsunsicherheit über die Voraussetzungen der mittelbaren Diskriminierung bereits *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 118 ff.

70 EuGH, Urteil vom 5.2.2014, C-385/12 (Hervis Sport), 1, 39; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 23.

71 Dies war Teil der Argumentation in EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 48; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 68.

72 So z.B. relevant in EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 52; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (Tesco Global Áruházak), 72.

73 *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 244; *Mason/Parada*, BTR 2019, 610, 611 zum unterschiedlichen Vorgehen des EuGH bei Regeln, die "facially suspect" oder "facially neutral" sind.

74 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarorszá), 74 ausführlich gegen quantitative Abgrenzungskriterien und m.w.N. ; *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 224 erkennt in den Urteilen des EuGH in den Rs. *Vodafone* und *Tesco* bereits eine Tendenz zur Verwendung qualitativer Kriterien.

berische Absicht zu berücksichtigen und das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung davon abhängig zu machen, ob die Anknüpfungspunkte bewusst gewählt wurden, um Ausländer zu benachteiligen und das Diskriminierungsverbot zu umgehen.⁷⁵ Die Rechtsprechung des EuGH ist dazu aber bislang uneinheitlich.⁷⁶

Schon an dieser Stelle lässt sich festhalten, dass die in dieser Arbeit zu untersuchenden gesetzgeberischen Differenzierungen nach Größenmerkmalen grundsätzlich keine offene Diskriminierung darstellen, da Differenzierungsmerkmal eben nicht die Staatsangehörigkeit oder der Sitz, sondern die Größe ist. Aufgrund der großen Unsicherheit über die Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung und der Bedeutung dieser Fragen für den Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit wird dies als ein Schwerpunkt im weiteren Verlauf der Untersuchung genauer zu analysieren sein (dazu unten unter C.II.3.a)).

b) Nichtdiskriminierende Beschränkungen

Außerhalb des Steuerrechts hat der EuGH die Grundfreiheiten im Laufe der Zeit von asymmetrisch zugunsten grenzüberschreitender Vorgänge wirkenden Diskriminierungsverboten zu einem umfassenden Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot fortentwickelt.⁷⁷ Nach der grundlegenden Entscheidung des EuGH in der Rs. *Dassonville* verbieten die Grundfreiheiten nicht nur Ungleichbehandlungen zwischen nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalten, sondern jede nationale Maßnahme, die geeignet ist, den grenzüberschreitenden Handel im Binnenmarkt „unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell zu behindern“.⁷⁸ Um je-

75 GAin Kokott, Schlussanträge vom 13.06.2019, C-75/18 (Vodafone Magyarország), 83 ff.; *Mason/Parada*, BTR 2019, 610.

76 *Mason*, Tax Notes International 2020, 161, 166: "Thus, an accurate description of the current doctrine is that in determining whether taxes violate free trade principles, the CJEU does not consider intent, except when it does."

77 Grundlegend zur Warenverkehrsfreiheit EuGH, Urteil vom 1.7.1974, 8-74 (*Dassonville*); EuGH, Urteil vom 20.2.1979, 120/78 (*Cassis de Dijon*); zur Niederlassungsfreiheit: EuGH, Urteil vom 30.11.1995, C-55/94 (*Gebhard*), 37. Zur historischen Entwicklung von Diskriminierungs- zu Beschränkungsverboten außerhalb des Steuerrechts siehe auch: *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 104 ff.; *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 79 ff.; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 26 ff.

78 Sogenannte "Dassonville-Formel" nach EuGH, Urteil vom 1.7.1974, 8-74 (*Dassonville*), 5.

doch nicht jegliche nationale Regulierungsnorm an den Grundfreiheiten zu messen, wurde in der Folgezeit die Anwendung des Verbots diskriminierungsfreier Beschränkungen auf solche Regelungen beschränkt, die den Marktzugang beeinträchtigen; bloße vertriebsbezogene Regelungen, die unterschiedslos auf grenzüberschreitende und innerstaatliche Sachverhalte anwendbar sind, wurden von dem Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ausgenommen.⁷⁹ Diese Dimension der Grundfreiheiten wird unter dem Begriff der „diskriminierungsfreien Beschränkungen“ oder dem „freiheitsrechtlichen Gehalt“ der Grundfreiheiten diskutiert.⁸⁰

Zumindest im materiellen Steuerrecht dürfte inzwischen als gesichert gelten, dass diese freiheitsrechtliche Dimension der Grundfreiheiten keine Anwendung finden kann, sondern die Grundfreiheiten auf ihren gleichheitsrechtlichen Schutz vor Diskriminierungen beschränkt sein müssen. Dies wird insbesondere damit begründet, dass letztlich alle nationalen Steuern als Kostenfaktor potentiell geeignet sind, den grenzüberschreitenden Handel zu beeinträchtigen.⁸¹ Die Konsequenz der Anwendung der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote wäre also, dass alle steuerlichen Regelungen der Mitgliedstaaten als Grundfreiheitenbeeinträchtigungen vom EuGH geprüft werden könnten und der Rechtfertigung bedürftigen.⁸²

Auch der EuGH hat sich im Steuerrecht bislang auf die gleichheitsrechtliche Schutzdimension der Grundfreiheiten beschränkt.⁸³ Vereinzelt Ausnahmen lassen sich meist mit den Besonderheiten des jeweiligen Falls erklären.⁸⁴ Teilweise ging es in diesen Fällen nicht um die Steuerbelastung

79 EuGH, Urteil vom 24.11.1993, C-267/91 und C-268/91 (Keck und Mithouard), 16 f. Zur Entwicklung des Marktzugangstests *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 26 ff.

80 *M. Valta*, ISR 2020, 189, 196-197.

81 Skeptisch zu dieser Begründung *Bizioli*, WtJ 14 (2022), 407, 414 ff.; *Musil*, in: *Musil/Weber-Grellet* (Hrsg.), Einführung, 96.

82 *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 737 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 117; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 633 ff.; *M. Lehner*, in: *Vanistendael* (Hrsg.), *EU Freedoms and Taxation*, 2006, 64.

83 Deutlich EuGH, Urteil vom 22.12.2022, C-83/21 (AirBnB (Italien)), 49 ff.; EuGH, Urteil vom 27.4.2022, C-674/20 (AirBnB (Belgien)), 46; EuGH, Urteil vom 22.11.2018, C-625/17 (Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG), 32; EuGH, Urteil vom 8.9.2005, C-544/03 und C-545/03 (Mobistar und Belgacom), 31 f.; a.A. *Friese*, *Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht*, 2010, 124.

84 Unerklärlich ist allein die Entscheidung EuGH, Urteil vom 13.6.2002, C-430/99 und C-431/99 (Sea-Land Service); dazu *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019,

an sich, sondern um steuerliches Verfahrensrecht.⁸⁵ In diesem Fall nahm der EuGH deshalb über das Prinzip der gegenseitigen Anerkennung auch ohne Diskriminierung eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten an.⁸⁶ In einem anderen Sonderfall lag eine erdrosselnde Abgabe vor.⁸⁷ Eine solche erdrosselnde Abgabe verfolgt aber keinen Fiskalzweck, sondern einen Lenkungszweck, weswegen es für den EuGH möglich war, auf die Anwendung der steuerrechtlichen Sonderdogmatik zu verzichten.⁸⁸

Die Anwendung der Grundfreiheiten auf nichtdiskriminierende steuerliche Maßnahmen ist für die weitere Untersuchung nicht weiter relevant. Denn die zu untersuchenden Differenzierungen nach Unternehmensgröße beinhalten ja gerade eine Ungleichbehandlung nach dem jeweils verwendeten Größenmerkmal. Vielmehr kommt es für die grundfreiheitenrechtliche Relevanz von Differenzierungen nach Unternehmensgröße maßgeblich auf das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung an. Dennoch waren die vorstehenden Ausführungen nicht entbehrlich, denn es gilt die mittelbare Diskriminierung (von den Grundfreiheiten erfasst) von Fällen der diskriminierungsfreien Beschränkung (im Steuerrecht nicht von den Grundfreiheiten erfasst) abzugrenzen.

c) Mittelbare Diskriminierung als Graubereich

Gerade diese Abgrenzung der mittelbaren Diskriminierung von diskriminierungsfreien Beschränkungen ist allerdings ohne eine gefestigte Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung nicht einfach. Im Ausgangspunkt differenziert jede Rechtsnorm zwischen solchen Sachverhalten, die den Tatbestand erfüllen und solchen, die den Tatbestand nicht erfüllen. Umso weiter nun das Konzept der mittelbaren Diskriminierung erlaubt, beispielsweise unter empirischer Betrachtung der Anzahl der Betroffenen oder dem qualitativen Ausmaß der Betroffenheit, einen Zusammenhang zwischen dem verwendeten Tatbestandsmerkmal und dem grenzüberschreitenden Cha-

175. Teilweise wird auch EuGH, Urteil vom 14.10.1999, C-439/97 (Sandoz) als echte Ausnahme gesehen; vgl. *Friese*, Rechtsformwahlfreiheit im Europäischen Steuerrecht, 2010, 117 ff.; a.A. *Snell*, ICLQ 56 (2007), 339, 345; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, Fn. 604.

85 EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations und Singer).

86 *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 175; dazu C.V.2.b).

87 EuGH, Urteil vom 11.6.2015, C-98/14 (Berlington Hungary).

88 *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 175 ff.

rakter des Vorgangs herzustellen, desto mehr verdrängt die gleichheitsrechtliche Betrachtung die freiheitsrechtliche.⁸⁹ Dies wird besonders deutlich, wenn man sich den Gedanken erlaubt, dass eine mittelbare Diskriminierung bereits dann begründet werden könnte, wenn ein einzelner Ausländer von einer (*prima facie* neutralen) Belastung betroffen ist, weil er deren Tatbestand erfüllt, ein Inländer aber nicht, weil er deren Tatbestand nicht erfüllt.⁹⁰ Ist dies noch ein Fall der mittelbaren Diskriminierung oder handelt es sich nicht eher um eine nichtdiskriminierende Beschränkung?

Dies zeigt, dass die genauere dogmatische Erfassung der Kategorie der mittelbaren Diskriminierung nicht nur aus Gründen der Rechtssicherheit geboten ist, sondern auch, um die kompetenzielle Rücksichtnahme, die der EuGH durch die Beschränkung auf Diskriminierungsfälle im Steuerrecht übt, nicht durch die Hintertür einer grenzenlosen Anwendung der mittelbaren Diskriminierung zu umgehen.⁹¹

Alternativ wird diskutiert, die Kategorie der mittelbaren Diskriminierung durch eine „*rule of remoteness*“⁹² zu begrenzen, wie es auch in der Rechtsprechung des EuGH teilweise anklingt. Damit ist gemeint, solche Fälle aus dem Anwendungsbereich der mittelbaren Diskriminierung auszunehmen, „die nicht die Regelung der Bedingungen für die Erbringung der Dienstleistungen der betreffenden Unternehmen bezwecken“ und deren Wirkung auf den freien Verkehr „zu ungewiss und zu mittelbar sind, als dass [sie] [...] als geeignet angesehen werden können, diese Freiheit zu behindern.“⁹³

Darin wird meist ein Versuch des EuGH erblickt, die weitreichende Interpretation der Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote zu begrenzen.⁹⁴ Genauso kann die *rule of remoteness* aber auch als Begrenzung der mittel-

89 *Knobbe-Keuk*, DB 1990, 2573, 2576-2577; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 128 f.; *Bizioli*, WTJ 14 (2022), 407, 415 f.; *Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Art. 49 AEUV, 81.

90 In diese Richtung *Knobbe-Keuk*, DB 1990, 2573, 2576; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 119. Ähnlich *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 86 f.

91 Zur Notwendigkeit der dogmatischen Begrenzung der mittelbaren Diskriminierung auch *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 86 f.

92 *Cordewener*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 34.

93 EuGH, Urteil vom 22.12.2022, C-83/21 (AirBnB (Italien)), 45; EuGH, Urteil vom 27.4.2022, C-674/20 (AirBnB (Belgien)), 42 m.w.N. Hervorhebung durch Verf.

94 *Cordewener*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 34.

baren Diskriminierung dienen.⁹⁵ Allerdings finden sich bislang keinerlei Anhaltspunkte für eine rechtssichere Handhabung, wann diese Regel geprüft wird und nach welchen Maßstäben festzustellen ist, ob und ab wann die Wirkung einer Maßnahme zu ungewiss und zu mittelbar ist, um den Binnenmarkt zu beeinträchtigen.⁹⁶ Dementsprechend lassen sich daraus keine Anhaltspunkte zur Umgrenzung der mittelbaren Diskriminierung gewinnen. Die Untersuchung der Dogmatik der mittelbaren Diskriminierung zur genaueren Umgrenzung des Schutzbereichs der Grundfreiheiten ist also unverzichtbar.⁹⁷

3. Vergleichbarkeit

Wie bei Gleichheitsrechten üblich, ist auch bei den Grundfreiheiten neben einer Ungleichbehandlung Voraussetzung, dass die zu vergleichenden Sachverhalte vergleichbar sein müssen. Das relevante Vergleichspaar ergibt sich dabei aus der Struktur der Grundfreiheiten als besondere Diskriminierungsverbote⁹⁸: Der grenzüberschreitende Sachverhalt wird mit einem hypothetischen Sachverhalt verglichen, der – abgesehen von dem grenzüberschreitenden Element⁹⁹ – identisch ist mit dem Ausgangssachverhalt (sogenannte vertikale Vergleichspaarbildung).¹⁰⁰

95 *Bizioli*, WTJ 14 (2022), 407, 418; andeutungsweise *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 50.

96 *Vanistendael*, in: Vanistendael (Hrsg.), EU Freedoms and Taxation, 2006, 190: "not a very big help". Bezeichnend insofern die Zurückweisung entsprechenden Vortrags ohne Begründung in EuGH, Urteil vom 18.6.2019, C-591/17 (Österreich/Deutschland), 130 f. Eingehend zur inkonsistenten Verwendung der Formel durch den EuGH *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 65 ff. Weitere Kritik an der *rule of remoteness* aus Sicht der Verhaltensökonomie bei *Winter*, German Law Journal 21 (2020), 240, 262. Versuche der genaueren Bestimmung bei *Thomas*, NVwZ 2009, 1202; *Jansson/Kalimo*, COLA 51 (2014), 523.

97 Eingehend C.II.3.a)).

98 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 137.

99 In Fällen der mittelbaren Diskriminierung tritt an die Stelle des grenzüberschreitenden Elements das tatsächlich verwendete Differenzierungsmerkmal, *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 84 m.w.N.

100 Ob die Grundfreiheiten auch den Vergleich zweier grenzüberschreitender Sachverhalte (horizontale Vergleichbarkeit) zulassen, ist umstritten. Der EuGH nimmt dies wohl in Situationen an, in denen ein Mitgliedstaat unilateral zwischen verschiedenen Auslandssachverhalten differenziert, vgl. EuGH, Urteil vom 24.2.2015, C-512/13 (*Sopora*), 25. Folgt die Ungleichbehandlung aber aus den verschiedenen anwendba-

Nach welchen Maßstäben der EuGH aber beurteilt, ob zwei Vergleichssituationen in einer vergleichbaren Situation sind, ob er überhaupt die Vergleichbarkeit prüft und mit welcher Intensität, ist nicht geklärt.¹⁰¹

Soweit der EuGH die Vergleichbarkeit der Sachverhalte im Hinblick auf das Ziel der jeweiligen nationalen Regelung beurteilt, ist dem nicht zu folgen.¹⁰² Dafür spricht zwar, dass der EuGH damit das nationale Regelungsanliegen als Maßstab berücksichtigt und dementsprechend die nationale Souveränität schont.¹⁰³ Andererseits neigt eine solche Vergleichbarkeitsprüfung zur Zirkularität: Denn wenn das nationale Regelungsziel gerade die territoriale Begrenzung eines (steuerlichen) Vorteils ist, sind im Hinblick auf dieses Ziel inländische und grenzüberschreitende Vorgänge immer unvergleichbar, obwohl die Regelung zu einer ungewünschten Marktabgrenzung führt.¹⁰⁴ Dies hat der EuGH in Fällen mit extrafiskalischen Zweckset-

ren Doppelbesteuerungsabkommen, sind zwei verschiedene grenzüberschreitende Sachverhalte nicht vergleichbar, vgl. EuGH, Urteil vom 30.6.2016, C-176/15 (Riskin und Timmermans), 29 ff.; EuGH, Urteil vom 5.7.2005, C-376/03 (D), 61. Aus der Literatur statt vieler *M. Lang*, in: Avi-Yonah/Lang (Hrsg.), *Comparative Fiscal Federalism*, 2016; *van Thiel*, in: Weber (Hrsg.), *The Influence of European Law on Direct Taxation*, 2007, 91 ff.

- 101 *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 134 beklagt die "black box" der Vergleichbarkeitsprüfung; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 3, Rn. 128; GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 13.3.2014, C-48/13 (Nordea Bank Denmark), 21 ff.; eingehend zu den verschiedenen Prüfungsansätzen des EuGH *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 278 ff.; *Mittendorfer/Riedl*, *EC Tax Rev.* 30 (2021), 166, 168 ff.
- 102 Beispielhaft EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-135/17 (X GmbH), 64 m.w.N. Dazu *Mittendorfer/Riedl*, *EC Tax Rev.* 30 (2021), 166, 170 f. m.w.N. In der Literatur werden weitere, grundlegend abweichende Ansätze zur Ausgestaltung der Vergleichbarkeitsprüfung vorgeschlagen, zum Beispiel allein danach, ob ein Mitgliedstaat seine Steuerhoheit ausübt oder nicht, vgl. *Wattel*, *ET* 55 (2015), 542, 553, oder anhand des Wettbewerbsverhältnisses zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Akteuren im Zielmarkt, vgl. *Englisch*, *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*, 2008, 293 ff.; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 299; *Straßburger*, *Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten*, 2012, 100; *Woitok*, *Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb*, 2022, 644. Der EuGH folgt dem bislang nicht.
- 103 *Lyal*, in: Avi-Yonah/Lang (Hrsg.), *Comparative Fiscal Federalism*, 2016, 55 f.
- 104 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 3, Rn. 128; *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 131; kritisch auch *Mittendorfer/Riedl*, *EC Tax Rev.* 30 (2021), 166, 171; *Hörner*, *Die negative Integration einzelstaatlicher Steuerrechtsordnungen*, 2014, 123; *Glahe*, *Einkünftekorrektur zwischen verbundenen Unternehmen*, 2012, 144.

zungen teilweise erkannt und entsprechend reagiert. Insbesondere in der Rs. *Kommission/Österreich* machte der EuGH deutlich, dass in Fällen einer mittelbaren Diskriminierung die (mittelbare) Differenzierung nach Staatsangehörigkeit „per definitionem kein gültiges Kriterium für die Beurteilung der objektiven Vergleichbarkeit dieser Situationen und somit für das Bestehen eines objektiven Unterschieds zwischen ihnen darstellen [kann]“¹⁰⁵ In der Rs. *X* hingegen, in der es um eine steuerliche Begünstigung für inländische Denkmalgebäude ging, akzeptierte der EuGH, dass die Niederlande nur das kulturgeschichtliche Erbe der Niederlande schützen wollte und beurteilte deshalb ausländische Denkmalgebäude als objektiv unvergleichbar.¹⁰⁶ Eine solche Vergleichbarkeitsprüfung ist aufgrund ihrer Zirkularität verzichtbar.

Aber auch sonst ist die Frage nach der Vergleichbarkeit der Sachverhalte besser als Teil der Rechtfertigungsprüfung zu verorten. Denn in der Sache unterscheiden sich die maßgeblichen Erwägungen der Vergleichbarkeitsprüfung nicht von den in der Rechtfertigung zu prüfenden Gesichtspunkten. Ausschlaggebend ist jeweils, ob zwischen den beiden zu vergleichenden Sachverhalten Unterschiede bestehen und ob diese Unterschiede so gewichtig sind, dass sie die fragliche Ungleichbehandlung rechtfertigen können. Diese Wertungsfragen lassen sich im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung besser erörtern und die widerstreitenden Interessen gegeneinander abwägen.¹⁰⁷ Die Vergleichbarkeitsprüfung ist also jedenfalls verzichtbar und kann allenfalls dazu dienen, in Fällen, in denen die Ungleichbehandlung sich eindeutig und notwendigerweise aus der territorialen Beschränktheit des Steuerzugriffs der Mitgliedstaaten ergibt, die Prüfung abzukürzen und die Grundfreiheitenbeeinträchtigung abzulehnen.¹⁰⁸

105 EuGH, Urteil vom 16.6.2011, C-10/10 (*Kommission/Österreich*), 35 (Hervorhebung im Original) zur Abzugsfähigkeit von Spenden an nichtansässige Forschungseinrichtungen. Ähnlich bereits EuGH, Urteil vom 11.9.2007, C-76/05 (*Schwarz und Gootjes-Schwarz*), 72 f.

106 EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-87/13 (*X*), 30 ff.

107 *Reimer*, in: *Schaumburg/Englisch/Dobratz* (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 134; *Klenk*, *Die Grenzen der Grundfreiheiten*, 2019, 85; *Schön*, in: *Schön/Heber* (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, 138; *Surmann*, *Hybride Gestaltungen nach der ATAD II*, 2022, 219.

108 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 3, Rn. 129; *Kokott*, in: *FS Bundesfinanzhof*, 2018, 740.

4. Rechtfertigung

Nicht jede Benachteiligung eines grenzüberschreitenden Vorgangs stellt eine Verletzung der Grundfreiheiten dar. Dies ist vielmehr nur der Fall, wenn die Benachteiligung nicht gerechtfertigt werden kann. Als Voraussetzungen dafür prüft der EuGH, ob ein tauglicher Rechtfertigungsgrund vorliegt und ob die Beeinträchtigung der Grundfreiheiten verhältnismäßig ist.¹⁰⁹ Im Folgenden werden die für das Steuerrecht wesentlichen Rechtfertigungserwägungen des EuGH vorgestellt, um die spätere Untersuchung von gesetzlichen Differenzierungen nach Unternehmensgröße zu ermöglichen.

a) Rechtfertigungsgründe

Die geschriebenen Rechtfertigungsgründe des AEUV (Art. 36, 45 Abs. 3, 52 Abs. 1, 65 AEUV) zu den einzelnen Grundfreiheiten sind von geringer praktischer Relevanz, da diese durch den EuGH eng ausgelegt werden.¹¹⁰ Bedeutsam sind vor allem die durch den EuGH entwickelten ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe.¹¹¹ Wie auf Ebene des Schutzzumfangs der Grundfreiheiten, besteht auch auf Ebene der Rechtfertigung eine Konvergenz zwischen den verschiedenen Grundfreiheiten, die es wiederum erlaubt, die Rechtfertigungsgründe abstrakt für alle Grundfreiheiten darzustellen.¹¹² So wie es allen Grundfreiheiten im Kern darum geht, Beein-

109 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 199 nennt als dritte Voraussetzung die folgerichtige Umsetzung der Maßnahme. Dies ist nach hier vertretener Ansicht ein Prüfungsaspekt der Verhältnismäßigkeit, dazu B.II.4.b).

110 *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*, 2020, 259; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 5, Rn. 22; *Hinnekens*, in: Vanistendael (Hrsg.), *EU Freedoms and Taxation*, 2006, 78 f.; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 306.

111 Grundlegend EuGH, Urteil vom 20.2.1979, 120/78 (*Cassis de Dijon*), 8; zur weiteren Entwicklung im Steuerrecht *Hinnekens*, in: Vanistendael (Hrsg.), *EU Freedoms and Taxation*, 2006, 79 ff.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 200 ff.; zur dogmatischen Begründung *Woitok*, *Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb*, 2022, 657 ff.

112 *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, 138-140, 162, 930-931.

trächtigungen des europäischen Binnenmarkts zu beseitigen, dienen alle Rechtfertigungserwägungen den mitgliedstaatlichen Interessen, die jeweils mit dem durch die Grundfreiheiten verfolgten Binnenmarktziel im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung in Ausgleich zu bringen sind.¹¹³ Gerade dieser Ausgleich des mitgliedstaatlichen Regelungsanliegens mit dem Binnenmarktziel, konkret im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung, führt zu der gebotenen Schonung der mitgliedstaatlichen Souveränität.¹¹⁴

Abgesehen von diesem übergeordneten Zweck der Rechtfertigungsprüfung, fehlt es in der Rechtsprechung des EuGH jedoch an dogmatisch gefestigten Strukturen zu den zulässigen Rechtfertigungsgründen. Stattdessen ist eine Vielzahl wiederkehrender „Argumentationstopoi“¹¹⁵ zu beobachten, die der EuGH im Einzelfall bewertet und (fort-) entwickelt.¹¹⁶ Eine eindeutige Systematisierung der einzelnen Rechtfertigungsgründe fällt deshalb schwer¹¹⁷, zumal es keinen *numerus clausus* an Rechtfertigungsgründen gibt.¹¹⁸ Die folgende Darstellung versucht, thematisch verwandte Fragestellungen gemeinsam beziehungsweise gerade in Abgrenzung zueinander darzustellen, um die teils gegenläufigen Aussagen in der EuGH-Rechtsprechung offenzulegen.

113 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 303 f.; *Hinnekens*, in: Vanistendael (Hrsg.), *EU Freedoms and Taxation*, 2006, 73; *Stewen*, *Europäische Niederlassungsfreiheit und deutsches internationales Steuerrecht*, 2007, 305 spricht sich daher für die Aufgabe der bisherigen Vielzahl von Rechtfertigungsgründen aus und schlägt vor, alle Erwägungen im Rahmen eines einzigen Rechtfertigungsgrundes "Gemeinschaftsrechtskonforme Ausübung der Steuerhoheit" zu erfassen. Dagegen *L. Jansen*, *Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht*, 2012, 110.

114 Dazu bereits B.I.1.

115 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 306.

116 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 306 f.

117 Vgl. nur *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 310, der eine Differenzierung nach extrafiskalischen Gründen und solchen Gründen, die dem Schutz der nationalen Steuerhoheit dienen vorschlägt; ähnlich *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 5, Rn. 32, die im Topos "Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse" den Sammelbegriff für alle Rechtfertigungsgründe sieht, die im Einzelnen die nationale Steuerhoheit schützen; ähnlich *Wattel*, *EC Tax Rev.* 50 (2022), 736, 749.

118 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 5, Rn. 1.

- aa) Kein Schutz des nationalen Steueraufkommens, aber Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse

In ständiger Rechtsprechung urteilt der EuGH, dass das bloße Fiskalinteresse des Mitgliedstaats am Zugriff auf Steuersubstrat, die Sorge vor dem Verlust von Steuereinnahmen oder das Interesse an der Erhöhung von Steuereinnahmen keinen zwingenden Grund des Allgemeinwohls darstellt, der die Beeinträchtigung der Grundfreiheiten rechtfertigen könnte.¹¹⁹ Das ist insofern verständlich und richtig, als dass der ungehinderte Protektionismus bezogen auf das eigene Steuersubstrat zwangsläufig zu einer Abschottung der nationalen Märkte führen würde, die gerade im Widerspruch zum Binnenmarktziel stünde. Zudem soll die Verwirklichung der Grundfreiheiten seitens der Mitgliedstaaten nicht unter einen Finanzierungsvorbehalt gestellt werden können.¹²⁰

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz macht der EuGH jedoch durch die Anerkennung der Rechtfertigungsgründe Wahrung der angemessenen Aufteilung von Besteuerungsbefugnissen, Schutz der territorialen Besteuerung, der Kohärenz und der Abwehr von missbräuchlichen Steuergestaltungen. Diesen „Argumentationstopoi“, die teilweise als eigenständige Rechtfertigungsgründe, teilweise als Ober- und Unterbegriffe¹²¹, teilweise als in Kombination¹²² anwendbar verstanden werden, liegt der gemeinsame Gedanke zu Grunde, dass es nicht vollständig gleichgültig ist, ob und wo Einnahmen versteuert oder Ausgaben zum Abzug zugelassen werden. Vielmehr erkennt der EuGH in manchen grenzüberschreitenden Situationen

119 Vgl. u.a. EuGH, Urteil vom 7.9.2004, C-319/02 (Manninen), 49; EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03 (Marks & Spencer), 44; mit zahlreichen Nachweisen zur Rechtsprechung des EuGH *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 105.

120 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 210; *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 137; zustimmend auch *Cordewener/Kofler/van Thiel*, COLA 46 (2009), 1951, 1957 ff.

121 So wohl *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 226.

122 Z.B. EuGH, Urteil vom 20.1.2021, C-484/19 (Lexel), 71; Kritisch zur Kombination von Rechtfertigungsgründen *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 286 ff. Eine Darstellung der verschiedenen Prüfungsansätze des EuGH findet sich bei *Müllmann*, Die Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme im Steuerwettbewerb, 2021, 283 f.

ein berechtigtes Interesse der Mitgliedstaaten an, bestimmte Gewinne zu besteuern oder bestimmte Ausgaben nicht zum Abzug zuzulassen.

Das Interesse der Mitgliedstaaten an der Wahrung einer angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse hat der EuGH erstmals in der Rs. *Mark & Spencer* anerkannt.¹²³ Die genauen Konturen dieses Rechtfertigungsgrundes sind aber trotz seiner praktischen Bedeutung¹²⁴ bis heute nicht geklärt.¹²⁵ Allerdings lässt sich erkennen, dass der EuGH in bestimmten Konstellationen den Schutz des Besteuerungssubstrats der Mitgliedstaaten entgegen dem Binnenmarktideal der freien Standortwahl zulässt.¹²⁶

Wiederkehrende Leitgedanken sind dabei der Territorialitätsgrundsatz¹²⁷, der Symmetriegedanke und der damit verbundene Rechtfertigungstopos der Kohärenz¹²⁸ sowie die Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen.

-
- 123 In EuGH, Urteil vom 13.12.2005, C-446/03 (*Marks & Spencer*), 45 wurde dieser Rechtfertigungsgrund noch in Verbindung mit der Vermeidung doppelter Verlustberücksichtigung und der Verhinderung von Steuerflucht geprüft; in EuGH, Urteil vom 25.2.2010, C-337/08 (*X Holding*), 33 wurde er dann auch alleine als tauglicher Rechtfertigungsgrund anerkannt.
- 124 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 224 bezeichnet ihn als "praktisch bedeutsamste[n] Rechtfertigungsgrund".
- 125 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 140: "facettenreiche Rundumwaffe"; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 225 kritisiert die fehlende Reflexion des EuGH über die "eigentliche Legitimationsbasis" der unter diesem Schlagwort erfassten legitimen Regelungsziele.
- 126 *Müllmann*, Die Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme im Steuerwettbewerb, 2021, 286.
- 127 Diesen betont *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 267; *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 373; *Wattel*, in: Weber (Hrsg.), The Influence of European Law on Direct Taxation, 2007, 152 zur "nebulösen" Beziehung von Territorialität und Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsrechte.
- 128 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 87; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 242 betont den Zusammenhang mit dem Territorialitätsgedanken. Nach EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (*National Grid Indus*), 80; EuGH, Urteil vom 17.12.2015, C-388/14 (*Timac Agro*), 47 decken sich Kohärenz und die Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse; als eigenständiger Rechtfertigungsgrund aber in EuGH, Urteil vom 12.6.2018, C-650/16 (*Bevola und Jens W. Trock*), 51.

gen. Diese können helfen, einen „abgrenzbaren und subsumierbaren Sinngehalt der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ herauszuarbeiten.¹²⁹.

(1) Territorialitätsgrundsatz

Unter Berufung auf das Territorialitätsprinzip erkennt der EuGH das Interesse der Mitgliedstaaten an der Besteuerung territorial radizierter Gewinne an. Die Mitgliedstaaten können sich also auf die angemessene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse berufen, um Verhaltensweisen zu verhindern, „die geeignet sind, das Recht eines Mitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten zu gefährden.“¹³⁰ Beispielhaft hierfür steht die Rechtsprechung zur Wegzugs- und Entstrickungsbesteuerung.¹³¹ Dabei besteuert der Wegzugsstaat die stillen Reserven trotz ausbleibender Realisierung zu dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige die Ansässigkeit in diesem Staat aufgibt oder das Wirtschaftsgut in einen anderen Staat überführt und damit dem Steuerzugriff des Wegzugstaates entzieht. Natürlich dient die Realisation der Steuer im Wegzugszeitpunkt letztlich auch der effektiven Verwirklichung und Durchsetzung des Besteuerungsrechts.¹³² Im Ausgangspunkt geht der EuGH aber eben davon aus, dass ein solches territoriales Besteuerungsrecht überhaupt schutzwürdig ist.¹³³ Das ist insofern nicht selbstverständlich, als dass das Territorialitätsprinzip durch die daraus folgende Abgrenzung der einzelnen steuerlichen Hoheitsgebiete in einem gewissen Widerspruch zu den Zielen des Binnenmarkts steht.¹³⁴ Der EuGH erkennt es aber als tauglichen Anknüpfungspunkt für die angemessene Aufteilung von Besteuerungsbefug-

129 Müllmann, Die Lizenzschranke als Abwehrmaßnahme im Steuerwettbewerb, 2021, 282.

130 EuGH, Urteil vom 17.9.2015, C-589/13 (F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt), 70 m.w.N.

131 EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 49; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 228; eingehend *Schönfeld/Erдем*, *StuW* 2022, 70.

132 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 70 erörtert die Wegzugsbesteuerung deshalb unter dem Punkt der effektiven Steuererhebung.

133 EuGH, Urteil vom 29.11.2011, C-371/10 (National Grid Indus), 46.

134 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 225; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 316; kritisch deshalb auch *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, 136.

nissen an.¹³⁵ Kritisch ist, dass das Territorialitätsprinzip *per se* keine eigenen Maßstäbe enthält für den Ausgleich mit den Binnenmarktzielen. Letztlich beschreibt der Begriff primär den völkerrechtlichen Umstand, dass der hoheitliche Zugriff auf Steuersubstrat territorial beschränkt ist, löst aber nicht die Frage, unter welchen Umständen diese territoriale Beschränkung eine Ungleichbehandlung rechtfertigt.¹³⁶ Entsprechend verwendet der EuGH das Territorialitätsprinzip auch nicht einheitlich.¹³⁷

(2) Kohärenz und Symmetrie

Weiter erkennt der EuGH die Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten in Fällen der Kohärenz als beachtlich an.¹³⁸ Dieses Konzept folgt unmittelbar aus der Natur der Grundfreiheiten als Gleichheitsrechte.¹³⁹ Grenzüberschreitende wirtschaftliche Vorgänge sollen durch die Grundfreiheiten mit innerstaatlichen Sachverhalten gleichgestellt werden. Sie können sich aber nicht auf die Grundfreiheiten berufen, um besser gestellt zu werden als rein innerstaatliche Sachverhalte. Dies wird durch das geflügelte Wort ausgedrückt, dass die Grundfreiheiten den „*free mover*“ schützen, nicht aber den „*free rider*“, der durch Kombination verschiedener Steuersysteme besser stehen will, als er es nach den einzelnen innerstaatlichen Rechtsordnungen eigentlich sollte.¹⁴⁰ Aufgrund der Kohärenz des nationalen Steuersystems können steuerliche Vorteile auf innerstaatliche Sachverhalte beschränkt werden, wenn diese Vorteile im unmittelbaren Zusammenhang zu Nachteilen stehen, die

135 EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations und Singer), 22; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2, Rn. 143.

136 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 140.

137 EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations und Singer), 22 lässt sich auch so verstehen, dass eine Ungleichbehandlung, die die Besteuerung nach dem Territorialitätsprinzip verwirklicht, bereits aus dem tatbestandlichen Schutz der Grundfreiheiten fällt; *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 140; zu der Entwicklung des Territorialitätskonzepts in der Rechtsprechung des EuGH *Wattel*, in: Weber (Hrsg.), *The Influence of European Law on Direct Taxation*, 2007, 144 ff.

138 Grundlegend EuGH, Urteil vom 28.1.1992, C-204/90 (Bachmann), 21 ff.; EuGH, Urteil vom 28.1.1992, C-300/90 (Kommision/Belgien), 14 ff.

139 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 82.

140 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 127.

ein grenzüberschreitend Wirtschaftender nicht zu tragen hat.¹⁴¹ Miteinander verknüpfte Vor- und Nachteile dürfen also nicht unter Berufung auf die Grundfreiheiten voneinander getrennt werden.¹⁴² Es soll kein „Rosinenpicken“ der Steuerpflichtigen möglich sein, sodass diese die Vorteile eines Steuersystems nutzen, ohne damit verbundene Nachteile zu tragen.¹⁴³

Bei der Frage, welche Vor- und Nachteile einen solche unmittelbaren Zusammenhang aufweisen und deshalb miteinander „saldiert“ werden dürfen, ist auf die Zielsetzung des nationalen Steuersystems abzustellen.¹⁴⁴ Der EuGH stellt darüber hinaus aber hohe Anforderungen.¹⁴⁵ Unter dem Gesichtspunkt der Kohärenz wurden zwar Fälle der grenzüberschreitenden Verlustberücksichtigung gerechtfertigt¹⁴⁶, ansonsten wurde der Rechtfertigungsgrund aber zumeist abgelehnt. Insbesondere müssen die Vor- und Nachteile regelmäßig in der Person desselben Steuerpflichtigen eintreten und sich auf dasselbe Einkommen beziehen.¹⁴⁷ Der Vor- und Nachteil muss zudem innerhalb einer nationalen Steuerrechtsordnung erfolgen, wobei Doppelbesteuerungsabkommen mit in die Betrachtung einbezogen werden

141 EuGH, Urteil vom 6.6.2000, C-35/98 (Verkooijen), 57 f.; *Kostikidis/Hintermayer*, ET 62 (2022), 74, 74 f.

142 *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 367 f.; kritisch zu diesem engen Verständnis *Straßburger*, *Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten*, 2012, 232 ff., der die kohärente Umsetzung der nationalen Belastungsgrundscheidung in den Mittelpunkt der Kohärenzrechtfertigung stellt.

143 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 5, Rn. 123.

144 EuGH, Urteil vom 12.6.2018, C-650/16 (Bevola und Jens W. Trock), 45; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 5, Rn. 86.

145 *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 369 ff.; *Helminen*, *EU Tax Law*, 2024, 174; *Musil*, in: *Musil/Weber-Grellet* (Hrsg.), *Einführung*, 125; *Straßburger*, *Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten*, 2012, 232 Für eine etwas großzügigere Betrachtung des gesamten Steuersystems statt einzelner Steuergesetze zuletzt GAin *Kokott*, *Schlussanträge vom 6.5.2021*, C-545/19 (AllianzGI-Fonds Aevn), 101 f. Dies hat der EuGH jedoch abgelehnt EuGH, Urteil vom 17.3.2022, C-545/19 (AllianzGI-Fonds AEVN), 79 f.

146 EuGH, Urteil vom 23.10.2008, C-157/07 (Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt), 43; EuGH, Urteil vom 12.6.2018, C-650/16 (Bevola und Jens W. Trock), 51.

147 EuGH, Urteil vom 17.9.2015, C-589/13 (F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt), 83 m.w.N.; *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch/Dobratz* (Hrsg.), *Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht*, Rn. 273; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 5, Rn. 85; *Helminen*, *EU Tax Law*, 2024, 174 f.; zur Ausnahme bei der Dividendenbesteuerung *Staringer*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 369.

können¹⁴⁸. Die grundfreiheitsrechtliche Zulässigkeit einer nationalen Regelung wird aber nicht von der Rechtslage in einem anderen Mitgliedstaat abhängig gemacht.¹⁴⁹

In engem Zusammenhang zur Kohärenz steht der Symmetriegedanke.¹⁵⁰ Von Kohärenz ist dabei meist die Rede, wenn es um besondere steuerliche Vor- oder Nachteile geht, von Symmetrie, wenn es um die Erfassung von Gewinnen und Verlusten geht.¹⁵¹ In der Sache geht es dabei darum, dass ein Mitgliedstaat die Berücksichtigung ausländischer Verluste verweigern darf, wenn er damit korrespondierende ausländische Gewinne nicht besteuert. Der Vorteil der Verlustnutzung wird also verweigert, weil der damit unmittelbar zusammenhängende Nachteil der Besteuerung der Gewinne nicht eintritt. Gewinne und Verluste sind „zwei Seiten einer Medaille“.¹⁵² Der Steuerpflichtige soll daran gehindert werden, Gewinne und Verluste voneinander zu trennen und frei zu wählen, in welchem Staat er Gewinne oder Verluste geltend macht.¹⁵³

Egal, ob unter dem Schlagwort der Kohärenz oder der Symmetrie, die besonders umstrittenen Fälle sind diejenigen, in denen ein Staat für den grenzüberschreitenden Sachverhalt eine nachteilige Regelung anwendet, um einen Vorteil auszugleichen, den der grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige aus dem Rechtssystem des anderen Staates oder aus dem Zusammenspiel beider Rechtsordnungen erlangt. Der EuGH erlaubt dies als „internationale Kohärenz“ in eng umgrenzten Ausnahmefällen, wenn die vorteilhafte Behandlung im Ausland und die nachteilige Behandlung im Inland exakt korrespondieren und durch Doppelbesteuerungsabkommen gesichert sind.¹⁵⁴ Eine bloß typisierende Betrachtung zur Ermittlung etwai-

148 *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 176 f.; *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 127 f.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 532.

149 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 128; kritisch zur Rechtsprechung des EuGH zu Dividendenbesteuerung deshalb *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 286 ff.

150 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 127, 142; a.A. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 243.

151 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 87.

152 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 127.

153 EuGH, Urteil vom 17.12.2015, C-388/14 (Timac Agro), 35 m.w.N.

154 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 96; *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 180. Zur Diskussion um eine größere Relevanz dieses Rechtferti-

ger ausgleichsfähiger Vorteile ist dabei nicht zulässig.¹⁵⁵ Explizit entschieden hat der EuGH, dass allein der Umstand einer niedrigeren Steuerlast im Ausland keine kompensatorischen Maßnahmen rechtfertigen kann.¹⁵⁶ Auch die Bekämpfung von Steuerwettbewerb ist dementsprechend bisher nicht als Rechtfertigungsgrund anerkannt.¹⁵⁷ Damit würde verkannt, dass nicht nur Harmonisierung, Neutralität und damit verbunden Allokationseffizienz, sondern auch Steuerwettbewerb zu Wohlfahrtsgewinnen führen kann.¹⁵⁸

Ähnliche Probleme ergeben sich für nationale Maßnahmen zur Vermeidung der doppelten Inanspruchnahme von gleichgerichteten Steuervergünstigungen (zum Beispiel doppelter Verlustnutzung), den sogenannten *double dips*.¹⁵⁹ Der EuGH hat die Rechtfertigung solcher Maßnahmen bislang überwiegend abgelehnt.¹⁶⁰ Es finden sich aber auch gegenteilige Aussagen.¹⁶¹

Hier zeigt sich die Schwierigkeit des EuGH, eine Balance zu finden zwischen dem Grundsatz, dass dem Steuerpflichtigen die Vorteile, die er aus der Standortwahl im Binnenmarkt gewinnt, nicht durch andere Mitgliedstaaten genommen werden sollen und dem legitimen Interesse der

gungsgrund bei Korrespondenzregeln *Surmann*, Hybride Gestaltungen nach der ATAD II, 2022, 250 ff.

- 155 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 96.
- 156 EuGH, Urteil vom 26.10.1999, C-294/97 (*Eurowings*), 44 f.; EuGH, Urteil vom 6.6.2000, C-35/98 (*Verkooijnen*), 61; EuGH, Urteil vom 26.6.2003, C-422/01 (*Skandia und Ramstedt*), 52; EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), 49; EuGH, Urteil vom 5.7.2012, C-318/10 (*SIAT*), 39. Zustimmend *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 335 f. m.w.N.
- 157 Eingehend und für die Anerkennung eines Rechtfertigungsgrundes für die Bekämpfung *schädlichen* Steuerwettbewerbs *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 757 ff.
- 158 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, 120 f.; *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 779 ff.
- 159 Für die Rechtfertigung solcher Maßnahmen: *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 269 f.; *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 317 f.; a.A. *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, 126.
- 160 EuGH, Urteil vom 6.9.2012, C-18/11 (*Philips Electronics*), 30 ff.; EuGH, Urteil vom 17.9.2015, C-589/13 (*F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*), 73.
- 161 EuGH, Urteil vom 4.7.2018, C-28/17 (*NN*), 47 f.; eingehend *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 264 ff.

Mitgliedstaaten daran, dass die Steuerpflichtigen sich nicht unberechtigt ihrer Steuerhoheit entziehen können.

(3) Missbrauchsverhinderung

Im Rahmen des Rechtfertigungsgrunds der Bekämpfung missbräuchlicher Steuergestaltungen ist verhältnismäßig eindeutig geklärt, wie dieser Konflikt aufzulösen ist. Als Ausgangspunkt lässt sich festhalten, dass die Grundfreiheiten den Steuerpflichtigen zwar die freie Standortwahl für ihre wirtschaftliche Aktivität gewährleisten, nicht aber die freie Wahl, in welchem Staat Gewinne und Verluste jeweils geltend gemacht werden.¹⁶² Die Besteuerung soll also an die wirtschaftliche Realität anknüpfen und nicht durch formelle Gestaltungen durch den Steuerpflichtigen umgangen werden können. Die Mitgliedstaaten sind berechtigt, entsprechenden Umgehungsversuchen die steuerliche Anerkennung zu verweigern.¹⁶³

Dies folgt bereits aus dem Ziel der Grundfreiheiten. Denn das Ziel des Binnenmarktes, eine effiziente Ressourcenallokation zu gewährleisten, erfordert es nur, solche Geschäfte zu schützen, die nach den Kräften des Marktes zustande gekommen sind.¹⁶⁴ Streng genommen fallen Gestaltungen ohne jegliche wirtschaftliche Substanz daher bereits nicht in den Anwendungsbe- reich der Grundfreiheiten.¹⁶⁵

Nach der grundlegenden Entscheidung des EuGH in der Rs. *Cadbury Schweppes* ist es Mitgliedstaaten gestattet, „Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch die Tätigkeit im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird.“¹⁶⁶ In jüngerer Zeit scheint der EuGH die Anforderungen an die Feststellung missbräuchlicher Gestaltungen zu lockern. Als missbräuchlich wurden in den „dänischen Fällen“ zuletzt auch solche Gestaltungen betrachtet, die „*pro forma*“ vorgenommen wurden und deren Hauptzweck

162 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 2, Rn. 123 m.w.N.

163 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 123-125.

164 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, 149.

165 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 251.

166 EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*), 55.

war, einen Steuervorteil zu erlangen.¹⁶⁷ Selbst das Vorliegen einer gewissen wirtschaftlichen Substanz würde danach nicht die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung verhindern.¹⁶⁸

Jedenfalls im Rahmen der Verhältnismäßigkeit stellt der EuGH hohe Anforderungen an die nationalen Missbrauchsvermeidungsvorschriften. Die Vorschrift muss sich tatbestandlich „hinreichend zielgenau an typischen Missbrauchskonstellationen ausrichten“.¹⁶⁹ Zu pauschale Missbrauchsvermutungen sind daher unzulässig. Insbesondere dürfen Missbrauchsvermutungen nicht alleine an den Umstand geknüpft werden, dass der Steuerpflichtige grenzüberschreitend tätig ist oder gerade in einem anderen Land mit günstigeren steuerlichen Bedingungen wirtschaftlich tätig ist.¹⁷⁰ Es ist gerade das durch die Grundfreiheiten gewährleistete Recht des Steuerpflichtigen, den Ort seiner Aktivität auch nach den steuerlich günstigsten Bedingungen zu wählen.¹⁷¹ Weiter sind nationale Vorschriften zur Bekämpfung missbräuchlicher Strukturen nur verhältnismäßig, soweit sie keine unwiderleglichen oder nur unverhältnismäßig schwer widerlegliche Miss-

167 EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-116/16, C-117/16 (T Danmark und Y Denmark Aps), 79, 98; EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 (N Luxembourg 1 u.a.), 107; nach *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 75 ist danach zu differenzieren, ob es sich um eine legale oder illegale Gestaltung handelt. Bei illegalen Gestaltungen genüge es, wenn die Erlangung des Steuervorteils der wesentliche Zweck ist; bei legalen Gestaltungen müsse die Erlangung des Steuervorteils jedoch der alleinige Zweck sein.

168 *Traversa*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 88 mit Verweis auf; EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 (N Luxembourg 1 u.a.); EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-116/16, C-117/16 (T Danmark und Y Denmark Aps); *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 167. im Hinblick auf die Kombination der Rechtfertigungsgründe Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse und Missbrauchsverhinderung; *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 118 ff.

169 EuGH, Urteil vom 20.12.2017, C-504/16 und C-613/16 (Deister Holding u.a.), 60–62, 97; EuGH, Urteil vom 14.6.2018, C-440/17 (GS), 44, 79. Zur Anforderung der tragfähigen Vermutung eingehend *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 258; *Erdem*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Vor § 50d Abs. 3 EStG, Rn. 42; *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3, 13.

170 EuGH, Urteil vom 20.1.2021, C-484/19 (Lexel), 55.

171 EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-116/16, C-117/16 (T Danmark und Y Denmark Aps), 81; EuGH, Urteil vom 26.2.2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 (N Luxembourg 1 u.a.), 109; *Schön*, IStR 2009, 882, 887.

brauchsvermutungen aufstellen.¹⁷² Dem Steuerpflichtigen muss immer die Möglichkeit offenstehen, den Gegenbeweis zu führen, dass der Tätigkeit wirtschaftliche Substanz zugrunde liegt und damit keine missbräuchliche Gestaltung vorliegt.¹⁷³

bb) Kein Schutz reiner Verwaltungsvereinfachung, aber wirksame steuerliche Kontrolle

Mit Blick auf die Verwaltbarkeit und Realisierung des materiellen Steueranspruchs und das damit verbundene Interesse der Mitgliedstaaten an der Handhabbarkeit der Steuerverwaltung sind die Rechtsprechungssignale des EuGH nicht eindeutig. Oft wiederholt ist die Aussage des EuGH, dass das mitgliedstaatliche Interesse an Verwaltungsvereinfachung oder Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Steuer keinen zwingenden Allgemeinwohlgrund darstellen, der eine Grundfreiheitenbeeinträchtigung rechtfertigen kann.¹⁷⁴ Diese Aussage steht aber im Widerspruch zu den durch den EuGH anerkannten Rechtfertigungsgründen der „wirksamen steuerlichen Kontrolle“¹⁷⁵, der „Wirksamkeit der Steueraufsicht“¹⁷⁶, der „effizienten Steuererhebung“¹⁷⁷, der „effizienten Steuerbeitreibung“¹⁷⁸ oder der „Sicherstellung der Durchsetzung des Steueranspruchs“¹⁷⁹.

172 Hierzu und zum Folgenden *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 257 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 77-78.

173 EuGH, Urteil vom 12.9.2006, C-196/04 (Cadbury Schweppes), 70; EuGH, Urteil vom 13.3.2007, C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), 82; *Erdem*, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Vor § 50d Abs. 3 EStG, Rn. 43.

174 EuGH, Urteil vom 26.1.1999, C-18/95 (Terhoeve), 45; EuGH, Urteil vom 7.9.2004, C-319/02 (Manninen), 54; EuGH, Urteil vom 9.10.2014, C-326/12 (van Caster), 56; *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 283.

175 EuGH, Urteil vom 20.2.1979, 120/78 (Cassis de Dijon), 8.

176 EuGH, Urteil vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations und Singer), 31; EuGH, Urteil vom 14.9.2006, C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer), 47; EuGH, Urteil vom 27.1.2009, C-318/07 (Persche), 52.

177 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 56.

178 EuGH, Urteil vom 3.10.2006, C-290/04 (FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH), 35.

179 Als eigenständiger Rechtfertigungsgrund *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 297.

Unter diesen Topoi akzeptiert der EuGH administrative Erwägungen als Rechtfertigungsgrund, wobei im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung regelmäßig hohe Anforderungen gestellt werden. Insbesondere sind materiellrechtliche Mehrbelastungen für den grenzüberschreitenden Sachverhalt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nicht zu rechtfertigen, da regelmäßig verfahrensrechtliche Mehrbelastungen oder die Erbringung eigener Nachweise durch den Steuerpflichtigen als milderes Mittel in Frage kommen.¹⁸⁰ Verfahrensrechtliche Benachteiligungen des grenzüberschreitenden Vorgangs können unter Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatz jedoch gerechtfertigt sein.¹⁸¹ Im Rahmen der Verhältnismäßigkeit geht der EuGH davon aus, dass die Amtshilfe¹⁸² sowie etwaige Selbstauskünfte und Nachweiserbringung durch den Steuerpflichtigen¹⁸³ regelmäßig mildere Mittel darstellen.¹⁸⁴

Wie *Woitok*¹⁸⁵ herausgearbeitet hat, wird in der Rezeption der Rechtsprechungsaussagen nicht hinreichend zwischen Effektivität und Effizienz des Steuerverfahrens unterschieden. Während Effektivität nur die Wirksamkeit einer Maßnahme voraussetzt, ist eine Maßnahme effizient, wenn sie zugleich wirksam und wirtschaftlich ist. Eine Abwägung des administrativen

-
- 180 *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 111 f.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 47 verweist darauf, dass es nicht ausgeschlossen ist, Steuervergünstigungen aufgrund von Verwaltungsschwierigkeiten bestimmten grenzüberschreitenden Sachverhalten zu versagen; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 290.
- 181 *L. Jansen*, Das Steuerverfahren im Spannungsfeld von Europa- und Verfassungsrecht, 2012, 116 f.; *Helminen*, EU Tax Law, 2024, 160 f.; *Lazarov*, in: Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Rust/Kofler/Spies (Hrsg.), Introduction to European Tax Law on Direct Taxation, 2020, 274.
- 182 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG: "Amtshilferichtlinie", ABl. EU L 64 v. 11.3.2011, 1–12; Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen: "Beitreibungsrichtlinie", ABl. EU L 84 v. 31.3.2010, 1–12.
- 183 Kritisch *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 294.
- 184 EuGH, Urteil vom 4.3.2004, C-334/02 (Kommission/Frankreich), 29 ff.; EuGH, Urteil vom 5.7.2007, C-522/04 (Kommission/Belgien), 56 f.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 290; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 48–49.
- 185 Zum Folgenden eingehend *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 675 ff.

Aufwands mit dem Erfolg der Steuerfestsetzung und -beitreibung wäre also nur unter dem Begriff der effizienten Besteuerung geschützt.

Wie *Woitok* feststellt, schützt der EuGH in den meisten seiner Entscheidungen die mitgliedstaatlichen Interessen an einer effektiven, nicht aber an einer effizienten Steuerverwaltung.¹⁸⁶ Ist also die Realisierung des Steueranspruchs gefährdet, kann der Mitgliedstaat damit zusätzliche administrative Belastungen für den grenzüberschreitenden Steuerpflichtigen rechtfertigen. Eine solche Mehrbelastung ist aber tendenziell nicht gerechtfertigt, wenn alleine die Effizienz der Steuerverwaltung gefährdet ist. Der Mitgliedstaat kann sich zur Rechtfertigung also im Regelfall nicht darauf berufen, dass ohne Mehrbelastung des grenzüberschreitenden Sachverhalts die Steuerfestsetzung und -beitreibung zu aufwendig würde. Diesbezüglich ist die Rechtsprechung jedoch nicht gefestigt.¹⁸⁷

cc) Extradiskalische Zwecke

Auch extradiskalische Lenkungszwecke einer Steuervorschrift können grundsätzlich Beschränkungen der Grundfreiheiten rechtfertigen. Welche Bereiche, Aktivitäten oder Verhaltensweisen steuerlich gefördert werden, steht dabei im Ermessen der Mitgliedstaaten.¹⁸⁸ Das Förderziel darf jedoch nicht nur territorial beschränkt verfolgt werden.¹⁸⁹ Eine Ausnahme hiervon macht der EuGH in Sachbereichen, in denen das Primärrecht die

186 *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 678 ff.

187 Zur „vorsichtige[n] Öffnung des Gerichtshof“ gegenüber Effizienzerwägungen *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 678 ff. und später C.IV.2.b)bb)(4)(b)i.

188 EuGH, Urteil vom 27.1.2009, C-318/07 (Persche), 43; EuGH, Urteil vom 16.6.2011, C-10/10 (Kommission/Österreich), 32; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 116; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 221.

189 EuGH, Urteil vom 14.9.2006, C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer), 57; EuGH, Urteil vom 27.1.2009, C-318/07 (Persche), 44; EuGH, Urteil vom 10.9.2009, C-269/07 (Kommission/Deutschland), 82 m.w.N.; EuGH, Urteil vom 16.6.2011, C-10/10 (Kommission/Österreich), 33; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 221. Etwas anderes gilt möglicherweise für Drittstaatsverhältnisse im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit, vgl. GA Collins, Schlussanträge vom 9.2.2023, C-670/21 (BA/Finanzamt X), 39.

Achtung der nationalen Politik vorsieht (insbesondere also der Schutz des nationalen kulturellen Erbes, Art. 36, 167 Abs. 1 AEUV).¹⁹⁰ Die Förderung von nationalen Kulturgütern oder Naturdenkmälern darf deshalb auf das Territorium des Mitgliedstaats beschränkt werden.¹⁹¹

b) Verhältnismäßigkeit und Folgerichtigkeit

Die Beschränkung der Grundfreiheiten muss mit Blick auf das verfolgte Allgemeinwohlziel verhältnismäßig sein, um gerechtfertigt zu sein. Nach gängigem Verständnis umfasst der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit die Prüfung der Geeignetheit der Maßnahme, der Erforderlichkeit (mildestes Mittel) sowie der Angemessenheit (Zweck-Mittel-Relation).¹⁹²

Der EuGH verzichtet jedoch häufig auf die explizite Prüfung der Angemessenheit als dritten Schritt.¹⁹³ Erwägungen der Güterabwägungen berücksichtigt der EuGH in diesen Fällen dennoch oft unter dem Prüfungspunkt der Erforderlichkeit.¹⁹⁴ In anderen Fällen prüft der EuGH explizit dreistufig und benennt auch die Angemessenheit als Teil der Verhältnismä-

190 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 113-115; *Traversa/Vintras*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *Allocating Taxing Powers within the European Union*, 2013, 193.

191 EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-133/13 (Q), 27; EuGH, Urteil vom 18.12.2014, C-87/13 (X), 31 f.; *Schön*, in: *Schön/Heber* (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts*, 2015, 149 f.; *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch/Dobratz* (Hrsg.), Kapitel 8: *Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht*, Rn. 217; *Englisch*, in: *Lang* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2018, 310 f.; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 5, Rn. 106.

192 *Kostikidis*, WTJ 13 (2021), 309, 336 f.; *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, 2002, 86 ff.

193 Grundlegend EuGH, Urteil vom 30.11.1995, C-55/94 (Gebhard), 37. Aus der neueren Rechtsprechung statt vieler EuGH, Urteil vom 31.5.2018, C-382/16 (Hornbach-Baumarkt), 36 m.w.N. Zur uneinheitlichen Verhältnismäßigkeitsprüfung auch *Oreschnik*, *Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte*, 2019, 227 f.; *O. Koch*, *Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften*, 2003, 198 ff.

194 *Klenk*, *Die Grenzen der Grundfreiheiten*, 2019, 212; *Woitok*, *Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb*, 2022, 671 m.w.N.

sigkeit.¹⁹⁵ Dies ist aus Gründen der Nachvollziehbarkeit der Entscheidung vorzugswürdig.¹⁹⁶

Im Rahmen der Verhältnismäßigkeit wird auch die folgerichtige Umsetzung der gesetzgeberischen Grundentscheidung geprüft. Nur eine folgerichtige Umsetzung der Grundwertung ist je geeignet; anders ausgedrückt indiziert eine inkonsequente Umsetzung eines Regelungsanliegens, dass dieses nur vorgeschoben ist.¹⁹⁷

Zu beachten ist, dass für das Ergebnis der Verhältnismäßigkeitsprüfung die Prüfungsintensität von entscheidender Bedeutung ist. Gerade unter den Prüfungspunkten der Erforderlichkeit und Angemessenheit kommt es darauf an, welche und wie viele Alternativmaßnahmen der EuGH einer eingehenden Prüfung unterzieht, wie der EuGH die Beweislast für die Eignung etwaiger Alternativmaßnahmen verteilt und in welchem Maße der EuGH die gesetzgeberische Wertungsentscheidung prüft und hinterfragt, oder akzeptiert.¹⁹⁸ Die Rücksichtnahme auf die mitgliedstaatliche Steuersouveränität gebietet dabei tendenziell eine großzügige Linie, bei der nationale Wertungen durch den EuGH nicht korrigiert, sondern akzeptiert werden.¹⁹⁹ Richterliche Zurückhaltung durch den EuGH ist auch angezeigt bei der Prüfung der Folgerichtigkeit der Maßnahme. Dies ergibt sich auch aus dem folgenden Gedanken: Das Gebot der folgerichtigen Umsetzung der Maßnahmenziele kann als Ausdruck des allgemeinen Gleichbehandlungsgebots verstanden werden.²⁰⁰ In Abhängigkeit vom jeweiligen Zweck der Maßnahme ist der Gesetzgeber durch den Gleichheitssatz gehalten, alle Sachverhalte, die dem Zweck entsprechen, gleichermaßen zu be- oder ent-

195 Im Steuerrecht z.B. EuGH, Urteil vom 17.12.2015, C-388/14 (Timac Agro), 51. Zu beachten ist, dass der EuGH in diesen Fällen trotzdem nicht immer eine Güterabwägung vornimmt, vgl. *Woitok*, Das objektive Nettoprinzip im internationalen Steuerwettbewerb, 2022, 671 m.w.N.; *Leible/Streinzi*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Art. 34 AEUV, 127.

196 *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 345 ff.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 87.

197 Zur dogmatischen Einordnung als Teilelement der Geeignetheit *Oreschnik*, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, 2019, 207 ff.; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 47; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 8: Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote im direkten Steuerrecht, Rn. 207; *Mathisen*, COLA 47 (2010), 1021, 1032 ff.

198 Eingehend *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 213 ff. Zu den großen Unterschieden in der Prüfungsintensität durch den EuGH *Oreschnik*, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, 2019, 291 ff.

199 Vgl. B.I.1.

200 *Mathisen*, COLA 47 (2010), 1021, 1022.

lasten. Tut er dies in der Umsetzung des Maßnahmenzwecks nicht, verfolgt er den Zweck gleichzeitig nicht folgerichtig und nicht gleichheitsgerecht. Die Grundfreiheiten sind wie gesehen aber keine allgemeinen Gleichheitssätze. Es sollte daher vermieden werden, dass der EuGH im Rahmen der Folgerichtigkeitsprüfung letztlich doch jede mitgliedstaatliche Maßnahme umfassend auf ihre gleichheitsgerechte Umsetzung überprüfen kann.²⁰¹

Selbstverständlich ist auch bei der richterlichen Zurückhaltung mit Augenmaß vorzugehen, um die Grundfreiheiten nicht ihrer Wirksamkeit zu berauben.²⁰²

5. Zwischenergebnis

Bei der Darstellung der Grundfreiheitendogmatik ist deutlich geworden, dass es in der Rechtsprechung des EuGH nach wie vor an Rechtssicherheit und dogmatischer Stringenz mangelt.²⁰³ Dies lässt sich zumindest ansatzweise erklären, wenn man die unvereinbaren Ziele in den Blick nimmt, die der EuGH miteinander zu vereinen versucht: auf der einen Seite der perfekte Binnenmarkt, die ungehinderte Zirkulation und optimale Allokation von Waren, Kapital, Arbeitskraft, Dienstleistungen und Unternehmen, auf der anderen Seite die fortbestehende fiskalische Souveränität der Mitgliedstaaten und die territoriale Beschränktheit des Steueranspruchs dieser Mitgliedstaaten.

Für die weitere Untersuchung kann als Grundlage festgehalten werden, dass die Grundfreiheiten in ihrer Dimension als besondere Diskriminierungsverbote jeden grenzüberschreitenden Vorgang vor einer Schlechterstellung gegenüber rein innerstaatlichen Vorgängen schützen (B.II.2.a)). Nichtdiskriminierende Beschränkungen der Marktfreiheiten durch das materielle Steuerrecht der Mitgliedstaaten sind durch die Grundfreiheiten hingegen nicht verboten (B.II.2.b)). Die Kategorie der mittelbaren Diskriminierung stellt einen Grenzfall zwischen Diskriminierungs- und Beschränkungsverbot dar und ist deshalb für die Reichweite der Grundfreiheiten im Steuerrecht von großer Bedeutung (B.II.2.c)). Die dogmatischen Strukturen

201 Voraussetzung dafür ist zwar das Vorliegen einer Beschränkung; wie gesehen ist die Beschränkungsdogmatik aber nicht hinreichend gefestigt, um den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten sicher zu umgrenzen; *Klenk*, Die Grenzen der Grundfreiheiten, 2019, 209.

202 Kontrolldichte als Balanceakt *Oreschnik*, Verhältnismäßigkeitskontrolle und Kontrolldichte, 2019, 3.

203 Deutlich auch *Englisch*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 306 ff.

werden im Hauptteil der Arbeit einer genaueren Untersuchung unterzogen (C.II.3.a)).

Die Vergleichbarkeitsprüfung ist kein sinnvoller Bestandteil der Grundfreiheitenprüfung. Wenn sie sich am Ziel der nationalen Maßnahme orientiert, neigt sie zur Zirkularität; jedenfalls ist sie überflüssig (B.II.3).

Im Rahmen der Rechtfertigung sind die ungeschriebenen zwingenden Gründe des Allgemeinwohls von Bedeutung. Das Fiskalinteresse der Mitgliedstaaten am Erhalt oder der Erhöhung ihrer Steuereinnahmen ist als solches nicht geschützt. Der EuGH schützt aber unter dem Begriff der „Wahrung der angemessenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse“ das Interesse der Mitgliedstaaten, territorial radizierte Gewinne zu besteuern. Zudem wird das Interesse der Mitgliedstaaten anerkannt, sich mit Blick auf die Kohärenz des eigenen Steuersystems davor zu schützen, dass steuerliche Vorteile isoliert von damit zusammenhängenden Nachteilen geltend gemacht werden können. Unter dem Rechtfertigungstopos der Missbrauchsabwehr wird den Mitgliedstaaten zugestanden zu verhindern, dass Steuerpflichtige sich missbräuchlich der nationalen Steuerhoheit entziehen oder steuerliche Vorteile in Anspruch nehmen (B.II.4.a)aa)).

Schwierigkeiten bei der Verwaltbarkeit des Steueranspruchs werden im Grundsatz nicht als Rechtfertigungsgrund akzeptiert. Etwas anderes gilt nur, wenn die Realisierung des Steueranspruchs andernfalls nicht nur schwierig oder aufwendig, sondern gänzlich gefährdet wäre. Inwieweit der EuGH Effizienzerwägungen der Steuerverwaltung akzeptiert, ist nicht geklärt (B.II.4.a)bb)).

Schließlich können extrafiskalische Lenkungsziele eine Beeinträchtigung der Grundfreiheiten rechtfertigen, sofern der verfolgte Lenkungsziel nicht auf das nationale Territorium beschränkt wird (B.II.4.a)cc)).

Für alle Rechtfertigungsgründe gilt, dass über deren Reichweite und Relevanz maßgeblich im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung entschieden wird. Der EuGH kann dabei über die Intensität der Prüfung das Ergebnis beeinflussen. Die Rücksichtnahme auf die nationale Souveränität gebietet aber im Zweifel eine größere richterliche Zurückhaltung (B.II.4.b))

III. Beihilferecht

Das Beihilfeverbot in Art. 107 Abs. 1 AEUV ist neben den Grundfreiheiten das zweite wichtige Instrument negativer Rechtsangleichung im Bereich des europäischen Steuerrechts. Es ist Teil der Regeln über den Wettbewerb

in der Europäischen Union in Titel VII, Kapitel 1 des AEUV. Zweck des Beihilfeverbots ist es dementsprechend, den Wettbewerb innerhalb der Union vor Verfälschung durch staatliche Begünstigungen zu schützen.²⁰⁴ Es soll verhindern, dass Allokationsentscheidungen von Unternehmen verzerrt und folglich Ressourcen innerhalb der Union suboptimal alloziert werden. Die Wettbewerbsordnung der Union, und als Teil davon das Beihilfeverbot, dient also wie auch die Grundfreiheiten der Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. b AEUV).²⁰⁵

Schon früh hat der EuGH festgestellt, dass das Beihilfeverbot nicht nur Direktsubventionen erfasst, sondern auch sogenannte Fiskalbeihilfen. Eine Begünstigung im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH auch solche „Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat [...]“.²⁰⁶ Für die rechtliche Einordnung als Beihilfe kommt es nicht auf die rechtliche Form einer staatlichen Maßnahme an, sondern auf deren Wirkung (sogenannte „Wirkungsdoktrin“²⁰⁷).²⁰⁸ Die Schwierigkeit bei der Prüfung des Beihilfeverbots im Steuerrecht ergibt sich daraus, dass im Steuerrecht nicht geprüft werden kann, ob ein Wirtschaftsteilnehmer marktgerecht behandelt oder begünstigt wird.²⁰⁹ Denn das Steuerrecht un-

204 Hey, *StuW* 2015, 331, 334; *Ismer*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 845 f. verweist zusätzlich auf die marktordnende Funktion des Beihilfeverbots, indem Mitgliedstaaten daran gehindert werden, ineffiziente Unternehmen entgegen dem öffentlichen Interesse durch Begünstigungen zu unterstützen.

205 *Szudoczky*, *EStAL* 2016, 357, 358; ausführlich *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 7 ff.

206 Grundlegend EuGH, Urteil vom 23.2.1961, 30/59 (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen), 43; EuGH, Urteil vom 8.11.2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke), 38.

207 Diesen Begriff verwendet *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 92 ff.

208 Vgl. EuGH, Urteil vom 22.12.2008, C-487/06 P (British Aggregates/Kommission), 85, 89; EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 87; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 40; EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 65; weitere Nachweise in der Europäische Kommission, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union: "Beihilfenbekanntmachung", KOM (2016/C 262/01), 129; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 19.

209 Außerhalb des Steuerrechts wird zur Ermittlung eines Vorteils das „Kriterium des marktwirtschaftlich handelnden Wirtschaftsbeteiligten“ angewendet; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 76.

terliegt nicht den Kräften des freien Marktes, der einen „normalen Preis“ festlegen könnte. Vielmehr entspricht es der Souveränität der Mitgliedstaaten über das Steuerniveau selbst zu bestimmen.²¹⁰ Der freie Wettbewerb im Binnenmarkt kann für den Bereich des Steuerrechts gerade nicht bereits durch die Abwesenheit jeglicher staatlichen Einflussnahme auf den Markt gesichert werden kann, sondern im Gegenteil nur durch die gleichmäßige Besteuerung vergleichbarer wirtschaftlicher Sachverhalte.²¹¹

Weitere Voraussetzungen des Art. 107 AEUV sind, dass die Begünstigung selektive Wirkung hat („bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“), staatlich und aus staatlichen Mitteln gewährt werden muss, sowie den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt.

Für den Bereich der steuerlichen Beihilfen sind regelmäßig die Tatbestandsmerkmale Begünstigung und Selektivität entscheidend, um die beihilferechtliche Relevanz einer steuerlichen Maßnahme zu beurteilen. Gleichzeitig bereiten diese Tatbestandsmerkmale in ihrer Anwendung auf steuerliche Beihilfen auch die größten Schwierigkeiten.²¹² Kommission und EuGH unterscheiden zwischen *de jure* und *de facto* selektiven Maßnahmen.²¹³ Im Folgenden wird daher auf die Dogmatik zur Ermittlung *de jure* und *de facto* selektiver Vorteile eingegangen, bevor diese jeweils kritisch gewürdigt wird.

210 Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 51.

211 Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 21; und bereits Schön, COLA 36 (1999), 911, 920.

212 Das gilt zumindest für den Bereich der Beihilferegelungen, das heißt für Fälle, in denen die Beihilfe bereits in der steuergesetzlichen Maßnahme enthalten ist. Da der Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit auf Differenzierungen in gesetzlichen Maßnahmen beschränkt ist, unterbleibt eine Darstellung der Problemkreise rund um steuerliche Einzelbeihilfen durch Verwaltungsentscheidungen. Dazu, insbesondere zu den neuen Tendenzen bei der beihilferechtlichen Prüfung von Verrechnungspreisregelungen, Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 6 mit weiteren Nachweisen.

213 Nach der Systematik der Kommission handelt es sich hierbei jeweils um Unterkategorien der sogenannten materiellen Selektivität. Diese ist von der regionalen Selektivität abzugrenzen, die nicht aus norminternen, das heißt tatbestandlichen Differenzierungen folgt, sondern aus der regional beschränkten Anwendbarkeit der vorteilhaften Regelung. Die regionale Selektivität ist nicht von Bedeutung für den Untersuchungsgegenstand der Arbeit und wird deshalb nicht näher behandelt. Dazu Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 142–155.

1. *De jure* Selektivität

Für die Feststellung, ob ein *de jure* selektiver Vorteil vorliegt, verwenden Kommission und EuGH einen dreistufigen Test.²¹⁴

a) Bestimmung des Referenzsystems

In einem ersten Schritt wird ein Referenzsystem²¹⁵, also die steuerliche Regelung des „Normalfalls“, bestimmt. Schon die Bestimmung des Referenzsystems unterliegt allerdings großer Rechtsunsicherheit.²¹⁶ Klar ist im Ausgangspunkt, dass die Festlegung des Referenzsystems der Kompetenz der Mitgliedstaaten unterfällt. Im Rahmen des Beihilferechts sind daher die souveränen Steuerwürdigkeitsentscheidungen der Mitgliedstaaten und das jeweils gewählte Belastungsniveau zu respektieren.²¹⁷ Zur Bestimmung des Referenzsystems ist die jeweilige Steuer²¹⁸ auf die ihr zugrundeliegende Belastungsentscheidung zu untersuchen. Regelmäßig ist das für Steuern mit Fiskalzweck das Leistungsfähigkeitsprinzip,²¹⁹ und für Steuern mit extrafiskalischen Lenkungszwecken das jeweilige Lenkungsziel.²²⁰ Normen

214 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 128; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 33, 35; EuGH, Urteil vom 18.7.2013, C-6/12 (P Oy), 19 ff.; EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 36, 44; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, § 3 Rn.171; ausführlich zu der Entwicklung dieser Form des "komparativen Regel-Ausnahmetests" *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 119 ff.

215 Auch „Benchmark“, „Normalbesteuerung“, „Referenzbesteuerung“.

216 Kritisch deshalb *Balbinot*, FR 2018, 729, 733.

217 EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 38; EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 64; *Schön*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, 2000, 214 f.; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 9; *Schön*, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 57; *Hey*, StuW 2015, 331, 335; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 9.

218 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 134.

219 *Schön*, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 68 ff.; *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 363; *Balbinot*, FR 2018, 729, 736 f. Kritisch zur Verwendung der Gewinnerzielung als relevanten Vergleichszweck bei Fiskalzwecksteuern *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 490.

220 *Schön*, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 73 ff.; *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 363; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 22 f.; EuG, Urteil vom

im nationalen Steuersystem, die diese steuerspezifische Belastungsgrundentscheidung kohärent umsetzen und ausgestalten sind selbst Teil des Referenzsystems und können daher keinen Vorteil begründen.²²¹

Die Bestimmung des Referenzsystems durch die Ermittlung der systematischen Grundentscheidungen des nationalen Steuergesetzgebers kommt an ihre Grenzen, wenn eine potentielle Begünstigung nicht im Rahmen der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage, sondern durch Modifikationen des Steuersatzes vorgesehen wird.²²² Welcher Steuersatz stellt dann die Regel, und welcher Steuersatz stellt hiervon eine Abweichung dar? Für diese Fälle ist ungeklärt, inwieweit qualitative, quantitative oder subjektive Kriterien zur Bestimmung von Regel und Ausnahme herangezogen werden können.

Qualitative Ansatzpunkte, um bei zwei verschiedenen Steuersätzen einen Regelfall auszumachen, bestehen, wenn beispielsweise der günstigere Steuersatz nur zeitlich beschränkt oder nicht allgemein auf alle Steuerzahler anwendbar ist.²²³ Bei Lenkungssteuern kann zudem noch aus dem verfolgten Lenkungszweck die verschieden hohe Besteuerung folgen.²²⁴ Fehlen jegliche qualitative Kriterien, ist wohl hilfsweise auf quantitative oder subjektive Kriterien abzustellen. Danach stellt im Zweifel diejenige Rechtsfolge den Regelfall dar, die in der Mehrzahl der Fälle Anwendung findet (quantitativ) oder die von der nationalen Gesetzgebung als Regelbesteuerung gewollt war (subjektiv). Ein Beispiel hierfür bildet der Fall *Aer Lingus und Ryanair*, in dem eine Fluggaststeuer („Air Travel Tax“) in Höhe von 2 Euro pro Passagier für Flüge bis 300 km (gemessen vom Flughafen Dublin) und eine Steuer in Höhe von 10 Euro für Flüge über 300 km erhoben wurde. Diese Steuer wurde als Verbrauchssteuer direkt bei den Fluggesellschaften erhoben. Die Kommission erblickte in dem niedrigeren Steuersatz eine rechtswidrige Beihilfe zugunsten von Aer Lingus und Ryanair. Um den Steuersatz

7.3.2012, T-210/02 RENV (British Aggregates/Kommission), 51 f.; EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 45 ff.

221 Schön, COLA 36 (1999), 911, 926; Schön, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 58; Jung/Neckenich, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 23; Balbinot, FR 2018, 729, 736 f.; für Lenkungssteuern explizit Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 136.

222 Jung/Neckenich, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 27 bezeichnen diese Fälle als "missing benchmark".

223 Schön, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 87.

224 Sutter, in: Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 2016, 177 f.; Schön, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 87; beispielhaft EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 45 ff.

von 10 Euro als Normalmaß und Referenzbesteuerung zu wählen, konnte die Kommission allerdings nicht auf ein systematisches Regel-Ausnahme-Verhältnis zurückgreifen, da beide Steuersätze gleichwertig nebeneinanderstanden. Die Kommission wählte daher eine quantitative Abgrenzung. Da nur 10-15 % der Fälle, die der Steuer unterlagen mit dem niedrigeren Steuersatz besteuert wurden, ging die Kommission davon aus, dass dies eine Abweichung von der Normalbesteuerung darstellte. Dieser Ansatz wurde schließlich durch die subjektive Erwägung gestützt, dass die differenzierten Steuersätze der Absicht des irischen Staates entsprachen, Inlandsflüge und inländische Flughäfen zu begünstigen.²²⁵ Dieses Vorgehen der Kommission wurde durch den EuGH nicht beanstandet.²²⁶ Dass eine solche quantitative Bestimmung des Referenzsystems aber nicht in allen Fällen zwingend ist, sondern subsidiär zu qualitativen Abgrenzungen angewendet wird, zeigt die Rs. *Gibraltar*, in der eine Regelung als Referenzsystem betrachtet wurde, die nur ca. 1 % aller steuerpflichtigen Unternehmen betraf, während ca. 99 % von der Begünstigung profitierten.²²⁷

Es bleibt zudem unklar, wie entsprechende Fälle zu behandeln sind, wenn keine eindeutige quantitative Abgrenzung möglich ist oder die quantitativen Verhältnisse sich im Laufe der Zeit verändern.²²⁸ Insgesamt fehlt bislang eine klare Dogmatik zur Bestimmung des relevanten Referenzsystems, auch weil Kommission und EuGH über die entschiedenen Einzelfälle hinaus dafür keine rechtssicher handhabbaren Kriterien festgelegt haben.²²⁹

225 GA Mengozzi, Schlussanträge vom 5.7.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 34. Dies widerspricht eigentlich der regelmäßig getroffenen Aussage des EuGH, dass es für die Beurteilung der Maßnahme nicht auf die Absichten des Gesetzgebers, sondern auf ihre Wirkung ankomme. Vgl. EuGH, Urteil vom 4.3.2021, C-362/19 P (Kommission/Fútbol Club Barcelona), 61.

226 EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 54 ff.; zustimmend *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 29; kritisch zur Verwendung quantitativer Kriterien *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 169 ff., der aber ebenfalls die hilfsweise Berücksichtigung quantitativer Maßstäbe akzeptiert.

227 EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar); so auch *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 170.

228 *Ismer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslechner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 457; kritisch zu quantitativen und subjektiven Kriterien *M. Lang*, IStR 2010, 570, 576 *Hoppe*, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, 2025, 135 schlägt vor, in Zweifelsfällen zugunsten der nationalen Fiskalhoheit keinen Vorteil anzunehmen.

229 *Balbinot*, Beihilfenverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 44.

b) Abweichung vom Referenzsystem

Im zweiten Schritt wird geprüft, ob eine Abweichung von diesem Referenzrahmen vorliegt. Soweit die Kommission zur Bestimmung eines Regel-Ausnahmeverhältnisses teilweise statt auf die Abweichung von der materiellen Belastungsgrundentscheidung der Steuer auf ein formelles Regel-Ausnahme-Verhältnis abstellt und als Referenzsystems schlicht die Rechtsfolge wählt, die ohne die unmittelbar infrage stehende Norm bestünde, wurde diesen Ansätzen durch den EuGH zu Recht widersprochen.²³⁰ Es widerspricht der wiederholt getroffenen Aussage des EuGH, dass das Vorliegen einer Beihilfe allein nach der Wirkung der Norm, nicht aber nach der formalen Ausgestaltung zu bestimmen ist.²³¹ Insbesondere stößt diese Auffassung in solchen Fällen an ihre Grenzen, in denen die Ausnahmeregelung materiell keinen Vorteil enthält, weil sie die materielle Grundentscheidung umsetzt.²³² Es wäre widersprüchlich zwei wirtschaftlich identisch wirkende Maßnahmen beihilferechtlich unterschiedlich zu behandeln, bloß weil in einem Fall der Gesetzgeber die Maßnahme technisch als Ausnahme von einer Regel vorsieht, während er in einem anderen Fall die Regel bereits enger fasst.²³³ Ein formelles Regel-Ausnahme Verhältnis kann allenfalls als Indiz für ein materielles Regel-Ausnahme Verhältnis dienen.²³⁴

Stattdessen kommt es nach der neueren „gleichheitsrechtlichen“ Methode des EuGH deshalb für die Feststellung einer Abweichung darauf an, ob zwei im Hinblick auf das Ziel der allgemeinen Regelung vergleichbare Sachverhalte ungleich behandelt werden.²³⁵ Liegt eine Ungleichbehandlung

230 Europäische Kommission vom 26.1.2011 (Sanierungsklausel), 66; EuGH, Urteil vom 28.6.2018, C-203/16 P (Andres (Heitkamp BauHolding)/Kommission), 90 ff.

231 Vgl. die Nachweise in Fn. 208.

232 Beispielhaft ist hierfür die Diskussion und Entscheidung zur Sanierungsklausel § 8c Abs. 1a KStG: Vgl. hierzu EuGH, Urteil vom 28.6.2018, C-203/16 P (Andres (Heitkamp BauHolding)/Kommission), 91–92 und 104; Jung/Neckenich, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 20 f.

233 *Balbinot*, FR 2018, 729, 733; Jung/Neckenich, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 20 f.

234 *Balbinot*, FR 2018, 729, 736.

235 EuGH, Urteil vom 22.12.2008, C-487/06 P (British Aggregates/Kommission), 82; EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 61 f.; EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 75; EuGH, Urteil vom 18.7.2013, C-6/12 (P Oy), 19; EuGH, Urteil vom 4.6.2015, C-5/14 (Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH), 74; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 77. Zustimmend *M. Lang*,

vergleichbarer Sachverhalte vor, kann davon ausgegangen werden, dass einer der Sachverhalte begünstigt wird.²³⁶ Entgegen teilweise missverständlicher Formulierung durch den EuGH, wird die Vergleichbarkeit mit Blick auf das mit der allgemeinen Regelung (Referenzsystem) verfolgte Ziel²³⁷, nicht mit Blick auf das Ziel der Ausnahmeregelung bestimmt.²³⁸

c) Systemimmanente Rechtfertigung

Werden die ersten beiden Prüfungsschritte bejaht, so ist die Maßnahme *prima facie* selektiv. In einem dritten Prüfungsschritt wird dem betroffenen Mitgliedstaat die Möglichkeit gewährt, darzulegen, dass die festgestellte Abweichung vom Referenzsystem der Natur oder dem inneren Aufbau des Systems („Systemimmanenz“) entspricht. Damit kann der Mitgliedstaat die *prima facie* Selektivität widerlegen.²³⁹ Nach gefestigter Rechtsprechung können nur *systemimmanente* Zwecke eine Abweichung vom Bezugsrahmen rechtfertigen. Im Rahmen von Fiskalzwecksteuern können also externe, wirtschaftspolitische Lenkungszwecke keine begünstigenden

Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 2009, 25 f.; *M. Lang*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, 29; *Rossi-Maccanico*, *EC Tax Rev.* 2013, 19, 21; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 3 Rn. 161; *GAin Kokott*, *Schlussanträge vom 16.4.2015*, C-66/14 (Finanzamt Linz), 88.

- 236 Teilweise wird die Bestimmung eines Referenzsystems deshalb für überflüssig gehalten, vgl. *M. Lang*, *EStAL* 2012, 411, 419; a.A. *Schön*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, 12 f.; *Schön*, in: *Hancher/Ottervanger/Slot* (Hrsg.), *EU State Aids*, 2021, 39.
- 237 EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (Paint Graphos), 49; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 57, 60; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 31; EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 125; *Ismer/Piotrowski* 46 (2018), 156, 159; *Ellenrieder*, *ISTR* 2018, 480, 483. Ausführlich *Szudoczky*, *EStAL* 2016, 357, 366 ff.; kritisch gegenüber beiden Ansätzen *Dobratz*, in: *Musil/Weber-Grellet* (Hrsg.), *Art. 107 AEUV*, 96.
- 238 So noch EuGH, Urteil vom 8.11.2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke), 41.
- 239 EuGH, Urteil vom 8.11.2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke), 42; EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (Paint Graphos), 65; EuGH, Urteil vom 18.7.2013, C-6/12 (P Oy), 22; EuGH, Urteil vom 9.10.2014, C-522/13 (Ministero de Defensa und Navantia/Concello de Ferrol), 43.

Abweichungen von der Regelbelastung rechtfertigen.²⁴⁰ Als systemimmanente Gründe wurden für Fiskalzwecksteuern bislang beispielsweise Missbrauchsverhinderung²⁴¹, die Vermeidung von wirtschaftlicher Doppelbesteuerung²⁴² oder Vereinfachungszwecke für den effektiven Steuervollzug anerkannt.²⁴³ Die Abweichung vom Bezugssystem muss zudem verhältnismäßig sein.²⁴⁴

2. Kritik

Der wesentliche Kritikpunkt an der vom EuGH verwendeten Prüfungsstruktur ist, dass dadurch die zwei Tatbestandsmerkmale der Begünstigung und der Selektivität vermengt werden, obwohl es sich um zwei zu unterscheidende Fragestellungen handelt.²⁴⁵ Bei der Bestimmung des Vorteils geht es darum, ob ein Unternehmen begünstigt wird, indem von einer „normalerweise zu tragenden Belastung“ abgewichen wird. Dabei ist eine Begünstigung von einer legitimen, durch die nationale Steuersouveränität geschützten Differenzierung der nationalen Steuerwürdigkeitsentscheidung abzugrenzen. Die Selektivität hingegen nimmt den Wettbewerbseffekt einer Maßnahme in den Blick und antwortet auf die Frage, ob nur „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ in den Genuss des Vorteils kom-

240 EuGH, Urteil vom 6.9.2006, C-88/03 (Portugal/Kommission), 81 f.; EuGH, Urteil vom 18.7.2013, C-6/12 (P Oy), 24 ff. Kritisch zu dieser Rechtsprechung, da eine lenkungspolitische Ausnahme von einer Fiskalsteuer (selektiv nach EuGH) und die Belastung durch eine zusätzliche Lenkungssteuer (bereits kein Vorteil nach EuGH) ihrer Wirkung nach identisch sind *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 484. Für eine teilweise Anerkennung externer Ziele als Rechtfertigungsgründe *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 375 ff.

241 EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 51.

242 EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 50. Wohl auch EuGH, Urteil vom 15.9.2022, C-705/20 (Fossil (Gibraltar)), 61.

243 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 139; *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 151 ff.

244 EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (Paint Graphos), 75; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 140; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 25; dazu auch *Szudoczky*, EStAL 2016, 357, 377 f.

245 *Schön*, COLA 36 (1999), 911, 924; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 16 f.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 33 ff.; *Dobratz*, in: Musil/Weber-Grellet (Hrsg.), Art. 107 AEUV, 56.

men. Dabei werden selektive Maßnahmen von allgemeinen Maßnahmen abgegrenzt, die allen Wirtschaftsteilnehmern gleichermaßen zugutekommen und als Teil des legitimen Systemwettbewerbs zwischen den Mitgliedstaaten beihilferechtlich nicht zu beanstanden sind. Hierbei geht es also nicht um das Verhältnis des Steuerpflichtigen zum Staat, sondern zu anderen vergleichbaren Steuerpflichtigen.

Betrachtet man unter Berücksichtigung dieser Differenzierung erneut den dreistufigen Test des EuGH, wird deutlich, dass alle drei Prüfungsschritte allein die Frage betreffen, ob ein Vorteil besteht. Die Bestimmung der Normalbesteuerung und die Abweichung davon sind notwendig, um überhaupt das Vorliegen eines Vorteils zu ermitteln.²⁴⁶ Die Prüfung der „Rechtfertigung“ durch Systemimmanenz oder die Natur oder den inneren Aufbau des Systems ist im Wesentlichen redundant, weil eine systemkonforme Abweichung bereits das Vorliegen eines Vorteils, jedenfalls eine Abweichung von dem Referenzsystem ausschließt.²⁴⁷ Denn wenn beispielsweise die Nichtbesteuerung eines bestimmten Sachverhalts der Grundentscheidung der Steuer entspricht, handelt es sich nicht um eine Abweichung vom Referenzsystem, sondern um dessen konsequente Umsetzung.²⁴⁸

Durch die fehlende Differenzierung zwischen der Prüfung des Vorteils und der Selektivität geht der eigenständige Gehalt der Selektivität verloren. Das Tatbestandsmerkmal „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ hat dann keine eigenständige Bedeutung und einschränkende Wirkung mehr. Dies führt unweigerlich zu einer Ausweitung der Anwendung des Beihilfeverbots auf Maßnahmen, die nicht nur bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, und wird dementsprechend äußerst kritisch beurteilt.²⁴⁹

246 Schön, in: Hancher/Ottvanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 2021, 98; Jung/Neckenich, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts*, 2018, 8.

247 Balbinot, *Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität*, 2018, 59 f.; Schön, in: Hancher/Ottvanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 2021, 79; Jung/Neckenich, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts*, 2018, 146.

248 Beispielsweise EuGH, Urteil vom 26.04.2018, C-234/16 und C-235/16 (ANGED/Asturias), 49 f.

249 Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), *Kapitel 9: Das Beihilfeverbot im Steuerrecht*, Rn. 28; Schön, in: Hancher/Ottvanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 2021, 110; Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, 18 f.; GA Saugmandsgaard Oe, *Schlussanträge vom 19.9.2018*, C-374/17 (A-Brauerei), 61 ff.; GA in Kokott, *Schlussanträge vom 16.4.2015*, C-66/14 (Finanzamt Linz), 113; Jaeger in: MüKo Europäisches und Deutsches Wettbewerbs-

Als Argument für eine solche strengere Auslegung des Beihilfeverbots und eine konsequentere Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität wird regelmäßig die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten in Stellung gebracht.²⁵⁰ Dieses Argument lässt sich dogmatisch untermauern.²⁵¹ Zunächst verlangt bereits der Wortlaut des Art. 107 AEUV nach einer Begünstigung „bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige“. Auch die Systematik des AEUV streitet für eine Betonung des Selektivitätserfordernisses. Die Existenz der Art. 114-116 AEUV zeigt, dass es durchaus nicht nur selektive, sondern auch allgemeine wirtschaftspolitische Maßnahmen gibt, die binnenmarktschädliche Wirkungen entfalten, ohne aber dem Beihilfeverbot zu unterfallen. Die dort vorgesehenen Verfahren der positiven Harmonisierung dürfen nicht durch eine extensive Auslegung des Beihilfeverbots umgangen werden.²⁵² Die Abgrenzung zu den Grundfreiheiten erfordert ebenfalls ein engeres Beihilfeverständnis. Die Grundfreiheiten sind in ihrem Anwendungsbereich asymmetrische Diskriminierungsverbote zugunsten des grenzüberschreitenden Sachverhalts.²⁵³ Diese begrenzte Schutzwirkung der primärrechtlichen Diskriminierungsverbote würde durch eine weite Auslegung des Art. 107 AEUV umgangen, wenn dadurch jegliche Differenzierung bei wirtschafts- und sozialpolitischen Maßnahmen unter Beihilfeverdacht stünde.²⁵⁴ Auch die Teleologie des Beihilfeverbots erfordert nicht, dass auch allgemein wirkende Maßnahmen des Steuerwettbewerbs erfasst werden.²⁵⁵

Nach dem derzeitigen Stand der EuGH-Rechtsprechung findet aber eine solche nah am Wortlaut ausgerichtete Beihilfeprüfung nicht statt. Vielmehr entwickelt sich das Beihilfeverbot zu einem umfassenden Folgerichtigkeitsgebot für die mitgliedstaatlichen Steuersysteme.²⁵⁶ Vorschläge, die Prüfung

recht, Teil 8: Steuerliche Maßnahmen, 12 ff.; *Hoppe*, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, 2025, 113.

250 *Hey*, *StuW* 2015, 331, 335; *Schön*, in: *Richelle/Schön/Traversa* (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, 18; *Ismer*, in: *FS Bundesfinanzhof*, 2018, 861; *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 3 Rn. 164; *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch/Dobratz* (Hrsg.), *Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht*, Rn. 28.

251 Zur Schwäche des Arguments bereits B.I.1.

252 *Ellenrieder*, *IStR* 2018, 480, 485 f.; *Schön*, in: *Hancher/Otterranger/Slot* (Hrsg.), *EU State Aids*, 2021, 120.

253 Siehe dazu bereits B.II.2.

254 *Schön*, *ZHR* 183 (2019), 393, 402.

255 Eingehend *Hoppe*, *Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht*, 2025, 138 ff.

256 GA in *Kokott*, *Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (ANGED/Catalunya)*, 82; *Birkenmaier*, *Die Vorgaben der Beihilfavorschriften des EG-Vertrages für die direkte Unternehmensbesteuerung*, 2007, 118 ff.; *Ellenrieder*, *IStR* 2018, 480, 484 f., aber

der *de jure* Selektivität um einen vierten Prüfungsschritt zu ergänzen²⁵⁷, um dem Rechnung zu zollen, wurden durch den EuGH nur teilweise berücksichtigt²⁵⁸, teilweise aber auch eindeutig abgelehnt.²⁵⁹

3. Selektivität im engeren Sinne

Wenn das Tatbestandsmerkmal „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ eine eigenständige Bedeutung haben soll, stellt sich die Frage, inwieweit die begünstigten Unternehmen einer Beihilfenmaßnahme bestimmbar sein müssen.

Die Rechtsprechung des EuGH bewegt sich in dieser Frage zwischen zwei gegensätzlichen Polen. Einerseits wiederholt der EuGH, dass der bloße Umstand, dass ein Vorteil von der Erfüllung bestimmter Tatbestandsvoraussetzungen abhängt, nicht alleine zur Selektivität der Maßnahme

kritisch dazu auf S. 488; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 33; bereits *Schön*, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 2001, 111; *Lyal*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 423: "If that is clearly understood, it does not matter what the rule is and what the exceptions are in the first and second step: what is essential is overall consistency"

- 257 GAin Kokott, Schlussanträge vom 16.4.2015, C-66/14 (Finanzamt Linz), 84 f.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 30; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 18 f.; *Sutter*, in: Sieker (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, 2016, 183 ff.; *Balbinot*, Beihilfenverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 64, insb. dort Fn. 335.
- 258 In EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 104 scheint der EuGH die Abgrenzbarkeit der bevorteilten Gruppe anhand spezifischer Eigenarten als Voraussetzung des Beihilfenverbots zu betonen. So jetzt auch EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 35; EuGH, Urteil vom 16.3.2021, C-562/19 P (Kommission/Polen), 29.
- 259 In EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 71 lehnt er eine entsprechende Voraussetzung explizit ab. Zustimmend insofern *Bartosch*, EStAL 21 (2022), 65, 70. Teilweise wird allerdings der Ausnahmecharakter dieser Entscheidung, die Exportförderung zum Gegenstand hatte, betont. Dann wäre diese Aussage aus der Rs. *World Duty Free* nicht zu verallgemeinern, siehe *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 165; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 540 Siehe aber auch EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 27; GA Pitruzzella, Schlussanträge vom 21.1.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 26.

führt.²⁶⁰ Andererseits soll aber weder die allgemeine Verfügbarkeit der Maßnahme noch die große Anzahl davon profitierender Unternehmen oder die Verschiedenheit der profitierenden Unternehmen geeignet sein, um die Selektivität der Maßnahme zu widerlegen.²⁶¹ In der Literatur wird die Rechtsprechung des EuGH teilweise dahingehend verstanden, dass er bloß bei *de jure* selektiven Maßnahmen auf die Prüfung der Selektivität im engeren Sinne verzichtet, während diese bei *de facto* selektiven Maßnahmen weiterhin erforderlich sei.²⁶²

In der Literatur wird mit den oben genannten Argumenten mehr Wert auf eine eigenständige Prüfung der Bestimmtheit der begünstigten Unternehmen gelegt. Schön schlägt beispielsweise vor, Selektivität nur dann zu bejahen, wenn begünstigte Betriebe oder Branchen individualisierbar sind.²⁶³ Englisch stellt darauf ab, ob nach solchen unternehmensspezifischen Merkmalen differenziert wird, die der Disposition des jeweiligen Unternehmens entzogen sind. Selektivität wäre dann anzunehmen, wenn die Vergünstigung nicht allen Unternehmen ohne grundlegende Änderung

260 EuGH, Urteil vom 29.3.2012, C-417/10 (3M Italia), 42; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 59, 85; EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 24.

261 "Maribel-Formel": EuGH, Urteil vom 17.6.1999, C-75/97 (Belgien/Kommission (Maribel a und b)), 32; EuGH, Urteil vom 8.11.2001, C-143/99 (Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke), 48; EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-279/08 P (Kommission/Niederlande (NOx)), 50; EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 80; EuGH, Urteil vom 19.12.2018, C-374/17 (A-Brauerei), 25 ff.; EuGH, Urteil vom 6.10.2021, C-51/19 P, C-64/19 P (World Duty Free Group SA), 99.

262 Szudoczky/Károlyi, EStAL 2020, 251, 259, die diese Aussage aber allein auf EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 104 stützen. Als gesichert kann dies in der Rechtsprechung des EuGH aber wohl nicht gelten, da der EuGH teilweise selbst nicht eindeutig zwischen *de jure* und *de facto* Selektivität unterscheidet und zum anderen sehr großzügige Maßstäbe anlegt, selbst wenn er verlangt, dass die begünstigte Gruppe „spezifische Eigenarten“ aufweist. In EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 107 genügte hierfür bereits die Eigenschaft als „Offshore-Unternehmen“ ohne Arbeitnehmer und Geschäftsräume.

263 Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 18 f.; Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 110; so auch GAin Kokott, Schlussanträge vom 16.4.2015, C-66/14 (Finanzamt Linz), III ff.; aber ablehnend EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 70 ff.; skeptisch zu den rechtspolitischen Erfolgsaussichten der Plädoyers für eine strengere Selektivitätsprüfung Ismer/Piotrowski, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 471.

ihres Geschäftsfelds oder der betrieblichen Strukturen offensteht.²⁶⁴ *Balbinot* stellt auf die Abgrenzbarkeit der begünstigten Gruppe anhand bestimmter Merkmale ab und verlangt eine gewisse Homogenität der begünstigten Gruppe, wobei die genauen Anforderungen an die Abgrenzbarkeit nicht abstrakt zu definieren, sondern im Einzelfall im Rahmen einer Wertungsentscheidung zu bestimmen seien.²⁶⁵ Und auch *Kokott*, die grundsätzlich den gleichheitsrechtlichen Gehalt des Beihilfverbots betont, erkennt das Bedürfnis nach einer getrennten Selektivitätsprüfung und der Begünstigung eines bestimmten oder bestimmbaren Unternehmenskreises zur Umgrenzung des Beihilfverbots.²⁶⁶

Im Rahmen der vorliegenden Untersuchung wird es darauf ankommen, ob Differenzierungen nach Unternehmensgröße zu einer Begünstigung „bestimmter Unternehmen“ führen können.²⁶⁷

4. *De facto* Selektivität

Während bei *de jure* selektiven Maßnahmen aufgrund der tatbestandlichen Voraussetzungen der Maßnahme lediglich bestimmte Unternehmen von der Maßnahme profitieren, handelt es sich bei *de facto* selektiven Maßnahmen um scheinbar allgemeine Maßnahmen, die jedoch faktisch nur einem begrenzten Kreis an Unternehmen zugutekommen.²⁶⁸ Damit werden Fälle erfasst, in denen ohne tatbestandliche Abweichung vom Referenzsystem, das Referenzsystem aus sich heraus bereits selektiv begünstigend wirkt.

Auch hier fehlt eine klare Linie des EuGH zur Abgrenzung faktisch disparater Belastungs- und Begünstigungswirkungen einer Maßnahme von verbotenen, *de facto* selektiven Maßnahmen. Einerseits ist allgemein aner-

264 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 30; kritisch im Hinblick auf die durch zusätzliche Rechtssicherheit eröffneten Umgehungsmöglichkeiten für die Mitgliedstaaten *Ellenrieder*, IStR 2018, 480, 482.

265 *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 107f. mit zahlreichen Nachweisen auf weitere Literaturstimmen in diese Richtung.

266 GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 16.4.2015, C-66/14 (Finanzamt Linz), 85; GAin *Kokott*, Schlussanträge vom 10.3.2022, C-705/20 (Fossil (Gibraltar)), 54; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 165. *Kokott* betont in dieser Hinsicht den Ausnahmecharakter des Urteils EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free).

267 Dazu C.II.4.d).

268 Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 121–122; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, III.

kennt, dass es den Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Steuersouveränität unbenommen bleibt, Steuerlasten zwischen verschiedenen Produktionsfaktoren zu verteilen.²⁶⁹ Der bloße Umstand, dass gewisse Unternehmen oder Produktionszweige von solchen Entscheidungen steuerlicher Lastenverteilung stärker profitieren als andere, kann also nicht bereits die Selektivität der Maßnahme begründen. Andererseits sollen *de facto* selektive Beihilfen nach Art. 107 AEUV verboten sein. Unklar ist aber, wann die Verteilung der steuerlichen Belastungswirkung noch als souveräne Gestaltungsentscheidung zulässig ist und wann disparate Belastungswirkungen in *de facto* selektive Maßnahmen umschlagen.²⁷⁰ Teilweise wird gar bezweifelt, dass es überhaupt möglich ist, hierfür eine abstrakte Grenze zu ziehen.²⁷¹

5. Kritik

Die Kategorie der *de facto* Selektivität beruht auf zwei falschen Annahmen²⁷²:

Zum einen beruht die *de facto* Selektivität auf dem Ideal, dass eine steuerliche Maßnahme keinerlei verzerrende Effekte hat und haben sollte. Denn nur so kann im Umkehrschluss begründet werden, dass solche verzerrenden Effekte und disparate Belastungswirkungen die Beihilferechtswidrigkeit einer Maßnahme begründen. Allerdings gibt es keine gänzlich neutrale Steuer. Jeder Steuer wohnt ein Element der Ungleichbehandlung inne, welches letztlich privates Verhalten beeinflusst.²⁷³ Ein bekanntes Beispiel für die verzerrende Wirkung der Unternehmensbesteuerung ist die

269 EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar), 97; EuGH, Urteil vom 7.11.2019, C-105/18 bis C-113/18 (UNESA), 68; Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmenssteuerung: "Beihilfemitteilung", ABl. EG C 384 v. 10.12.1998, 3 (14); Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 156; Schön, in: Hancher/Ottertanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 112; Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 167 f.

270 Kritisch deshalb Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 26.

271 Ismer/Piotrowski 46 (2018), 156, 165; Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 84-92, 514.

272 Ähnlich Hoppe, Sanierungsprivilegierung und Beihilfenrecht, 2025, 143 f.

273 Schön, COLA 36 (1999), 911, 913 f.; ausführlich zu den verzerrenden Effekten einer Einkommensbesteuerung (chapter 3), der unterschiedlichen Besteuerung von Ersparnissen (chapter 13, 14) und der Unternehmensbesteuerung (chapter 17):

Abzugsfähigkeit von Kosten für Fremdkapital. Werden die Kosten für Fremdkapital (Zinsen) im Gegensatz zu den Kosten für Eigenkapital (Dividenden) zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen, begünstigt dies Unternehmen mit niedrigeren Eigenkapitalquoten beziehungsweise verzerrt die unternehmerische Entscheidung zugunsten einer Fremdkapitalfinanzierung.²⁷⁴ Dennoch käme (bislang) niemand auf die Idee, dies als *de facto* selektive Beihilfe zugunsten überwiegend fremdkapitalfinanzierten Unternehmen oder zugunsten von Banken als Fremdkapitalgebern einzustufen. Trotzdem verfolgen die Kommission und der EuGH mit der *de facto* Selektivität das Ideal einer neutralen Steuer, während Ökonomen dies bereits für unerreichbar befunden haben.²⁷⁵ Mit der Feststellung, dass jede steuerliche Maßnahme verzerrende Effekte hat, ist auch klar, dass durch die Kategorie der *de facto* Selektivität der Anwendungsbereich des Beihilfeverbots potentiell auf alle mitgliedstaatlichen Maßnahmen ausgeweitet wird. Diese grenzenlose Ausweitung ist mit den bereits oben genannten Argumenten und vor dem Hintergrund der Kompetenzverteilung zwischen den Mitgliedstaaten und der Union zu kritisieren.²⁷⁶

Zum anderen vernachlässigt die Betrachtung der Belastungswirkungen durch den EuGH im Beihilferecht die ökonomische Realität steuerlicher Inzidenz. Es ist allgemein anerkannt, dass die formale Steuerschuld nicht identisch ist mit der Inzidenz, der tatsächlichen materiellen Steuerlast.²⁷⁷

Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba, *Tax by Design*, 2011.

274 Auerbach/Devereux/Simpson, in: Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba (Hrsg.), *Dimensions of Tax Design*, 2011, 857 f.; Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba, *Tax by Design*, 2011, 412 ff.; ausführlich Schön, in: Schön (Hrsg.), *Eigenkapital und Fremdkapital*, 2013.

275 Schön, in: Pelka (Hrsg.), *Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung*, 2000, 196; Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba, *Tax by Design*, 2011, 28 ff.

276 Siehe bereits B.III.2. Ebenso mit Blick auf die Selektivitätsdogmatik des EuGH im Allgemeinen *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), *Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht*, Rn. 28; ebenfalls skeptisch zur *de facto* Selektivität, weil es sich stets um „Grenzfälle der Selektivität“ handele Ellenrieder, *Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen*, 2020, 514.

277 Auerbach, *Tax Policy and the Economy* 20 (2006), 1; Mirrlees/Adam/Besley/Blundell/Bond/Chote/Gammie/Johnson/Myles/Poterba, *Tax by Design*, 2011, 27 f.; zur unklaren Inzidenz von direkten Unternehmenssteuern siehe nur Devereux/Auerbach/Keen/Oosterhuis/Schön/Vella, *Taxing Profit in a Global Economy*, 2021, 35 f. So unklar die genaue Inzidenz von Unternehmenssteuern ist, ist doch sicher, dass nicht Unternehmen, sondern natürliche Personen letztlich belastet sind. Mit einem

Kommission und EuGH blenden etwaige Abwälzungs- oder Weitergabefeekte im Beihilferecht aber grundsätzlich aus und gehen davon aus, dass die formellen Adressaten einer Begünstigung identisch sind mit den materiell Begünstigten.²⁷⁸ Es erscheint aber willkürlich, auf der Grundlage der faktisch ungleichen Belastungs- und Begünstigungswirkung einer steuerlichen Maßnahme diese als verbotene Beihilfe zu klassifizieren, und dabei aber – wider besseren Wissens – völlig auszublenden, ob oder welcher Personenkreis denn tatsächlich von einer entsprechenden Maßnahme profitiert oder belastet ist. Dies lässt sich freilich aus dem Bedürfnis nach einem gewissen Maß an Rechtssicherheit erklären, dem die ökonomische Analyse der steuerlichen Inzidenz nicht genügt. Dennoch darf es nicht dazu führen, dass mit dem Anschein „wirtschaftspolitischer Opportunität“²⁷⁹ manche Ungleichheiten steuerlicher Belastungen hingenommen werden und andere dem beihilferechtlichen Prüfungsverfahren unterworfen werden.

Trotz dieser grundsätzlichen Kritik an der *de facto* Selektivität verbleiben auch nach hier vertretener Ansicht durchaus legitime Anwendungsfälle.²⁸⁰ Wenn man die Wirkungsdoktrin des EuGH ernst nimmt, wonach es für die Einordnung einer Maßnahme als Beihilfe nicht auf deren formelle Ausgestaltung, Gründe oder Ziele ankommt, sondern ausschließlich auf die Wirkungen der Maßnahme, darf das Beihilfeverbot nicht offen sein für Umgehungsversuche durch die Mitgliedstaaten. Insbesondere sollen Mitgliedstaaten ihre Maßnahmen nicht beihilferechtlich immunisieren können, indem sie Begünstigungen nicht als Abweichung, sondern bereits

ähnlichen Gedanken kritisch zur *de facto* Selektivität Schön, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, 22; ähnlich stellt sich auch für verfassungsrechtliche Gleichheitsfragen die Frage, ob für gleichheitsrechtliche Betrachtungen direkter Unternehmenssteuer die Inzidenzfrage ausgeblendet werden darf. Dafür Englisch, *Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel*, 2008, 604; a.A. Schön, *StuW* 2004, 62, 72.

278 EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 99 ff.; GA Mengozzi, Schlussanträge vom 5.7.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 61 ff.; dazu kritisch Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), *Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht*, Rn. 34; Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), *EU State Aids*, 2021, 101. Eine Ausnahme wird unter dem Schlagwort des „mittelbaren Vorteils“ gemacht, dazu Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 115–116.

279 Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), *Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht*, Rn. 26.

280 Ebenso Ellenrieder, *Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen*, 2020, 532; Schnitger, *IStr* 2017, 421, 424 f.; Licht, *EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung*, 2020, 162 f.

bei der Ausgestaltung des Referenzsystems einführen und faktisch selektiv begünstigende Belastungsgrundscheidungen wählen.²⁸¹ Für solche Fälle, die sich letztlich als Umgehungsversuche des Beihilfeverbots seitens des Mitgliedstaates darstellen, behält die Kategorie der *de facto* Selektivität ihre Berechtigung.²⁸² Die entscheidende Herausforderung dabei ist es, den Anwendungsbereich der *de facto* Selektivität in ihrer Funktion als Umgehungsverbot genauer zu umgrenzen.²⁸³

6. Sonderbelastungen als Beihilfen

Aufgrund der besonderen Nähe zu dem Untersuchungsgegenstand dieser Arbeit – schließlich werden oft Unternehmen über einer gewissen Größenschwelle einer besonderen, zusätzlichen Belastung ausgesetzt – wird im Folgenden auf die Frage eingegangen, wann Sonderlasten dem Beihilfetatbestand unterfallen.

Unter dem Begriff der Sonderbelastung²⁸⁴ werden Fälle diskutiert, in denen die Begünstigung bestimmter Unternehmen nicht dadurch erfolgt, dass diese von einer regelmäßig zu tragenden Belastung ausgenommen werden, sondern dadurch, dass anderen Unternehmen eine Sonderbelastung auferlegt wird. Das Problem für die beihilferechtliche Erfassung solcher Maßnahmen ist, dass der Wortlaut des Art. 107 AEUV eindeutig auf „Begünstigungen“ beschränkt ist.²⁸⁵ Die Wirkung auf den Wettbewerb ist

281 Paradigmatisch ist der Fall EuGH, Urteil vom 15.11.2011, C-106/09 P und C-107/09 P (Gibraltar); siehe auch EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-20/15 P und C-21/15 P (World Duty Free), 74. Ausführlich dazu und zur kontroversen Rezeption des Urteils Gibraltar *Ismer/Piotrowski*, *Intertax* 2015, 559, 566 ff.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 26 m.w.N.; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 284 ff. Für das Verständnis des Urteils als Umgehungsschutz *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), *State Aid Law and Business Taxation*, 2016, 10 A.A. *M. Lang*, *EStAL* 2012, 411, 414 ff.

282 So auch *Lyal*, *Fordham International Law Journal* 38 (2015), 1017, 1039; ähnlich *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, 2018, § 12 Rn. 13; *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 736 f. nach der es im steuerlichen Beihilferecht gerade um den „Missbrauch seitens der Mitgliedstaaten“ geht.

283 Eingehend dazu C.II.4.b)bb).

284 Auch unter dem Begriff „Sonderlast“, „negative Beihilfen“ oder „asymmetrische Belastungen“.

285 Anders noch Art. 4 lit. c) des EGKS-Vertrags: „[...] Subventionen oder Beihilfen oder von ihnen auferlegt Sonderlasten [...]“.

aber bei selektiven Vergünstigungen und Belastungen identisch. Der Wettbewerb zwischen zwei konkurrierenden Unternehmen wird gleichermaßen verzerrt, ob nun das eine Unternehmen eine Begünstigung erhält oder dem anderen Unternehmen eine außerordentliche Belastung auferlegt wird.²⁸⁶ Zurecht weist *Generalanwalt Tizzano* zudem darauf hin, dass die Abgrenzung zwischen einer Begünstigung für Unternehmen, die einer Abgabe nicht unterworfen sind, und einer Belastung für die der Abgabe unterworfenen Unternehmen in den meisten Fällen keineswegs eindeutig ist.²⁸⁷

Die Frage, ob Sonderlasten verbotene Beihilfen darstellen können, entwickelt ihre Relevanz besonders durch die Konsequenzen auf Rechtsfolge-seite. Grundsätzlich sind rechtswidrig gewährte Beihilfen durch den gewährenden Staat zurückzufordern, das heißt im Normalfall sind im steuerlichen Beihilferecht die zu wenig erhobenen Steuern nachzufordern. Dies erweist sich jedoch mit Blick auf den im Steuerrecht geltenden Gesetzesvorbehalt und das Rückwirkungsverbot problematisch.²⁸⁸ Die rechtliche Konstruktion einer negativen Beihilfe als Beihilfe im Sinne des Art. 107 AEUV hätte dann den Reiz, dass nicht die problematische Steuernachforderung ohne Rechtsgrundlage und entgegen dem Rückwirkungsverbot, sondern die Erstattung der „zu viel“ gezahlten Belastung an die belasteten Unternehmen die logische Folge wäre.²⁸⁹ Die Erstreckung der Begünstigung auf alle, statt der Erstreckung der Normallast auf alle wäre sicherlich auch den Betroffenen genehmer und würde die genannten Bedenken gegen die Steuernachforderung vermeiden.²⁹⁰

Der EuGH verneint jedoch in den meisten Fällen bereits die Zulässigkeit der Klage eines belasteten Unternehmens. Im Grundsatz kann sich im Fall der asymmetrischen Belastung zweier Konkurrenten der benachteiligte Konkurrent nicht auf die Rechtswidrigkeit der Begünstigung berufen,

286 *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 541: „Zwei Seiten einer Medaille“.

287 GA *Tizzano*, Schlussanträge vom 8.5.2001, C-53/00 (*Ferring*), 36. Das entspricht im Wesentlichen den Problemen, die sich bei der Bestimmung des Referenzsystems stellen, vgl. B.III.1.a).

288 Siehe nur als Überblick zu den verschiedenen Problemkreisen *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 229 ff.; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 555 ff.; *Ismer*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 859 ff.; *Kokott*, EStAL 21 (2022), 462, 466 f.

289 *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 34 f. Diese Konsequenz zieht auch der EuGH, Urteil vom 7.9.2006, C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), 46.

290 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 234.

um sich der eigenen Belastung zu entziehen.²⁹¹ Die Rechtswidrigkeit der Begünstigung führt danach nur in Ausnahmefällen zur Rechtswidrigkeit der Belastung, wenn zwischen Belastung und Begünstigung ein zwingender Verwendungszusammenhang besteht, weil die Begünstigung aus den mit der Belastung gewonnenen Einnahmen finanziert wird.²⁹² Ein unmittelbares Wettbewerbsverhältnis zwischen den ungleich behandelten Unternehmen allein genügt nicht.²⁹³ Danach sind zum Beispiel Differenzen im Steuersatz keine relevanten Sonderlasten, da die Höherbesteuerung der einen Gruppe nicht die geringere Besteuerung der anderen Gruppe finanziert.²⁹⁴ In Vorabentscheidungsverfahren, in denen das nationale Verfahren jedoch nicht nur die Rechtmäßigkeit der Belastung, sondern die Unionsrechtswidrigkeit der nationalen Norm betrifft, soll dies jedoch nicht gelten, sodass der EuGH in diesen Fällen die Zulässigkeit des Vorabentscheidungsverfahrens auch annimmt, wenn sich der Kläger des Ausgangsverfahrens gegen die Belastung wendet.²⁹⁵

Auch sonst verzichtet der EuGH meist auf eine ausdrückliche Lösung des Problems der Sonderlasten und löst die Fälle über die Definition des Referenzsystems. Indem die Erhebung der Sonderlast als Normalfall definiert wird und die Befreiung davon als Abweichung, erübrigt sich die Frage, ob die Sonderlast selbst eine „Begünstigung“ im Sinne des Art. 107 AEUV sein kann.²⁹⁶ Die explizite Aussage des EuGH in der Rechtssache *Laboratoires*

291 Noch zu Art. 4 lit. c) des EGKS-Vertrags EuGH, Urteil vom 20.9.2001, C-390/98 (*Banks*), 80. Zu Art. 107 AEUV: EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 36 ff.; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszá*), 24 ff.

292 EuGH, Urteil vom 21.10.2003, C-261/01 und C-262/01 (*Van Calster u.a.*), 46 ff.; EuGH, Urteil vom 7.9.2006, C-526/04 (*Laboratoires Boiron*), 30, 44; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-323/18 (*Tesco Global Áruházak*), 36 ff.; EuGH, Urteil vom 03.03.2020, C-75/18 (*Vodafone Magyarorszá*), 24 ff. mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

293 EuGH, Urteil vom 10.11.2016, C-449/14 P (*DTS*), 79 ff.; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 545 f.

294 EuGH, Urteil vom 27.10.2005, C-266/04 bis C-270/04, C-276/04 und C-321/04 (*Casino France*), 41 f. m.w.N.; *Schön*, in: FS Mestmäcker, 2006, 453 f.

295 EuGH, Urteil vom 26.4.2018, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 26; GA in Kokott, Schlussanträge vom 9.11.2017, C-233/16 (*ANGED/Catalunya*), 62 ff.

296 In EuGH, Urteil vom 29.4.2004, C-308/01 (*GIL Insurance*), 72 ff. wurde der normale Mehrwertsteuersatz von 17,5% als Referenzbesteuerung gewählt, deren Umgehung verhindert werden durfte; EuGH, Urteil vom 14.4.2005, C-128/03 und C-129/03 (*AEM*), 40 ff.; EuG, Urteil vom 7.3.2012, T-210/02 *RENV* (*British Aggregates/Kommission*), 50 ff.; in EuGH, Urteil vom 4.6.2015, C-5/14 (*Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH*), 74 ff. wurde die Besteuerung von Stromerzeugung unter Verur-

*Boiron*²⁹⁷, nach der in diesem Fall die Sonderbelastung (Direktverkaufsabgabe für Pharmahersteller) und nicht eine etwaige Befreiung hiervon die Beihilfemaßnahme selbst sei, ist jedenfalls ein Einzelfall geblieben; zumal der EuGH in der Rechtssache *Ferring*²⁹⁸, die dieselbe Abgabe betraf, gerade die Nichterfassung der Großhändler von der Sonderabgabe und damit die Begünstigung als die beihilferechtlich relevante Maßnahme einstufte.²⁹⁹

In der neueren Rechtsprechung des EuGH nach dem gleichheitsrechtlichen Ansatz ist die Problematik der Sonderlasten weiter abgeschwächt. Nachdem danach bereits ungerechtfertigte Belastungsdifferenzen an sich die Selektivität begründen und auf die Bestimmung einer begünstigenden Abweichung von einem Normalmaß der Besteuerung verzichtet wird, stellt sich die Frage nicht mehr, ob eine Begünstigung oder eine Belastung im Vergleich zu eben jenem Normalmaß bestehen muss.³⁰⁰

sachung nuklearer Abfälle als eigenständiges Referenzsystem definiert, sodass die Kernbrennstoffsteuer sich nicht als Sonderbelastung darstellte; ähnlich wurde in EuGH, Urteil vom 7.11.2019, C-105/18 bis C-113/18 (UNESA), 60 ff. die Besteuerung der Erzeugung von Strom unter Verwendung von Wasserkraft als eigenständiges Referenzsystem definiert. Anders und skeptisch, ob Sonderbelastungen als Beihilfe zu qualifizieren sind GA Hogan, Schlussanträge vom 8.5.2019, C-105/18 bis C-113/18 (UNESA), 92, der ausdrücklich nach der beihilfenrechtlichen Relevanz eines selektiven Nachteils fragt. Eingehend zu der Rechtsprechung *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 540 ff., insb. S. 545; *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 14 f.; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 42. Teilweise werden auch in der Literatur Fälle unter der Kategorie der Sonderbelastung erfasst, die eine begünstigende Abweichung von dem Referenzrahmen beinhalten, so z.B. *Cordewener*, EC Tax Rev. 2012, 288; *Nicolaidis/Metaxas*, EStAL 2014, 51.

297 EuGH, Urteil vom 7.9.2006, C-526/04 (Laboratoires Boiron), 39.

298 EuGH, Urteil vom 22.11.2001, C-53/00 (Ferring), 20.

299 *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2025, Art. 107 Abs. 1 Rn. 224.

300 *J. Rapp*, in: Hancher/López (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2021, 52 f. Unkritisch zu Sonderbelastungen als Beihilfen deshalb *Ferrenberg*, Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen, 2021, 141. Anders *Jung/Neckenich*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 31, die aus dieser Entwicklung zu einem umfassenden Gebot der Wettbewerbsgleichheit gerade ein weiteren Einwand gegen die weitreichende Anerkennung negativer Beihilfen ableiten. *Schön*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016, 15 sieht gerade hierin die Schwäche des gleichheitsrechtlichen Ansatzes, da ohne Bestimmung des Referenzrahmens auch die Rechtsfolgen der Ungleichbehandlung offen bleiben. Auch *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 69 ff. sieht die Erfassung von Sonderbelastungen unter dem gleichheitsrechtlichen Ansatz gerade als ein weiteres Argument gegen diesen.

In der Literatur wird überwiegend das Bedürfnis zur Erfassung von Sonderbelastungen unter Art. 107 AEUV betont und aufgrund der vergleichbaren Wettbewerbseffekte von Begünstigungen und Sonderlasten eine Anwendung des Art. 107 AEUV (ob im Wege der Analogie³⁰¹ oder der direkten Anwendung³⁰²) bejaht.³⁰³

Gegen die Erfassung von Sonderbelastungen als Beihilfen bestehen jedoch grundlegende Bedenken. Der Wortlaut des Art. 107 AEUV spricht ausschließlich von „[...] Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen [...] den Wettbewerb verfälschen [...]“. Die Erfassung von Belastungen bestimmter Unternehmen kann nach dem hier vertretenen Textverständnis nicht unter die Formulierung „Begünstigung bestimmter Unternehmen“ subsumiert werden. Daran ändert sich nichts durch die Formulierung „Beihilfen gleich welcher Art“, denn der Begriff der Beihilfe wird durch den folgenden Relativsatz präzisiert.³⁰⁴ Die Begünstigung bestimmter Unternehmen ist Tatbestandsmerkmal des Beihilfebegriffs, nicht lediglich ein Regelbeispiel.³⁰⁵

Die Teleologie des Beihilfverbots wird regelmäßig als Argument für eine Anwendung des Art. 107 AEUV auf Sonderbelastungen verwendet.³⁰⁶ Wie oben ausgeführt, haben Sonderbelastungen gleichermaßen wettbewerbsverzerrende Wirkungen wie Begünstigungen. Dieses teleologische Argument ist aber mit Vorsicht zu genießen. Denn damit könnte die Anwendbarkeit des Art. 107 AEUV letztlich für jede wettbewerbsverzerrende Maßnahme begründet werden. Telos des Art. 107 AEUV ist aber nicht nur

301 Schön, in: FS Mestmäcker, 2006, 455 ff.; Schön, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 41; Galdino, EStAL 18 (2019), 510, 517; anders noch Schön, COLA 36 (1999), 911, 922; Schön, in: Koenig/Roth/Schön (Hrsg.), Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 2001, 114 f.

302 Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 553; Englisch, StuW 2012, 318, 321 ff.; Englisch, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 14; Szudoczky, The Sources of EU Law and Their Relationships, 2014, 519 ff.

303 A.A. Ismer/Piotrowski, Intertax 2015, 559, 564; Balbinot, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 69 ff.; skeptisch auch Kühling, EWS 2013, 113, 121 f.; Licht, EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung, 2020, 108; Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen, 2005, 122 ff.; Jaeger, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben, 2006, 259 ff.

304 Eindeutig insofern auch die englische Fassung „by favouring certain undertakings“ und die italienische Fassung „favorendo talune imprese“.

305 A.A. Englisch, StuW 2012, 318, 321 f.

306 Ellenrieder, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 552; Englisch, StuW 2012, 318, 323 f.

der Schutz des Wettbewerbs vor Beeinträchtigungen durch mitgliedstaatliche Subventionen, sondern gleichzeitig auch die Beschränkung der Unionskompetenz zur Wettbewerbskontrolle.³⁰⁷ Aus dieser Perspektive ist eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs eine „notwendige und keine hinreichende Bedingung“³⁰⁸ für die Anwendbarkeit des Beihilfeverbots. Das Beihilfeverbot ist nicht die Allzweckwaffe auf dem Weg zur Wettbewerbsgleichheit im europäischen Binnenmarkt. Vielmehr ist es in seinem systematischen Zusammenhang mit anderen Mitteln zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen zu betrachten.

Dies sind vornehmlich die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote zugunsten des grenzüberschreitenden Wirtschaftsteilnehmers.³⁰⁹ Die Beschränkung des Anwendungsbereichs der Grundfreiheiten auf Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte sollte nicht durch eine Ausweitung des Beihilfeverbots auf jegliche Benachteiligung bestimmter Unternehmen umgangen werden.³¹⁰ Sonst würden letztlich auch umgekehrte Diskriminierungen, also die Benachteiligung des innerstaatlichen Sachverhalts im Vergleich zu dem grenzüberschreitenden Sachverhalt über das Beihilfeverbot erfasst, obwohl die Diskriminierungsverbote des Europarechts nach allgemeiner Meinung indifferent sind gegenüber Inländerdiskriminie-

307 *Kühling*, EWS 2013, 113, 120.

308 *Kühling*, EWS 2013, 113, 120; zustimmend insoweit *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 532.

309 Siehe bereits B.II.2.

310 Ausführlich zu den unterschiedlichen Anwendungsbereichen von Grundfreiheiten und Beihilfeverbot *Ismier*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 850 f.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 53; *Ismier/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), Research Handbook on European Union Taxation Law, 2020, 453 ff. Andere Autoren erkennen eine zunehmende Konvergenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht. Siehe dazu insbesondere *Wattel*, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation, 2016; *Szudoczky*, EStAL 2016, 357. Ein weiteres systematisches Argument, das in diesem Zusammenhang kontrovers diskutiert wird, ist das Verhältnis von Art. 107 AEUV zu Art. 116 f. AEUV. Dazu GA Geelhoed, Schlussanträge vom 18.9.2003, C-308/01 (GIL Insurance), 65 ff.; *Balbinot*, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 72; ablehnend aber *Schön*, in: FS Mestmäcker, 2006, 447 ff.; *Englisch*, StuW 2012, 318, 322 f.; *Ellenrieder*, Die materielle Selektivität steuerlicher Beihilfen, 2020, 552.

rungen.³¹¹ Diese Fälle wären über die Anwendung inländischer Gleichbehandlungsgebote, insbesondere Art. 3 Abs. 1 GG zu lösen.³¹²

Schließlich erweist sich für die Sonderbelastungen noch ein weiteres Tatbestandsmerkmal des Art. 107 AEUV als problematisch: die Gewährung der Beihilfe aus staatlichen Mitteln.³¹³ Dieses Tatbestandsmerkmal ist sonst für den Bereich der steuerlichen Beihilfen zumeist unproblematisch und wird deshalb regelmäßig vernachlässigt. Denn soweit der Staat auf Einnahmen verzichtet, indem er Unternehmen von üblicherweise zu tragenden Belastungen befreit, sind durch die entstehenden Einnahmeverluste notwendigerweise staatliche Mittel betroffen.³¹⁴ Gleichermaßen ist dieses Tatbestandsmerkmal unproblematisch, soweit man in Fällen der Sonderbelastung die Nichtbelastung der anderen Unternehmen in den Blick nimmt, also wiederum auf den Einnahmeverzicht abstellt.³¹⁵ Wie oben ausgeführt, geht es bei der Kategorie der negativen Beihilfen mit Blick auf die Rechtsfolgen aber gerade darum, nicht die Nichtbelastung der übrigen Unternehmen, sondern die Belastung selbst als Beihilfe zu kategorisieren. Diese führt aber zu staatlichen Mehreinnahmen statt zu einer Belastung staatlicher Mittel. Auch das Tatbestandsmerkmal „staatliche Mittel“ zeigt

311 *Epiney*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), Art. 18 AEUV, 28 ff.; *Epiney*, Umgekehrte Diskriminierungen, 1995, 339.

312 Kritisch zu dieser Argumentation *Schön*, in: FS Mestmäcker, 2006, 456 f., da das Beihilfeverbot nicht nur diskriminierende Begünstigungen erfasse. Das Problem der Sonderbelastungen ist zwar wie *Schön* richtig anmerkt nicht vorwiegend ein Problem der Inländerdiskriminierung, das systematische Argument, dass bei einer Anerkennung von Sonderbelastungen auch solche Inländerdiskriminierungen der Kontrolle der europäischen Kommission unterlägen, bleibt jedoch gültig. Der beschränkte Anwendungsbereich der Grundfreiheiten sollte nicht durch eine Ausweitung des Beihilfeverbots umgangen werden. Bloß weil die Grundfreiheiten nicht alle wettbewerbsverzerrenden Sonderlasten erfassen, heißt das nicht, dass sie durch das Beihilfeverbot erfasst sein müssen, in diese Richtung aber ebd., 450, der deshalb von einer planwidrigen Regelungslücke ausgeht, die durch eine Analogie zu schließen sei.

313 Nach gefestigter Rechtsprechung müssen Beihilfen kumulativ sowohl aus staatlichen Mitteln als auch auf staatliche Veranlassung hin gewährt werden. EuGH, Urteil vom 16.5.2002, C-482/99 (Frankreich/Kommission (Stardust Marine)), 24; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 38; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 36; *J. Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 51 jeweils mit weiteren Nachweisen.

314 *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht, 2025, Art. 107 Abs. 1 Rn. 218; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 38.

315 So z.B. *Nicolaidis/Metaxas*, EStAL 2014, 51, 55 f.

also, dass Art. 107 AEUV grundsätzlich keine Sonderbelastungen erfasst, sondern allenfalls die Ausnahme von der Belastung, wenn die Belastung den steuerlichen Normalfall darstellt.³¹⁶

Zuzugeben ist, dass mit dieser Auffassung den Mitgliedstaaten Umgehungsmöglichkeiten geboten werden.³¹⁷ Durch die gezielte Belastung bestimmter Unternehmensgruppen können wettbewerbsverzerrende Wirkungen herbeigeführt werden, ohne dass dies durch Art. 107 AEUV verboten wäre. Dem kann aber im Regelfall, wie in den Urteilen des EuGH³¹⁸, über die Definition des Referenzsystems beigegeben werden. Das Referenzsystem ist nicht formal, sondern nach den der Besteuerung zugrundeliegenden Wertungen und Ziele zu bestimmen.³¹⁹ Liegt eine, im Hinblick auf das Ziel der Steuer, systemwidrige Verengung des Belastungsadressatenkreises vor, so sind die ausgenommenen Unternehmen begünstigt, ohne dass es einer speziellen Kategorie der „Sonderbelastung“ bedarf. Sollte der Mitgliedstaat bereits das Ziel der Steuer in Umgehung des Art. 107 AEUV zu eng zuschneiden³²⁰, kann nach hier vertretener Ansicht der EuGH wie in der Rechtssache *Gibraltar* dem Umgehungsversuch durch eine materielle Betrachtungsweise begegnen. Die Wirkungsdoktrin des EuGH lässt genügend Spielraum, um Extremfälle, in denen durch legislative Technik die Anwendung des Beihilfeverbots umgangen werden soll, zu erfassen. In sonstigen Fällen von Sonderbelastungen sind die betroffenen Unternehmen auf Diskriminierungsverbote zu verweisen. Es gilt dann den Grundsatz zu wahren, dass es im Rahmen der Kompetenz der Mitgliedstaaten liegt, selbst über die Verteilung der steuerlichen Lasten zwischen verschiedenen

316 So auch EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 56 ff.; andeutungsweise GAin Stix-Hackl, Schlussanträge vom 28.10.2004, C-128/03 und C-129/03 (AEM), 34; Schön, COLA 36 (1999), 911, 921 f.; J. Schmidt, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, 2018, 46 f.; Rode, Steuervergünstigungen, Beihilfen und Steuerwettbewerb, 2006, 113; a.A. Bartosch, EU-Beihilfenrecht, 2025, Art. 107 Abs. 1 Rn. 224.

317 Die Umgehung des Beihilfeverbots ist die maßgebliche Sorge auch bei *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 14; Ellenrieder, IStR 2018, 480, 487 f.

318 Vgl. die Nachweise in Fußnote 296.

319 Balbinot, Beihilfeverbot und Rechtsformneutralität, 2018, 73.

320 Diese Gefahr der „Atomisierung von nicht kohärent verfolgten ‚Belastungsgründen‘“ betont *Englisch*, StuW 2012, 318, 324; ebenso Ellenrieder, IStR 2018, 480, 487 f.

Produktionsfaktoren zu entscheiden.³²¹ Es besteht andernfalls die Gefahr, dass jede mitgliedstaatliche Steuerwürdigkeitsentscheidung einen Beihilfeverstoß begründet, zumal jede Steuer zu einer gewissen Wettbewerbsverzerrung führt.³²²

7. Wettbewerbsverfälschung und Handelsbeeinträchtigung

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer verbotenen Beihilfe im Sinne des Art. 107 AEUV ist, dass die Maßnahme den Wettbewerb verfälscht oder zu verfälschen droht und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt. Beide Voraussetzungen werden in der Praxis der Kommission und des EuGH gemeinsam geprüft.³²³ Die Prüfung erfolgt regelmäßig nur oberflächlich. Die Kommission muss in ihrer Entscheidungsbegründung zwar darlegen, inwiefern die Maßnahme den zwischenstaatlichen Handel beeinträchtigen könnte, allerdings muss keine tatsächliche ökonomische Analyse durchgeführt werden.³²⁴ Die geringe Größe der begünstigten Unternehmen allein führt jedenfalls nicht dazu, dass keine Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels droht.³²⁵ Etwas anderes gilt allenfalls bei Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 3 der De-minimis-Verordnung.³²⁶

321 Zu diesem Grundsatz siehe Fn. 269. So auch *Kokott*, EStAL 21 (2022), 462, 466 f., die insgesamt das Beihilfeverbot bei steuerlichen Legislativmaßnahmen nur auf Umgehungsfälle anwenden möchte.

322 Dazu bereits oben B.III.5.

323 EuGH, Urteil vom 8.9.2011, C-78/08, C-79/08, C-80/08 (*Paint Graphos*), 77 ff.; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 186; *Micheau*, in: Szyszczak (Hrsg.), *Research Handbook on European State Aid Law*, 2011, 207; *Ferrenberg*, *Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen*, 2021, 171.

324 EuGH, Urteil vom 14.1.2015, C-518/13 (*Eventech*), 65; *Micheau*, in: Szyszczak (Hrsg.), *Research Handbook on European State Aid Law*, 2011, 207.

325 EuGH, Urteil vom 19.9.2000, C-156/98 (*Deutschland/Kommission*), 32; EuGH, Urteil vom 14.1.2015, C-518/13 (*Eventech*), 68; Beihilfenbekanntmachung, KOM (2016/C 262/01), 192.

326 Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen: "De-minimis-Verordnung", ABl. EU L 352 v. 24.12.2013, 1–8. Nach dem dritten Erwägungsgrund handelt es sich bei de-minimis-Beihilfen um Beihilfen, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie keine Auswirkungen auf den zwischenstaatlichen Handel oder den Wettbewerb haben. Nachdem die De-minimis-Verordnung nur für transparente Beihilfen anwendbar ist, d.h. Beihilfen deren Bruttosubventionsäquivalent bereits im Voraus

In der Literatur wird vermehrt vorgeschlagen, diesen Tatbestandsmerkmalen eine größere Bedeutung beizumessen, um so die Ausweitung der Anwendbarkeit des Beihilferechts durch den weiten Selektivitätsbegriff auszugleichen.³²⁷ Ob sich in dieser Richtung erste Tendenzen einer geänderten Kommissionspraxis erkennen lassen, ist umstritten.³²⁸

8. Zwischenergebnis

Die Anwendung des Beihilfverbots auf nationales Steuerrecht ist nach wie vor von großer Rechtsunsicherheit geprägt. Der Tendenz der Kommission und des EuGH den Anwendungsbereich des Verbots auszuweiten wird insbesondere durch eine Vermischung der Prüfung von Vorteil und Selektivität (B.III.2) und die lediglich rudimentäre Prüfung der weiteren Tatbestandsvoraussetzungen (B.III.7) Vorschub geleistet. Aufgrund der Sensibilität des Sachbereichs für die nationalstaatliche Souveränität sollte dem Wortlaut des Art. 107 AEUV mehr Beachtung geschenkt werden und die dort verankerten Tatbestandsmerkmale jeweils getrennt und mit eigenständigem Gehalt geprüft werden.

Dies bedeutet zunächst eine getrennte Prüfung der Begünstigung und der Selektivität der Begünstigung. Dabei sollte nicht bereits jede Ungleichbehandlung als Begünstigung verstanden werden, sondern nur begünstigende Abweichungen von einem getrennt zu bestimmenden Referenzsystem. Eine so festgestellte Begünstigung sollte nur dann als selektiv eingestuft werden, wenn sie „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen“, also einem identifizier- und abgrenzbaren Kreis von Unternehmen zugu-

mit Sicherheit bestimmt werden kann, ist sie für steuerliche Beihilfen von geringerer Relevanz (vgl. Erwägungsgrund 14).

327 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 211; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 549 f.; *Hey*, StuW 2015, 331, 343; im Ergebnis auch *Blumenberg*, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, 2017, 67; *Ferrenberg*, Der Einfluss des Europäischen Beihilferechts auf nationale Steuervergünstigungen, 2021, 175 ff.; *Micheau*, in: *Szysczak* (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2011, 207 mit weiteren Nachweisen auf englischsprachige Literatur.

328 So *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 212; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 549; *Soltész*, EuZW 2023, 5, 7 m.w.N.; andeutungsweise *Coppi*, in: *Szysczak* (Hrsg.), Research Handbook on European State Aid Law, 2011, 67; a.A. *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 44; mit eingehender Prüfung z.B. EuG, Urteil vom 19.10.2022, T-582/20 (Ighoga Region 10), 138 ff.

tekommt. Auch die Tatbestandsmerkmale Wettbewerbsverfälschung und Beeinträchtigung des grenzüberschreitenden Handels bieten noch großes Potenzial zur Einhegung des Beihilfeverbots. Klare Signale des EuGH, sich um eine solche Begrenzung zu bemühen, stehen bisher jedoch aus.

IV. Zusammenspiel von Grundfreiheiten und Beihilferecht

Nachdem in den vorangegangenen Abschnitten die Wirkweisen von Grundfreiheiten und Beihilfeverbot dargestellt wurden, wird im Folgenden das Zusammenspiel der beiden Regime erläutert.

Auf einen ersten, unbedarften Blick erscheint es, als könnten sich Grundfreiheiten und Beihilfeverbot perfekt ergänzen. Beide dienen gleichermaßen dem Ziel eines europäischen Binnenmarktes.³²⁹ Und während die Grundfreiheiten Wettbewerbsverzerrungen durch ungerechtfertigte Nachteile für grenzüberschreitende Vorgänge verbieten, verhindert das Beihilfeverbot Wettbewerbsverzerrungen durch ungerechtfertigte Vorteile für bestimmte Unternehmen. Sobald man also einen steuerlichen Normalfall bestimmt hat, wäre es naheliegend, belastende Abweichungen von diesem an den Grundfreiheiten und begünstigende Abweichungen am Beihilfeverbot zu messen. Bei genauerer Betrachtung ist die Passung der beiden Regime jedoch nicht nahtlos. Dies liegt an den verschiedenen Vergleichspaaren, die jeweils zu bilden sind.³³⁰ Während die Grundfreiheiten ausschließlich auf die Gleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts mit dem innerstaatlichen Sachverhalt gerichtet sind (vertikale Vergleichbarkeit), ist für die Anwendung des Beihilfeverbots die Besteuerung der begünstigten Unternehmen mit Unternehmen, die sich mit Blick auf das verfolgte Ziel des Referenzsystems in einer vergleichbaren rechtlichen und tatsächlichen Situation befinden zu vergleichen (gleichheitsrechtliche Methode). Deshalb kann es zu Überschneidungen der Anwendungsbereiche kommen, auch wenn dies seltene Fälle betreffen mag.³³¹ Dies wird regelmäßig nur der

329 Szudoczky, EStAL 2016, 357, 358.

330 Ähnlich *Custers/Wolffers*, EStAL 2019, 561, 564 f.

331 *Staes*, Intertax 2014, 106, 116; *Engelen*, ET 2012, 204, 206. Viele Fälle, die der EuGH ausschließlich anhand der Grundfreiheiten geprüft hat, hätten aber gleichermaßen beihilfenrechtlich auf den Prüfstand gestellt werden können. Dazu m.w.N. Szudoczky, *The Sources of EU Law and Their Relationships*, 2014, 659 f. GAin Kokott geht davon aus, dass Maßnahmen, die den Grundfreiheiten entsprechen typischerweise auch nicht gegen das Beihilfeverbot verstoßen GAin Kokott, Schlussanträge vom

Fall sein, wenn eine steuerliche Maßnahme selektiv innerstaatliche Sachverhalte gegenüber vergleichbaren grenzüberschreitenden Sachverhalten ohne Rechtfertigung begünstigt.³³²

Gesichert ist in diesen Fällen, dass die Prüfung des Vorliegens eines Verstoßes gegen Grundfreiheiten und gegen das Beihilfeverbot unabhängig voneinander durchzuführen sind und sich im Ausgangspunkt nicht gegenseitig beeinflussen.³³³ Dies folgt bereits aus den verschiedenen Prüfungsverfahren und Zuständigkeiten; für das Beihilfeverbot die Prüfung durch die Kommission nach Art. 108 AEUV, bei Verletzungen der Grundfreiheiten nur im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens (Art. 267 AEUV) oder Vertragsverletzungsverfahrens (Art. 258-260 AEUV) durch den EuGH.³³⁴ Als Konsequenz hat eine etwaige beihilferechtliche Genehmigung der Kommission keine Auswirkungen auf einen potentiellen zusätzlichen Verstoß gegen die Grundfreiheiten.³³⁵ Dennoch prüft die Kommission im Rahmen des beihilferechtlichen Prüfungsverfahrens auch die Grundfreiheiten, da nach allgemeiner Ansicht eine grundfreiheitenwidrige Beihilfemaßnahme nicht genehmigungsfähig nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ist.³³⁶ Gleichzeitig soll der Umstand, dass eine Maßnahme grundfreiheitenwidrig ist und deshalb

15.10.2020, C-562/19 P (Kommission/Polen), 4; GAin Kokott, Schlussanträge vom 15.10.2020, C-596/19 P (Kommission/Ungarn), 4

332 *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 53.

333 *Schön*, in: Hancher/Otterranger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 14; *Micheau*, ET 52 (2012), 210, 211. Eine andere Ansicht plädiert stärker für eine wertungskonsistente Auslegung von Grundfreiheiten und Beihilferecht: GAin Kokott, Schlussanträge vom 2.7.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri), 134; *Kokott*, in: FS Bundesfinanzhof, 2018, 737; *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht, 2018, 551.

334 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 219 ff.

335 EuGH, Urteil vom 11.7.1991, C-351/88 (Laboratori Bruneau Srl/Unità sanitaria locale RM/24 di Monterotondo), 7; EuGH, Urteil vom 7.5.1985, 18/84 (Kommission/Frankreich), 13; EuGH, Urteil vom 20.3.1990, C-21/88 (Du Pont de Nemours), 20. Diese Aussage scheint der Aussage des EuGH in der Rs. *Iannelli & Volpi SpA* zu widersprechen, wonach nationale Gerichte nach einer positiven Kommissionsentscheidung über eine Beihilfe nur noch abtrennbare Teile der Beihilfe mit Blick auf die Grundfreiheiten prüfen dürfen; dazu *Szudoczky*, The Sources of EU Law and Their Relationships, 2014, 669, 679 f. und 683 f.

336 EuGH, Urteil vom 19.9.2000, C-156/98 (Deutschland/Kommission), 76 ff.; EuGH, Urteil vom 19.9.2002, C-114/00 (Spanien/Kommission), 104 m.w.N.; GA Saugman-dsgaard Oe, Schlussanträge vom 19.12.2018, C-598/17 (A-Fonds), 64; Beihilfemitteilung, ABL EG C 384 v. 10.12.1998, 3 (29); kritisch zu diesem Ansatz, weil "unterkomplex" *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht, Rn. 54.

nach den nationalen Gesetzen nicht anzuwenden oder rückabzuwickeln ist, nichts an der beihilferechtlichen Beurteilung der Kommission ändern.³³⁷ Im Ergebnis kann eine steuerliche Maßnahme also sowohl grundfreiheiten- als auch beihilferechtwidrig sein.³³⁸

Liegt ein solcher Fall vor, stellt sich die Frage nach den anwendbaren Rechtsfolgen. Die Grundfreiheiten verlangen die Beseitigung der Benachteiligung grenzüberschreitender Sachverhalte. Dies führt grundsätzlich zu einer Ausweitung der vorteilhaften Rechtsfolge, denn der Anwendungsvorrang des Unionsrechts gebietet, dass die grundfreiheitenwidrige, weil diskriminierende, Regelung unangewendet bleibt. Im Gegensatz dazu verlangt das Beihilferecht die Rückabwicklung der Begünstigung, also die Ausweitung der ungünstigeren Rechtsfolge. Würden beide Rechtsfolgen gleichermaßen angewendet, ergäbe sich die paradoxe Situation, dass die grenzüberschreitenden Sachverhalte in der Folge der günstigeren Behandlung unterlägen, die innerstaatlichen Sachverhalte der ungünstigeren Behandlung. Die unerwünschte Wettbewerbsverzerrung bliebe erhalten, allerdings mit vertauschten Rollen zwischen den Gruppen der Begünstigten und Benachteiligten.³³⁹

Es darf bei der Diskussion jedoch nicht übersehen werden, dass ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten nicht zwangsläufig zu einer Ausweitung des Vorteils führen muss. Vielmehr steht es dem Mitgliedstaat grundsätzlich frei, ob er die diskriminierende Behandlung für die Zukunft in die eine oder andere Richtung behebt. Auch die Ausweitung der ungünstigeren Rechtsfolge ist dabei eine denkbare Handlungsoption.³⁴⁰ Vorzugswürdig erscheint es deshalb, dass der EuGH in diesen Fällen nicht vorgibt, wie die Situation zu lösen ist, sondern sich darauf beschränkt, die Grundfreiheiten- und Beihilferechtwidrigkeit festzustellen. Die Frage nach der Beseitigung dieses Zustands sollte vorrangig den nationalen Gerichten und den mitgliedstaatlichen Gesetzgebern vorbehalten bleiben.³⁴¹

337 EuGH, Urteil vom 21.12.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 75 ff.

338 EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 50, 64; *Schön*, in: Hancher/Ottervanger/Slot (Hrsg.), EU State Aids, 2021, 14.

339 GA Mengozzi, Schlussanträge vom 5.7.2016, C-164/15 P und C-165/15 P (Kommission/Aer Lingus und Ryanair), 96.

340 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 228.

341 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3, Rn. 227 verweist als Beispiel auf EuGH, Urteil vom 17.11.2009, C-169/08 (Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna), 65.

Im Übrigen kann auf die Diskussion über die anwendbaren Rechtsfolgen verzichtet werden, weil diese für die Forschungsfrage nach dem Gestaltungsrahmen des Gesetzgebers nicht relevant sind.³⁴² Wichtiges Ergebnis dieses Abschnitts ist jedoch, dass sich die Prüfung eines Grundfreiheiten- und eines Beihilferechtsverstoß gegenseitig weder ausschließen noch sonst beeinflussen.

342 Der EuGH geht tendenziell vom Anwendungsvorrang der beihilfenrechtlichen Rechtsfolgen aus, wenn der Grundfreiheitenverstoß gerade „untrennbar mit dem Zweck der Beihilfen“ verbunden ist; EuGH, Urteil vom 22.3.1977, C-74/76 (Iannelli & Volpi SpA), 14; EuGH, Urteil vom 7.12.2000, C-94/99 (ARGE Gewässerschutz), 34; EuGH, Urteil vom 23.4.2002, C-234/99 (Nygård), 57; EuGH, Urteil vom 2.5.2019, C-598/17 (A-Fonds), 48. Auch in der Literatur wird überwiegend das beihilfenrechtliche Rechtsfolgenregime für angemessener gehalten; vgl. dazu eingehend *Išmer/Piotrowski*, in: Panayi/Haslehner/Traversa (Hrsg.), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, 2020, 461 ff.; *Galdino*, *EStAL* 18 (2019), 510, 514 ff.; *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch/Dobratz (Hrsg.), *Kapitel 9: Das Beihilfenverbot im Steuerrecht*, Rn. 56. Für eine flexible Handhabung der Rechtsfolgen eines Beihilfenrechtsverstoßes *Szudoczky/Károlyi*, *EStAL* 2020, 251, 267 f.