

1. Teil Grundlagen – Begriffsbestimmungen, Untersuchungsumfeld und Untersuchungsrahmen, Methodik und Gang der Untersuchung

Kapitel 1 Begriffsbestimmungen und Umgrenzung des Untersuchungsgegenstandes

Primärer Gegenstand der Arbeit ist die rechtliche Beziehung zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht auf dem Gebiet steuerrechtlicher Sachverhalte im Gesamtgefüge des europäischen Primärrechts. Dieser Analyse notwendigerweise voran steht die Umgrenzung dieses Untersuchungsgegenstands zunächst durch die Festschreibung und Definition der beleuchteten Untersuchungsobjekte – dem grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Normregime – und sodann durch Beschreibung des rechtlichen Umfeldes – dem Europäischen Steuerrecht –, in welchem beide Normregime zueinander in Relation gesetzt werden.

A. Das grundfreiheitliche Normregime

I. Die Europäischen Grundfreiheiten

Obwohl der Text des AEUV den Begriff der „Grundfreiheit“ nicht explizit erwähnt, ist nicht in Zweifel zu ziehen, dass der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union jedenfalls fünf „wirtschaftliche“, primärrechtlich verankerte Freiheiten kennt, die über Art. 26 Abs. 2 AEUV eng mit der Realisierung des Binnenmarktes verbunden sind und sich im Dritten Teil des AEUV unter den Titeln II und IV befinden: der freie Warenverkehr (Art. 28, 34, 35 AEUV), die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 45 AEUV), die Niederlassungsfreiheit (Art. 49, 54 AEUV), die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs (Art. 56, 57 AEUV) und die Freiheiten des Kapi-

tal- und Zahlungsverkehrs (Art. 63 AEUV)^{13,14} Diese sogenannten echten „Binnenmarktfreiheiten“¹⁵ schützen verallgemeinernd betrachtet die staatlicherseits ungehinderte, grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung der EU-Bürger innerhalb der Mitgliedstaaten der Europäischen Union.¹⁶ Mittelbar erstreckt sich die Reichweite dieser Grundfreiheiten über die EU hinaus auch auf das Abkommen des Europäischen Wirtschaftsraums.¹⁷

Die Grundfreiheiten kennzeichnen sich durch ein weites Spektrum geschützter wirtschaftlicher Vorgänge; ihr individuelles Gepräge erhalten die einzelnen Freiheiten hierbei durch die Ausgestaltung und Auslegung ihres sachlichen Anwendungsbereichs.¹⁸ Dieser umgrenzt und definiert die von der jeweiligen Grundfreiheit geschützten diversen Verhaltensweisen und entscheidet so auch maßgeblich über die Abgrenzung der unterschiedlichen Grundfreiheiten zueinander.¹⁹

13 Recker, Direkte Unternehmensteuern in der Europäischen Union (2009), S. 33; die Zahlungsverkehrsfreiheit nicht als Grundfreiheit ansehend Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 63 AEUV Rn. 8.

14 Ehlers, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 7 Rn. 2; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 15. Zwar wurde vereinzelt auch das Recht auf Freizügigkeit der Unionsbürger (Art. 21 AEUV) in Verbindung mit dem allgemeinen Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) als weitere Grundfreiheit bezeichnet, u.a. Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.4, da jedoch beide Normen im Bereich wirtschaftlicher Betätigungen von den insofern spezielleren echten „Binnenmarktfreiheiten“ verdrängt werden, bleiben sie vorliegend außer Betracht.

15 Cordewener, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (201). Anderswo auch lediglich als „Marktfreiheiten“ bezeichnet siehe Reimer, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.3 m. w. N.

16 Die Kapitalverkehrsfreiheit bildet diesbezüglich insofern einen Ausnahmefall, als dass sich ihr räumlicher Anwendungsbereich grundsätzlich auch auf Drittstaaten erstreckt, siehe Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 63 AEUV Rn. 36; Sedlaczek/Züger, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 63 AEUV Rn. 4; Wojcik, in: von der Groeben/Schwarze/Hatje (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht (2015), Art. 63 AEUV Rn. 8; sehr dezidiert Ress/Ukrow, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 63 AEUV Rn. 71 ff.; ausführlich zur ratio legis der Grundfreiheiten unter Kapitel 7, A. II.

17 Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung (2016), S. 112.

18 Cordewener, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (201 f.).

19 Ehlers, in: Ehlers (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten (2014), § 7 Rn. 74 und 76; Frenz, Europäische Grundfreiheiten (2012), Rn. 389 f. Zu den sachlichen Anwendungsbereichen der Grundfreiheiten mit Bezug auf steuerrechtliche Fallgestaltungen im Einzelnen Cordewener, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 195 (206 ff.). Zur schwierigen Frage der Abgrenzung zwischen Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit Schön, EBOR 2016, 229 ff.

Eine Fokussierung auf jene Heterogenität der Grundfreiheiten im Hinblick auf ihre speziellen Schutzbereiche stünde im Rahmen der Forschungsfrage jedoch der Ergründung ihrer systematischen Relation zum Beihilferecht auf der Makroebene des Europäischen Primärrechts im Wege. Denn diese ist ganzheitlich und mit der gewünschten Prägnanz nur unter Beleuchtung der den beiden Rechtsregimen übergeordneten Prinzipien und Intentionen zu bewerkstelligen, was methodologisch zwangsläufig eine strukturelle Abstraktion, das heißt eine Loslösung von etwaigen norm-spezifischen Feinheiten voraussetzt. Aus diesem Grund stützt sich die Betrachtung der Grundfreiheiten unter weitgehender Ausblendung ihrer individuellen Charakteristika auf eine die einzelnen Freiheiten übergreifende Dogmatik. Eine solch strukturelle „Konvergenz“, „Parallelität“ oder „Symmetrie“ der Grundfreiheiten wurde bereits vielseitig beschrieben²⁰ und bezieht sich insbesondere auf die uniforme Ausgestaltung des grundfreiheitlichen Tatbestands sowie eine homogenen Beeinträchtigungs- und Rechtsfertigungsdogmatik.²¹ Die Orientierung an jenem einheitlichen Gerüst wird auch der Handhabung der Grundfreiheiten durch den EuGH gerecht, der gerade im Kontext steuerrechtlicher Sachverhalte bereits deutliche Vereinheitlichungstendenzen im Hinblick auf eine funktionelle Struktur der Grundfreiheiten erkennen ließ²² oder eine einheitliche Grundfreiheitsdogmatik teilweise gar ausdrücklich hervorhob.²³ Die aus einer solchen dogmatischen Verallgemeinerung mitunter resultierende Gefahr der Unschärfe bezüglich des individuellen Anwendungsbereichs einzelner Grundfreiheiten kann daher im Lichte des Untersuchungsgegenstandes vernachlässigt werden.

20 Im Einzelnen etwa *Behrens*, EuR 1992, 145 ff.; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 105, 322 ff.; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 194 f.; *Jarass*, EuR 2000, 705 ff.; *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999); *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.35; *Tryfonidou*, E.L. Rev. 2010, 36 ff.; *Weiß*, EuZW 1999, 493 (496 f.); diese voraussetzend *Sauer*, JuS 2017, 310 (311 ff.).

21 *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 194 f.

22 Hierzu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 104; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 195.

23 EuGH, Urteil v. 31. März 1993 – *Kraus* – Rs. C-19/92, ECLI:EU:C:1993:125 (Rn. 32); EuGH, Urteil v. 30. November 1995 – *Gebhard* – Rs. C-55/94, ECLI:EU:C:1995:411 (Rn. 37); EuGH, Urteil v. 20. Mai 1992 – *Ramrath* – Rs. C-106/91, ECLI:EU:C:1992:230 (Rn. 17).

Auch wenn sich Häufungen bestimmter Konfliktkonstellationen erkennen lassen, ist grundsätzlich ein Anwendungskonflikt zwischen dem Beihilferecht und jeder der Binnenmarktfreiheiten denkbar.²⁴ Abgesehen von der Zahlungsverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 2 AEUV), der vom EuGH – auch über das Steuerrecht hinaus – lediglich eine untergeordnete Bedeutung beigemessen wird,²⁵ bildet daher das beschriebene grundfreiheitliche Normenkonglomerat in seiner Gesamtheit und übergeordneten Dogmatik denjenigen Bestandteil des Europäischen Primärrechts, der im Rahmen der vorliegenden Arbeit dem Beihilferecht gegenüber gestellt und von diesem abgegrenzt wird.

II. Das Verbot diskriminierender und protektionistischer Abgabenerhebung, Art. 110 AEUV

Ferner wird die Regelung des Art. 110 AEUV zum Zwecke der Abgrenzung zum Beihilferecht partiell ebenfalls in die Betrachtung des grundfreiheitlichen Normregimes miteinbezogen. Diese Norm verbietet es den Mitgliedstaaten sowohl Waren aus dem EU-Ausland unmittelbar oder mittelbar höher zu besteuern als gleichartige inländische²⁶ Waren (Art. 110 Abs. 1 AEUV), als auch ausländische Waren mit inländischen Abgaben zu belegen, die geeignet sind, andere – respektive eigene – Produktionen zu schützen (Art. 110 Abs. 2 AEUV).²⁷ Damit stellt die Regelung einer der wenigen

24 Zumindest im außerfiskalischen Bereich wird jedoch das Verhältnis zwischen Beihilferecht und Warenverkehrsfreiheit als besonders bedeutsam angesehen, siehe hierzu *Craig/De Búrca*, *EU Law* (2020), S. 1187 f.

25 *Cordewener*, in: Lang (Hrsg.), *DStJG* 41 (2018), 195 (201).

26 Genau genommen ist die deutsche Übersetzung des AEUV an dieser Stelle insofern unpräzise, als Art. 110 AEUV im Grunde von „inneren“ Abgaben ausgeht. Dies ist sowohl für die Abgrenzung zum Zollverbot als auch für die Bestimmung des Normadressaten von Belang, *Englisch*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 6.9, 6.17.

27 Der sowohl im Tatbestand als auch in den Rechtsfolgen weiter gefasste Art. 110 Abs. 2 AEUV steht zu Abs. 1 in einem Ergänzungsverhältnis. Dennoch wird die Differenzierung beider Tatbestände auch vom EuGH gelegentlich nicht scharf nachvollzogen, was Art. 110 AEUV in der Praxis mitunter den Charakter eines „Einheitstatbestandes“ des steuerlichen Wettbewerbsschutzes zuweist, siehe u. a. EuGH, Urteil v. 10. Oktober 1978 – *Hansen & Balle* – Rs. 148/77, ECLI:EU:C:1978:173 (Rn. 19); EuGH, Urteil v. 11. Dezember 1990 – *Kommission/Dänemark* – Rs. C-47/88, ECLI:EU:C:1990:449 (Rn. 17); EuGH, Urteil v. 18. April 1991 – *Kommission/Griechenland* – Rs. C-230/89, ECLI:EU:C:1991:156 (Rn. 7 ff.); *Seiler*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union* (2023), Art. 110 AEUV Rn. 37 ff.; diese

materiellen Normen des europäischen Primärrechts dar, die explizite Aussagen zum Spannungsverhältnis zwischen nationalem Steuer- beziehungsweise Abgabenrecht und EU-Recht treffen.²⁸

1. Dogmatische Nähe zu den Grundfreiheiten²⁹

Die systematische Einordnung von Art. 110 AEUV im Dritten Teil, Titel VII, Kapitel 2 des AEUV unter der Überschrift „Steuerliche Vorschriften“ suggeriert zunächst eine größere inhaltliche Nähe der Norm zu den voranstehenden Wettbewerbsregeln denn zu den Grundfreiheiten und tatsächlich handelt es sich hierbei um keine Grundfreiheit im zuvor genannten Sinn. Intention der Vorschrift ist es, eine vollkommene Wettbewerbsneutralität der mitgliedstaatlichen Besteuerung für inländische und eingeführte Produkte herzustellen;³⁰ sie steht damit in enger Verflechtung mit dem unionsrechtlichen Zollverbot gemäß Art. 30 AEUV, dessen Regelungsgehalt sie ergänzt.³¹ Obwohl Art. 110 AEUV durch seine systematische Stellung, seine Nähe zum Zollverbot und aufgrund seiner wettbewerbsrechtlichen

-
- „Globalisierung“ des Art. 110 AEUV kritisierend Schön, EuR 2001, 341 (347) m. w. N.; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 245.
- 28 Zusammen mit den Art. 111 AEUV und Art. 112 AEUV, Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (496, Fn. 2).
- 29 Zur Dogmatik der Grundfreiheiten in ihrer Anwendung auf steuerliche Sachverhalte im Einzelnen Kapitel 3.
- 30 U. a. EuGH, Urteil v. 29. April 2004 – Weigel – Rs. C-387/01, ECLI:EU:C:2004:256 (Rn. 66); EuGH, Urteil v. 29. April 2010 – Camar – Rs. C-102/09, ECLI:EU:C:2010:236 (Rn. 32); Kamann, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 110 AEUV Rn. 2; Schön, EuR 2001, 341 (342) m. w. N. Da Art. 110 AEUV einer „umgekehrten“ Diskriminierung inländischer Waren jedoch nicht entgegensteht, stellt Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 6.21 die Absolutheit dieses Mantras in Frage.
- 31 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (113); Art. 30 AEUV und Art. 110 AEUV stehen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zueinander in einem Exklusivverhältnis und sind nicht kumulativ anwendbar, u. a. EuGH, Urteil v. 16. Juni 1966 – Lütticke/Hauptzollamt Saarlouis – Rs. 57/65, ECLI:EU:C:1966:34 (S. 267); EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – Steinike & Weinlig – Rs. 78/76, ECLI:EU:C:1977:52 (Rn. 27); EuGH, Urteil v. 2. April 1998 – Outokumpu – Rs. C-213/96, ECLI:EU:C:1998:155 (Rn. 19); EuGH, Urteil v. 22. Mai 2003 – Freskot – Rs. C-355/00, ECLI:EU:C:2003:298 (Rn. 39); EuGH, Urteil v. 15. Juni 2006 – Air Liquide Industries Belgium – verb. Rs. C-393/04 und C-41/05, ECLI:EU:C:2006:403 (Rn. 50); Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 30 AEUV Rn. 11. Eingehend zum Verhältnis und zur Abgrenzung der Normen untereinander Schön, EuR 2001, 216 (219 ff.); Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und

Ausrichtung auf den ersten oberflächlichen Blick auch im Kontext des Beihilferechts gedacht werden könnte,³² ist die Norm hinsichtlich ihres – bezüglich der Forschungsfrage – entscheidenden regelungstechnischen Hintergrunds und ihrer Wirkungsweise thematisch in das Lager des grundfreiheitlichen Normenkomplexes einzuordnen. Zwar ist – anders als dies bei den Grundfreiheiten möglich ist – ein Verstoß gegen Art. 110 AEUV einer Rechtfertigung grundsätzlich nicht zugänglich,³³ jedoch bedient sich die Norm im Übrigen einer Dogmatik, die mit derjenigen der Grundfreiheiten im Wesentlichen vergleichbar ist.³⁴

Evident deutlich wird dies anhand der Ausgestaltung der Norm als Diskriminierungsverbot, das, wie die Grundfreiheiten, die Gleichbehandlung zwischen inländischem und grenzüberschreitendem Sachverhalt – in diesem Fall die steuerliche Gleichbehandlung EU-ausländischer Waren – gebietet. Ebenso wie die Grundfreiheiten fokussiert sich das Verbot diskriminierender Abgabenerhebung hierbei allein auf die eindimensionale Ausmerzung einer Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts; eine Inländerdiskriminierung in Form einer Mehrbelastung inländischer Produkte ist dem Normgeber nach dieser Vorschrift demnach nicht verwehrt.³⁵ Im Hinblick auf das allgemeine unionsrechtliche Diskriminierungsverbot gemäß Art. 18 AEUV ist Art. 110 AEUV ebenso wie die Grundfreiheiten im Rahmen ihrer sachlichen Anwendungsbereiche *lex specialis*, sofern der grenzüberschreitende Warenverkehr inländischen abgabenrechtlichen Belastungen ausgesetzt wird.³⁶ Aufgrund der Produktbezogenheit des Art. 110 AEUV weist die Vorschrift hinsichtlich ihrer Schutzrichtung eine enge rechtliche Verknüpfung zur Warenverkehrsfreiheit in Ausprägung des Verbots mengenmäßiger Einfuhrbeschränkungen (Art. 34 AEUV) auf, geht dieser aufgrund ihres spezifizierten Gewährleistungsgehalts im Hin-

nationales Steuerrecht (2002), S. 5; Kamann, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 110 AEUV, Rn. 31 f.

32 Zur ratio legis des Beihilferechts siehe Kapitel 7 A. III.

33 Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 110 AEUV Rn. 30; Schön, EuR 2001, 341 (342); a. A. Englisch, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 6.53 ff. insbesondere 6.56.

34 Demnach wird Art. 110 AEUV gerade im Hinblick auf eine gemeinsame Dogmatik von Jarass insofern auch als eine mit den Grundfreiheiten „verwandte Institution“ bezeichnet, Jarass, EuR 2000, 705 (705, Fn. 3).

35 Schön, EuR 2001, 341 (345).

36 Kamann, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 110 AEUV, Rn. 29.

blick auf eine lediglich diskriminierende *Abgabenerhebung* jedoch vor.³⁷ Art. 110 AEUV kann daher als spezielle steuerliche Ausprägung des Diskriminierungsverbots der Warenverkehrsfreiheit beschrieben werden,³⁸ die Art. 34 AEUV immer dann verdrängt, wenn eine fiskalische Maßnahme geeignet ist, die Einfuhr aus anderen Mitgliedstaaten stammender Waren zugunsten inländischer Erzeugnisse zu erschweren.³⁹ Wie bei den Grundfreiheiten greift das Verbot diskriminierender und protektionistischer Abgabenerhebung gegebenenfalls auch im Falle solcher Diskriminierungen, die nicht unmittelbar an die ausländische Herkunft der Ware anknüpfen, sondern etwa durch die Anknüpfung an bestimmte Produktkategorien mittelbar zum selben binnenmarktschädlichen Ergebnis führen.⁴⁰

Für die rechtliche Verwandtschaft des Art. 110 AEUV mit dem grundfreiheitlichen Regime streitet ferner, dass die Norm ebenso wie die Grundfreiheiten zugunsten der Steuerpflichtigen unmittelbare Wirkung entfaltet, was die Durchsetzung der Regelung direkt vor den nationalen Gerichten erlaubt⁴¹ und im Falle eines Verstoßes deren Anwendungsvorrang vor der diskriminierenden nationalen Maßnahme begründet.⁴² Auf unionsgerichtlicher Ebene ist gleichlaufend zum grundfreiheitlichen Rechtsschutz ein Vorabentscheidungsverfahren gemäß Art. 267 AEUV nach Vorlage eines nationalen Gerichts denkbar; daneben obliegt der Kommission das Recht zur Anstrengung eines Vertragsverletzungsverfahrens nach Vorgabe des Art. 258 AEUV.⁴³ Auch in Bezug auf die anzuwendenden Rechtsfolgen zeigt Art. 110 AEUV markante Parallelen zum grundfreiheitlichen Ansatz, die Beeinträchtigung grundsätzlich durch eine Erstattung der diskriminierend

37 Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 110 AEUV Rn. 4; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 5 f.

38 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 244.

39 EuGH, Urteil v. 8. November 2007 – *Stadtgemeinde Frohnleiten* – Rs. C-221/06, ECLI:EU:C:2007:657 (Rn. 40) und die dort angeführte Rspr.; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 250.

40 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 250.

41 Maßgeblich hierzu EuGH, Urteil v. 3. April 1968 – *Molkerei Zentrale Westfalen-Lippe/Hauptzollamt Paderborn* – Rs. 28/67, ECLI:EU:C:1968:17 (S. 230 ff.); EuGH, Urteil v. 17. Februar 1976 – *Rewe/Hauptzollamt Landau i.d. Pfalz* – Rs. 45/75, ECLI:EU:C:1976:22 (Rn. 9); EuGH, Urteil v. 5. Mai 1982 – *Schul* – Rs. 15/81, ECLI:EU:C:1982:135 (Rn. 46). Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 110 AEUV Rn. II; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 246.

42 Kamann, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 110 AEUV Rn. 36.

43 Seiler, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 110 AEUV Rn. 36.

erhobenen Steuer nach den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts zu egalisieren.⁴⁴

2. Anwendungskonflikt mit dem Beihilferecht und Einbeziehung in die Forschungsfrage

Aufgrund der aufgezeigten dogmatischen Nähe des Art. 110 AEUV zu den Grundfreiheiten – speziell der Warenverkehrsfreiheit – vermag es nicht zu verwundern, dass die Frage nach dem Verhältnis der Norm zum Beihilferecht gemäß Art. 107 ff. AEUV ähnlich gelagerte Konfliktfelder hervorbringt wie die Grundfreiheiten selbst.⁴⁵ Dies gilt vor allem im Rahmen der rechtlichen Umfelder indirekter Steuern⁴⁶ und parafiskalischer Abgaben,⁴⁷ in welchen die Anwendung des Art. 110 AEUV als speziellere Norm bei ansonsten gleicher Stoßrichtung der Warenverkehrsfreiheit regelmäßig vorgeht.

Um die Präzision und Klarheit des Forschungsergebnisses jedoch nicht zu verwaschen, wird die Beschreibung eines dreipoligen Verhältnisses zwischen Beihilferecht, den Grundfreiheiten und Art. 110 AEUV nicht angestrebt. Vielmehr erscheint es nicht zuletzt unter der Prämisse, den Fundus vor dem EuGH entschiedener Kollisionsfälle der Grundfreiheiten mit dem Beihilferecht und damit den Erkenntnisgewinn zu erhöhen, förderlich, auch Fallkonstellationen in die Betrachtung miteinzubeziehen, in denen statt der Warenverkehrsfreiheit Art. 110 AEUV zur Anwendung kommt.

44 EuGH, Urteil v. 27. Februar 1980 – *Just* – Rs. 68/79, ECLI:EU:C:1980:57 (Rn. 25 ff.); EuGH, Urteil v. 15. Oktober 2014 – *Nicula* – Rs. C-331/13, ECLI:EU:C:2014:2285 (Rn. 27); EuGH, Urteil v. 6. Oktober 2015 – *Târșia* – Rs. C-69/14, ECLI:EU:C:2015:662 (Rn. 24); *Waldhoff*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 110 AEUV Rn. 11; *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 110 AEUV Rn. 34.

45 Vgl. Sachverhaltskonstellationen in EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51; EuGH, Urteil v. 10. Oktober 1978 – *Hansen & Balle* – Rs. 148/77, ECLI:EU:C:1978:173; EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129; EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858; EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244; ohne den Hintergrund näher zu erläutern ebenso *Szudoczky*, *The Sources of EU Law and Their Relationships* (2014), S. 677 ff.

46 Hauptanwendungsfälle des Art. 110 AEUV betreffen aufgrund der Produktbezogenheit der Vorschrift de facto vor allem indirekte Steuern und Abgaben, ohne dass der Tatbestand der Norm ausdrücklich auf diese beschränkt ist, siehe *Schön*, EuR 2001, 341 (342 f.).

47 Zur Einbeziehung parafiskalischer Abgaben in die Forschungsfrage siehe Kapitel 1, C. II. 2.

Denn im Hinblick auf das rechtliche Verhältnis der Grundfreiheiten zum Beihilferecht erweisen sich Ausführungen zum Verbot diskriminierender und protektionistischer Abgabenerhebung in seinem eigenen Anwendungskonflikt mit den Art. 107 ff. AEUV über weite Strecken als analogiefähig. Dort, wo auf Art. 110 AEUV zurückgegriffen wird, dient die Analyse der Vorschrift mithin lediglich als Substitut einer grundfreiheitlichen Dogmatik, soweit sie sich im Verhältnis zum Beihilferecht als relevant zeigt.

B. Das Beihilferecht

Die Vorschriften über das primärrechtlich verordnete Beihilfeverbot der Art. 107, 108 und 109 AEUV befinden sich im Dritten Teil, Titel VII, Kapitel 1 des AEUV unter der Überschrift „Wettbewerbsregeln“ – „Staatliche Beihilfen“. Die beihilferechtlichen Rechtsgrundlagen waren bereits Bestandteil des EWG-Vertrages⁴⁸ und sind seitdem in ihrem Wortlaut nahezu unverändert geblieben.⁴⁹ Während Art. 107 AEUV den Verbotstatbestand (Art. 107 Abs. 1 AEUV) sowie Ausnahmetatbestände (Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV) enthält, regelt Art. 108 AEUV die der Europäischen Kommission obliegende Beihilfeaufsicht, für deren Durchführung in „bestehende Beihilfen“ (Art. 108 Abs. 1 AEUV) und „neue Beihilfen“ (Art. 108 Abs. 3 AEUV) zu unterscheiden ist.⁵⁰ Art. 109 AEUV enthält eine Ermächtigungsgrundlage zugunsten des Europäischen Rats zum Erlass von Durchführungsverordnungen betreffend die Handhabung der Art. 107 und 108 AEUV. Sinn und Zweck des Beihilferechts ist es – heruntergebrochen –, den liberalen Markt innerhalb der Europäischen Union vor der wettbewerbsverzerren-

48 Vgl. Art. 92 EWG (1957).

49 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S. 21, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaefsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Beihilfenaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); von Carnap-Bornheim, JuS 2013, 215 (215); Hey, StuW 2015, 331 (332); Blumenberg, Aktuelle Entwicklungen des EU-Beihilferechts im Bereich der deutschen Unternehmensbesteuerung, IFSt-Schrift Nr. 516 (2017), S. 9.

50 Entsprechende Definitionen finden sich in Art. 1 lit. b und c der Verordnung (EU) 2015/1589 des Rates vom 13. Juli 2015; eingehend Sutter, Das EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 153 ff.; zur Abgrenzung auch Rusche, in: Immenga/Mestmäcker (Hrsg.), Wettbewerbsrecht, Band 5 (2022), Art. 108 Rn. 13 ff.

den Einflussnahme des Staates durch eine selektive Begünstigung einzelner Wirtschaftsteilnehmer zu schützen.⁵¹ Wie die Grundfreiheiten gilt das Beihilferecht aufgrund nahezu identischer Regelungen im entsprechenden Abkommen auch für den Europäischen Wirtschaftsraum.⁵²

Die Regelungen des Art. 107 und Art. 108 AEUV bilden in der nachstehenden Analyse als beihilferechtliches Normregime das Untersuchungsobjekt, dessen rechtliches Verhältnis zum grundfreiheitlichen Normkomplex beleuchtet wird. Im Rahmen des materiell-rechtlichen Anwendungskonflikts beider Normregime fokussiert sich die Betrachtung auf den Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV, dessen bislang diffuse Konturen zunächst ausführlich herausgearbeitet werden müssen. Art. 108 AEUV entfaltet sodann Bedeutung in Bezug auf die formellen Fragen des anwendbaren Verfahrens bzw. der kompetenzrechtlichen Verteilung im Hinblick auf den Anwendungskonfliktfall. Die bloße Ermächtigungsgrundlage des Art. 109 AEUV bleibt im Rahmen der Verhältnisanalyse außer Betracht.

C. Untersuchungsumfeld und Untersuchungsrahmen

Die Bestimmung des rechtlichen Kontexts der Untersuchung bedarf einer Eingrenzung in zwei Schritten. Zunächst ist aufgrund der Vieldeutigkeit des Begriffs des „Europäischen Steuerrechts“ als Untersuchungsumfeld eine konzise Skizzierung seines Sinngehalts und seiner Tragweite vorzunehmen. Denn den diesem Begriff zugrunde liegenden Prämissen kommt entscheidende Bedeutung für das Verständnis sowohl der Grundfreiheiten als auch des Beihilferechts zu. Sodann ist auf einer zweiten Ebene diejenige Teilmenge steuerlicher Maßnahmen, der Untersuchungsrahmen, herauszuarbeiten, in deren Regelungskreis der Konflikt zwischen beiden Normkomplexen potenziell zu Tage treten kann.

51 Koenig/Kühling/Ritter, EG-Beihilfenrecht (2005), Rn. 2; ausführlich zur ratio legis des Beihilferechts Kapitel 7 A. III.

52 Art. 61 ff. des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum, ABl. EG Nr. L 1/3 v. 3. Januar 1994.

I. Untersuchungsumfeld: Das Spannungsfeld des Europäischen Steuerrechts – zwischen nationaler Steuersouveränität und den Anforderungen des Binnenmarktes

Das rechtliche Umfeld der Forschungsfrage, quasi das „Spielfeld“ des Anwendungskonflikts zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht, bildet das Europäische Steuerrecht. Diese Begrifflichkeit ist insofern missverständlich und daher erläuterungsbedürftig, als sie auf den ersten Blick auf ein originär europäisches Steuersystem hindeutet, für welches eine eigene Steuersouveränität der Europäischen Union elementare Voraussetzung wäre.⁵³ Tatsächlich ist die steuerrechtliche Kompetenzverteilung auf EU-Ebene jedoch vom Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 4 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV) geprägt, wonach die Union nur innerhalb der Grenzen jener Zuständigkeiten tätig wird, die ihr von den Mitgliedstaaten im Rahmen der Verträge ausdrücklich übertragen wurden.⁵⁴ Da nach der Konzeption von EUV und AEUV, die maßgebliche steuer- und abgabenrechtliche Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungshoheit im Wesentlichen bei den Mitgliedstaaten verbleibt und somit deren Steuersouveränität aufrechterhalten wird,⁵⁵ handelt es sich beim Steuerrecht nach jetzigem Stand der europäischen Integration damit letztlich nicht um EU-Recht, sondern um nationales Recht.⁵⁶ Dennoch findet der Begriff des „Europäischen Steuerrechts“ seine Berechtigung: und zwar in der vielgestaltigen supranationalen Einflussnahme des europäischen Normengeflechts auf die Ausübung nationaler Besteuerungsgewalt.⁵⁷ Diese normative Indoktrination wurzelt in erster Linie in der primärrechtlich veran-

53 Zum Streit um die Begrifflichkeit *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 1.1 ff.; sehr kritisch *Birk*, FR 2005, S. 121 ff.

54 Zum Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung *Härtel*, in: *Niedobitek* (Hrsg.), *Europarecht – Grundlagen und Politiken der Union* (2020), § 6 Rn. 26 ff.; *Haltern*, *Europarecht Bd. I* (2017), Rn. 747.

55 *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 1.1. Eine Ausnahme gilt insofern jedoch für Zölle und zollgleiche Abgaben, für welche der EU gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. a AEUV die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz zusteht.

56 Sinngemäß *Lammel/Reimer*, in: *Reimer u. a.* (Hrsg.), *Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht* (2007), 164 (164).

57 So jedenfalls die Begriffsdeutung der herrschenden Literatur, u. a. *Musil*, in: *Musil/Weber-Grellet* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2022), Einführung, Rn. 13; *Englisch*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 4.1; *Schaumburg*, in: *Schaumburg* (Hrsg.), *Internationales Steuerrecht* (2023), Rn. 3.45; *ders.*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 1.3.

kerten Intention zur Errichtung eines EU-weiten Binnenmarktes (Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV, Art. 26 AEUV); dem wohl bedeutsamsten Bestreben der Europäischen Einigung. Aufgrund des Umstands, dass das Steuerrecht als Eingriffsrecht des Staates und als effektives Instrument lenkungspolitischer Steuerung grundsätzlich jedwede wirtschaftliche Betätigung betrifft, ist die Kollision dieses über weite Strecken nicht harmonisierten Rechtsgebiets mit dem Binnenmarktprinzip eine zwangsläufige. Diesbezüglich liegt die Funktion des Europäischen Steuerrechts darin, dort die Einhaltung europarechtlicher Vorgaben an die Ausgestaltung nationaler Steuersysteme einzufordern, wo diese zur Verwirklichung des Binnenmarktes erforderlich sind. Insoweit beschreibt das Europäische Steuerrecht demnach weniger eine in sich geschlossene Rechtsmaterie⁵⁸ als solche als die rechtlichen Wechselwirkungen innerhalb des fragilen Spannungsfeldes zwischen einer europarechtlich vorangetriebenen Schaffung, Erhaltung und Verfestigung des Binnenmarkts und der – nicht zuletzt von nationaler Standortpolitik beeinflussten – Steuersouveränität der Mitgliedstaaten.

Staatliche Steuersouveränität und Binnenmarktziel als für das Europäische Steuerrecht maßgeblichen Determinanten sollen – weil sie ebenso Grundfreiheiten und Beihilferecht und damit auch deren Verhältnis zueinander entscheidend mitprägen – zur Verdeutlichung im Folgenden kursorische Erläuterung erfahren. Beide Prämissen formen die Makroebene der Verhältnisanalyse, deren Verständnis für die Interpretation beider Normregime fundamentale Voraussetzung ist. Ferner dient der nachfolgende Abschnitt einer überblicksartigen Skizzierung beschrittener und möglicher Wege der Integration des materiellen Steuerrechts innerhalb der EU sowie der Verortung des grundfreiheitlichen und beihilferechtlichen Wirkungskreises im Rahmen dieses Integrationsprozesses.

1. Die Steuersouveränität der Mitgliedstaaten

Das Europäische Steuerrecht wird maßgeblich durch das Prinzip der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten determiniert. Ihre normative Manifestation erfährt diese von den EU-Staaten bewahrte fiskalische Souveränität in erster Linie im Einstimmigkeitserfordernis hinsichtlich jeglicher Form der

58 Definiert als ein vollständiges System von Rechtssätzen, die – quer durch alle Steuerarten – einen Lebensbereich, die Besteuerung, regeln, *Lammel/Reimer*, in: Reimer u. a. (Hrsg.) *Europäisches Gesellschafts- und Steuerrecht* (2007), 164 (164).

Steuerharmonisierung, wie es in den Art. 113 und 115 AEUV festgeschrieben wird.⁵⁹ Im rechtssetzenden Bereich umfasst die fiskalische Souveränität das Recht der Mitgliedstaaten, grundsätzlich frei darüber zu entscheiden, welche Steuern sie erheben wollen, wie Bemessungsgrundlage und Steuersatz ausgestaltet werden und welches Besteuerungsverfahren anzuwenden ist.⁶⁰ Obwohl sie nach verbreitetem Verständnis als Hemmnis für das Konzept eines zusammenwachsenden Binnenmarktes betrachtet wurde,⁶¹ wurde die mitgliedstaatliche Souveränität auf steuerlichem Gebiet im Zuge der Europäischen Einigung nie in letzter Konsequenz in Frage gestellt. Im abgabenrechtlichen Kontext verlagern sich die Kompetenzen lediglich im Bereich der Zölle und zollgleichen Abgaben im Wege der Europäischen Zollunion vollständig von den Mitgliedstaaten auf die EU.⁶² Hiervon abgesehen jedoch ist die Kompetenz, über die Ausgestaltung der nationalen Steuerpolitik zu entscheiden, hinsichtlich sonstiger Steuern und Abgaben – trotz mehr oder minder weitreichender Zuständigkeitsübertragungen⁶³ und

59 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (120); Schlussanträge GA Kokott v. 5. September 2013 – *Hervis Sport* – Rs. C-385/12, ECLI:EU:C:2013:531 (Rn. 84); Kube, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 41 (41). Bemühungen, dieses Einstimmigkeitserfordernis im Rahmen der EU-Steuerpolitik aufzuweichen, bestehen, siehe etwa im Einzelnen Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Europäischen Rat und den Rat – Auf dem Weg zu einer effizienteren und demokratischeren Beschlussfassung in der EU-Steuerpolitik v. 15. Januar 2019, COM(2019) 8 final. Ohne dies näher zu konkretisieren, wurde das Einstimmigkeitserfordernis auch vom Kommissionspräsidenten Juncker in Frage gestellt, indem er sich dafür aussprach, über „*certain tax matters*“ zukünftig im Wege eines lediglich qualifizierten Mehrheitsbeschlusses entscheiden zu wollen, siehe Annual State of the EU address by President Juncker at the European Parliament, 12. September 2018, S. 11, abrufbar unter: https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/strategic-planning/state-union-addresses/state-union-speeches/state-union-2018_en (Stand: 11. August 2023).

60 Schön, IStR 2004, 289 (289); BFH, Urteil v. 18. September 2003, X R 2/00, FR 2004, 82 (85 f.) zur Frage, ob die Erhebung der Gewerbesteuer in Deutschland mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

61 Im Hinblick auf ein solches Verständnis kritisch Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 ff.

62 Nach dem geltenden Vertrag von Lissabon gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. a, Art. 31 f., Art. 207 AEUV.

63 Für den Bereich der indirekten Besteuerung wurde dem Europäischen Rat gemäß Art. 113 AEUV ein weitreichender Harmonisierungsauftrag erteilt, während hinsichtlich der direkten Steuern im Wege der Rechtsangleichung lediglich punktuelle Harmonisierungsmaßnahmen auf Grundlage der Art. 114, Art. 115 AEUV zulässig sind.

fortgeschrittener Harmonisierung – prinzipiell dem Zuständigkeitsbereich der einzelnen Mitgliedstaaten zugeordnet.⁶⁴

Die Dynamik und Eigenheit des europäischen Integrationsprozesses, die fernab der europäischen Finalitätsfrage im Grunde neofunktionalen Prämissen⁶⁵ folgt und auch unabhängig von Vertragsänderungen kontinuierlich voranschreitet, erfordert es jedoch, die in den Verträgen festgeschriebene Steuersouveränität der Mitgliedstaaten auch unter Gesichtspunkten zu hinterfragen, die über die rein rechtliche Dimension des Status Quo hinausgehen. Nur so lassen sich souveränitätseinschränkende Tendenzen insbesondere im Rahmen der negativen Integration kritisch bewerten und gegebenenfalls korrigieren.

Der bislang weitgehende Verbleib steuerlicher Hoheit bei den Mitgliedstaaten lässt sich vielschichtig anhand gewichtiger europa- beziehungsweise staatsrechtlicher, politischer und auch ökonomischer Gründe erklären, die zum besseren Verständnis im Folgenden kursorische Erläuterung erfahren sollen.

a. Die Korrelation zwischen steuerlicher Souveränität und staatlicher Souveränität

Allem voran kann die Souveränität der Mitgliedstaaten auf steuerrechtlichem Gebiet als notwendiger Ausfluss der Stellung der Staaten als völkerrechtlich souveräne, nationale Entscheidungsträger innerhalb des europäischen Integrationsprozesses betrachtet werden.

64 Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht (2017), S.24, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Berat/Gutachten_und_Stellungnahme/Ausgewaehlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfenaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023); *Dürschmidt*, NJW 2010, 2086 (2087).

65 Von zentraler Bedeutung im Rahmen des Neofunktionalismus⁶ ist die „Ausstrahlung“ der supranationalen Kooperation innerhalb eines begrenzten Politikfelds (bspw. wirtschaftliche Integration) auf weitere Politikfelder bzw. Institutionen. Zur Rolle des Neofunktionalismus⁶ in Bezug auf den europäischen Integrationsprozess siehe *Haas*, *The Uniting of Europe: Political, Social and Economic Forces 1950-1957* (2004), Introduction S. xiv ff. Andere sehen den europäischen Integrationsprozess eher dem Liberalen Intergouvernementalismus folgend, anschaulich zum Theorienstreit *Barnard*, *The Substantive Law of the EU* (2019), S. 19 ff. m. w. N.

Dieser Überlegung voran steht die Frage nach dem Sinngehalt des Begriffes territorialstaatlicher Souveränität. Ausgehend von einem absoluten Verständnis, das heißt staatliche Souveränität als Akkumulation sämtlicher Hoheitsrechte ohne dabei selbst an Rechte gebunden zu sein, nahm der Souveränitätsbegriff im Laufe der Geschichte viele Färbungen in sich auf bis er sich in Anbetracht supranationaler Organisationen mit eigenen Hoheitsrechten gegenüber ihren Mitgliedern wie der UN, der WTO und nicht zuletzt auch der EU sogar gänzlich in Frage gestellt sah.⁶⁶ Der staats-, völker- und europarechtlichen Wirklichkeit entspricht heute am ehesten das Bild einer relativen Souveränität von Nationalstaaten, die sich nicht in der Bündelung sämtlicher Herrschaftsrechte erschöpft, sondern deren Aufteilung zulässt, ohne das Konzept nationalstaatlicher Selbstbestimmtheit als solche in Frage zu stellen.⁶⁷ Konzeptionell voraus geht einem solchen Verständnis die saubere Trennung zwischen dem Innehaben von Hoheitsrechten und der Souveränität als solcher. So ist in einem föderalen System die Aufspaltung hoheitlicher Gewalt demnach problemlos möglich; souverän bleibt jedoch dasjenige Gebilde, dem die Zuteilung dieser Hoheitsrechte auf den Zentralstaat und die Gliedstaaten obliegt. Entscheidend für die Annahme staatlicher Souveränität auch im Rahmen der Europäischen Union ist damit das Vorhandensein von Kompetenz-Kompetenz.⁶⁸

Dass diese staatliche Souveränität innerhalb der Europäischen Union noch immer den Mitgliedsstaaten zuzusprechen ist, ergibt sich zuvorderst bereits aus den Verträgen⁶⁹ selbst. Der derzeitige Stand der europäischen Integration ist einer präzisen Charakterisierung innerhalb tradierter staatsrechtlicher Kategorien hiernach zwar nicht zugänglich.⁷⁰ Die Konzeption der Verträge, sichtbar allem voran in der Gründungsbestimmung des Art. 1

66 *Grimm*, Europa ja – aber welches? (2016), S. 49.

67 Diesem Verständnis folgt das Bundesverfassungsgericht, das auch in seinem *Lissabon*-Urteil nicht müde wird, zu betonen, dass das Grundgesetz zwar zur Übertragung von Hoheitsrechten auf die Union, nicht aber zur Aufgabe der völkerrechtlichen Souveränität Deutschlands ermächtigt, siehe BVerfG, Urteil v. 30. Juni 2009, 2 BvE 2/08 u. a., NJW 2009, 2267 (2270 f., Rn. 228 ff.); siehe auch *Grimm*, EuConst 2009, 353 (354).

68 *Grimm*, Europa ja – aber welches? (2016), S. 57; die fehlende Kompetenz-Kompetenz mit dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung verknüpfend, *Haltern*, Europarecht Bd. I (2017), Rn. 747. Kritisch *Habermas*, Zur Verfassung Europas (2012), S. 48 ff.

69 EUV und AEUV, vgl. Art. 1 Abs. 3 S. 1 EUV, Art. 1 Abs. 2 AEUV.

70 *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 1 AEUV Rn. 55 f.

EUV und in Art. 4 Abs. 2 S. 1 und 2 EUV, lässt jedoch in erster Linie auf die politische Intention einer institutionellen Weiterentwicklung des gemeinsamen Handelns unter gleichzeitiger Absicherung der Vielfalt unterschiedlicher mitgliedstaatlicher Verfassungskulturen schließen.⁷¹ Nach dieser Sichtweise definiert sich die europäische Integration folglich vor allem durch die Dynamik eines Prozesses des durch selbstbestimmte Mitgliedstaaten gelenkten eigenen Zusammenwachsens.⁷² Auch wenn die Verträge den Begriff der „Souveränität“ meiden, manifestiert sich die europarechtliche Akzeptanz nationalstaatlicher Souveränität über Art. 1 Abs. 1 EUV hinaus in Anlehnung an das dargelegte Souveränitätsverständnis vor allem in der die Herrschaftsverhältnisse zwischen der EU und den Mitgliedstaaten widerspiegelnden Kompetenzordnung des Art. 5 EUV. In Verbindung mit Art. 4 Abs. 1 EUV beschreibt Art. 5 Abs. 1 und 2 EUV das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung als zentrale Maxime der Kompetenzverteilung, wonach die EU in ihrer Machtausübung gänzlich von der Zuständigkeitsübertragungen ihrer Mitgliedstaaten abhängig ist. Auf Ebene der Zuständigkeitswahrnehmung durch die Union im Bereich übertragener Kompetenzen sichern das Subsidiaritäts- und Verhältnismäßigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 bis 4 EUV) die nationale Identität und die Befugnisse der Mitgliedstaaten als sogenannte Kompetenzausübungsschranken zusätzlich ab.⁷³ Über die als Souveränitätsindikator beschriebene Kompetenz-Kompetenz verfügen in Ansehung vorstehender Regelungen demnach allein die

71 *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht (2020), Rn. 58; vgl. auch *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 1 AEUV Rn. 55; dieser Integrationsprozess vollzieht sich nach den maßgeblichen EuGH-Urteilen in den Rechtssachen *Van Gend & Loos/Niederländische Finanzverwaltung* und *Costa/ENEL* über eine autonome, insofern vom Völkerrecht verselbstständigte europäische Rechtsordnung, EuGH, Urteil v. 5. Februar 1963 – *Van Gend & Loos/Niederländische Finanzverwaltung* – Rs. 26/62, ECLI:EU:C:1963:1 (S. 25); EuGH, Urteil v. 15. Juli 1964 – *Costa/ENEL* – Rs. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66 (S. 1270).

72 Die in Art. 1 Abs. 2 bzw. Art. 2 und 3 EUV formulierten Ziele der Union deuten insofern auf das Streben nach einer Verdichtung des Integrationsprozesses hin. Dass die Dynamik dieses Prozesses jedoch nicht zwangsläufig nur die Richtung einer sich stetig verfestigenden Integration kennt, sondern auch den umgekehrten Weg separatistischer Bestrebungen einschlagen kann, zeigt – ultima ratio – das Referendum des Vereinigten Königreichs Großbritanniens und Nordirlands vom 23. Juni 2016, von der Austrittsklausel des Art. 50 EUV Gebrauch zu machen.

73 *König/Kleinlein*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht (2020), § 2 Rn. 27.

Mitgliedstaaten, nicht die Europäische Union.⁷⁴ Anders formuliert gründet sich die EU gewissermaßen auf die Souveränität ihrer Mitglieder, denn auf konstituierender Ebene steht ihr die Kompetenz beziehungsweise das Recht, selbst über ihre Existenz zu entscheiden, nicht zu. Diese Entscheidungsgewalt obliegt weiterhin den Mitgliedstaaten als „Herren der Verträge“.⁷⁵ Abseits jedweder Finalitätsdebatte zur Frage einer wünschenswerten Entwicklung und Zukunft Europas, die notabene auch weniger in juristischen, sondern in politischen Gefilden zu führen wäre,⁷⁶ stellt damit die derzeitige formaljuristische Wirklichkeit der Europäischen Verträge die Souveränität der Mitgliedstaaten nicht in Frage.

Folgerichtig dazu ist die Europäische Union bis dato – je nach Rechts- und Politikbereich – eine mehr oder minder gefestigte supranationale Organisation unabhängiger Nationalstaaten und ist damit zwar mitunter schon fernab eines reinen Staatenbundes⁷⁷ doch kein souveräner Bundesstaat an sich.⁷⁸ Nach dem Verständnis Europäischer Integration als dynamischen Prozess, dessen Fortschritt bislang keine Form rechtlicher oder legitimatorischer Eigenständigkeit angenommen hat, ist die Beibehaltung der nationalstaatlichen Souveränität der Mitgliedstaaten als Träger der integrativen Willensbildung jedenfalls nach momentanem Stand des Integrationsverbandes alternativlos, da sie für die Fortschreitung dieses Prozesses unumstößliche Grundvoraussetzung ist.⁷⁹

74 *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 11.1; *König/Kleinlein*, in: *Schulze/Janssen/Kadelbach* (Hrsg.), *Europarecht* (2020), § 2 Rn. 5.; *Grimm*, *Der Staat* 2009, 475 (476); *Tiedtke/Mohr*, *EuZW* 2008, 424 (424).

75 *Wesel*, *Geschichte des Rechts in Europa* (2010), S. 667.

76 Hierzu konzis *Brasche*, *Europäische Integration – Wirtschaft, Euro-Krise, Erweiterung und Perspektiven* (2017), S. 15.

77 *Pechstein*, in: *Streinz* (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Art. 1 EUV Rn. 11. Das Bundesverfassungsgericht spricht in seinem *Maastricht*-Urteil von einem „Staatenverbund“, BVerfG, Urteil v. 12. Oktober 1993, 2 BvR 2134/92 u. a., *DVB1* 1993, 1254 ff.; kritisch hinsichtlich dieser Terminologie *Frowein*, *ZaöRV* 1994, 1 (6 f.).

78 *Schaumburg*, in: *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 2.17.; nach *Pechstein*, in: *Streinz* (Hrsg.), *EUV/AEUV* (2018), Art. 1 EUV Rn. 10 fehlt es in Anlehnung an die Drei-Elemente-Lehre *Jellineks* zuvorderst an einem europäischen Staatsvolk. Ausführliche Darlegung fehlender Staatsmerkmale bei *Schmitz*, *Integration in der Supranationalen Union* (2001), S. 198 ff. Jedenfalls eine Staatswerdung konstatierend *Mancini*, *KritV* 1998, 386 ff.

79 Dies zumindest dann, wenn wie hier die Auffassung vertreten wird, dass im Rahmen eines supranationalen bzw. föderalen Gebildes die Zuordnung der Souveränität eindeutig, d.h. entweder beim Verbund oder den Gliedern, erfolgen muss.

Mit der Souveränität eines jeden Staates grundlegend einher geht die Frage nach der Deckung seines Finanzbedarfes zur Schaffung und Aufrechterhaltung des staatlichen Gemeinwesens, die sich europaweit maßgeblich über die Erhebung von Steuern vollzieht.⁸⁰ Bereits dieser Fiskalzweck der Steuererhebung verdeutlicht deren Relevanz für den Haushalt und damit die Handlungsfähigkeit eines souveränen Staates.⁸¹ Während die Einnahmeerzielung jedoch lediglich die augenscheinlichste Funktion der Besteuerung abbildet, kommt dem Instrument der Steuer ferner auch eine politische Bedeutung zu, die weit über bloße Fiskalzwecke hinausreicht. Es ist die beispiellose Reich- und Tragweite steuerlicher Eingriffe, die dem Staat über dieses Mittel die Möglichkeit offeriert, wirkungsvollen Einfluss auf die Vermögensverhältnisse und Entscheidungen seiner Bürger zu nehmen und die das Steuerrecht so faktisch zum zentralen Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik generiert.⁸² *The power to tax is the power to govern*⁸³ – dieser aus dem angloamerikanischen Raum⁸⁴ stammende Ausdruck betont mit eindrücklich simpler Präzision wie fundamental die Erhebung von Steuern mit Staatsführung

80 So legt beispielsweise das deutsche Grundgesetz in seinem X. Abschnitt seine Finanzverfassung als Steuerverfassung fest, siehe *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts* (1999), § 88 Rn. 45.

81 *Lehner*, in: Pelka (Hrsg.), *DStJG 23* (2000), 263 (264) m. w. N.; sinngemäß *Kofler*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), 1 (2).

82 Die insbesondere in den 70er und 80er Jahren geführte Diskussion über die Rolle des Abgabenrechts auch als Instrument lenkungspolitischer Steuerung hat mittlerweile an Aktualität verloren, zur Diskussion siehe *Kirchhof*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), *Handbuch des Staatsrechts* (1999), § 88 Rn. 53 m. w. N. Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts müsse der verfassungsrechtliche Steuerbegriff der Notwendigkeit Rechnung tragen, „dass die Steuer in der modernen Industriegesellschaft zwangsläufig auch zum zentralen Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik geworden ist, wobei der Zweck, Einkünfte zur Bestreitung allgemeiner Staatsaufgaben zu erzielen, sogar als Nebenzweck nicht selten völlig in den Hintergrund tritt.“, BVerfG, Urteil v. 10. Dezember 1980, 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (299). Im Rahmen der Ausübung seines Besteuerungsrechts darf sich der Gesetzgeber mithin auch von sozialpolitischen, umweltpolitischen, finanzpolitischen und volkswirtschaftlichen Prämissen und sonstigen Lenkungszielen leiten lassen, u. a. BVerfG, Beschluss v. 17. Januar 1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (81); implizit BVerfG, Urteil v. 6. November 1984, 2 BvL 19/83 u. a., BVerfGE 67, 256 (278).

83 Umschrieben bei *Brennan/Buchanan*, *The power to Tax* (1980), S. 8 f.; *Knobbe-Keuk*, AG 1990, 435 (439); *dies.*, EuZW 1991, 649 (650); *Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht* (2002), S. 31 f.

84 Etwa *Maurice Duplessis*, Premierminister der kanadischen Provinz Québec von 1936 bis 1939 und von 1944 bis 1959. Ähnlich der amerikanische Außenminister (1800/1801) und Vorsitzende Richter am Obersten Gerichtshof der USA *John Mar-*

und damit mit staatlicher Souveränität als solcher Hand in Hand geht.⁸⁵ Danach ist es gerade die Relevanz des Steuerrechts als Umverteilungs- und Lenkungsinstrument, welche die Rechtsmaterie nicht lediglich zum Mittel und Ergebnis staatlicher Herrschaftsausübung, sondern im Rahmen einer steuerstaatlich organisierten Verfassung zum unmittelbaren Ausdruck ihrer Existenz macht.

Aus staatsrechtlicher Sicht ist demzufolge im komplexen Geflecht zwischen europäischer Integration, staatlicher Unabhängigkeit und steuerlicher Souveränität der Mitgliedstaaten die vollumfängliche Aufgabe letzterer wegen ihrer essenziellen Bedeutung für die Handlungsfähigkeit und Handlungsweise souveräner Staaten so lange problematisch, als die Eigenständigkeit der Staaten für den Integrationsprozess konstitutive Voraussetzung bleibt.

b. Das politische Bedürfnis nach nationaler Steuersouveränität

Auf politischer Ebene spricht zunächst das strukturelle Legitimationsdefizit⁸⁶ der Europäischen Union gegen eine Verlagerung steuerlicher Souveränität auf die supranationale Ebene.

Das Steuerrecht als sensibles Eingriffsrecht des Staates in die Rechte eines jeden seiner Bürger ist hinsichtlich seiner Rechtfertigung in hohem Maße von der grundsätzlichen Akzeptanz seiner Steuerpflichtigen abhängig. Hierfür ist, neben der Einhaltung rechtsstaatlicher Anforderungen,⁸⁷ eine nachvollziehbare demokratische Legitimation des Steuergesetzgebers sowie

shall, der postulierte: „The power of taxing the people and their property is essential to the very existence of government.“

85 *Snell*, ICLQ 2007, 339 (355 f.); *Schwarze*, in: ders. (Hrsg.), *Discretionary Powers of the Member States in the Field of Economic Policies and their Limits under the EEC Treaty* (1988), 129 (129); *Kofler*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), 1 (2); Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, *Steuervergünstigungen und EU-Beihilfenaufsicht* (2017), S. 25, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewahlte_Texte/2017-11-16-Steuerverguenstigungen-und-EU-Behilfenaufsicht-anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=2 (Stand: 11. August 2023).

86 Zum Demokratieproblem innerhalb der Europäischen Union allgemein siehe *Neyer*, *Leviathan* 2011, 479 (481 ff.); weiterführend auch *Grimm*, *Leviathan* 2015, 325 (325 ff.).

87 *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 1.27.

der Steuerverwaltung fundamentale Grundvoraussetzung. Eine Bedingung, die auf europäischer Ebene derzeit nicht befriedigend erfüllt wird. Das von den Unionsbürgern gemäß Art. 14 Abs. 3 EUV seit 1979 zwar unmittelbar gewählte Europäische Parlament, kann – gemessen an nationalstaatlichen Demokratieanforderungen – noch immer nicht als Repräsentationsorgan eines souveränen europäischen Volkes angesehen werden.⁸⁸ Auch bleiben seine Befugnisse weit hinter denjenigen zurück, die nationalen Parlamenten üblicherweise zuerkannt werden.⁸⁹ Die im Vergleich zu den mitgliedstaatlichen Parlamenten eher geringe Wahlbeteiligung ist darüber hinaus markantes Indiz dafür, dass dem EU-Parlament von Seiten des europäischen Volkes auch faktisch wenig demokratische Relevanz beigemessen wird.⁹⁰ Im Kontrast dazu sind nach der Konzeption der Verträge mit weit mehr Befugnissen ausgestattete Organe der Union, wie beispielsweise die Kommission, einem demokratischen Legitimationsprozess dagegen weitgehend entzogen.⁹¹

In Anbetracht dieses strukturellen Legitimationsdefizits hinsichtlich der Unionsorgane und den ihnen eingeräumten Befugnissen gestaltete sich die Verlagerung steuerlicher Souveränität auf die EU aus demokratischer Sicht prekär. Ungeachtet diesbezüglicher verfassungsrechtlicher Bedenken wäre es in Zweifel zu ziehen, dass ein supranational auferlegtes Steuersystem

88 Die diesbezüglich kontrovers geführten Diskussionen kreisen in der Hauptsache um die fehlende Gleichheit der Wahl und das Problem der ungleichen Sitzverteilung nach dem Prinzip „degressiver Proportionalität“, BVerfG, Urteil v. 30. Juni 2009, 2 BvE 2/08 u. a., NJW 2009, 2267 (2277 f., Rn. 280, 284). Insgesamt zum Problem der demokratischen Legitimation des Europäischen Parlaments *Peuker*, ZEuS 2008, 453 ff.

89 So mangelt es dem EU-Parlament bspw. ganz entscheidend am Recht zur Einleitung eines Gesetzgebungsverfahrens, *Nettesheim*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 10 EUV Rn. 73.

90 Bei der Europawahl 2009 lag die Wahlbeteiligung bei lediglich 42,97 %. Im Jahr 2014 hat sich dieser Wert nochmals marginal auf ein historisches Tief von 42,61 % abgesenkt. 2019 ist die Wahlbeteiligung zwar gestiegen, liegt mit 50,66% jedoch immer noch deutlich unter dem Niveau etwa der Wahl zum Deutschen Bundestag (2017: 76,2%), siehe <http://www.europarl.europa.eu/elections2014-results/de/turnout.html> (Stand: 11. August 2023). *Haltern*, Europarecht Bd. I (2017), Rn. 421 verortet dieses Problem auch im mangelnden direkten Feedback zwischen Bürgern und Output; so sei der Fokus bei der Vermittlung von die EU betreffenden Informationen über die nationalen Medien noch immer stark auf die nationalen Auswirkungen und die nationalen Interessen gerichtet.

91 *Haltern*, Europarecht Bd. I (2017), Rn. 421, 497.

zum jetzigen Zeitpunkt der Integration auf die breite Akzeptanz der EU-Bürger trafe.⁹²

Eng verknüpft mit der beschriebenen Steuerungs- und Lenkungsfunktion des Abgabenrechts sprechen zudem Gründe gesellschaftspolitischer Art für die Aufrechterhaltung mitgliedstaatlicher Steuersouveränität zumindest im Bereich der direkten Steuern.

Die Europäische Union vereint unter ihrem Dach mittlerweile ca. 450 Millionen Einwohner, die sich seit dem Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland auf nunmehr 27 Mitgliedstaaten verteilen.⁹³ In Anbetracht der jahrtausendealten, bewegten Geschichte des Europäischen Kontinents und der vergleichsweise jungen Entwicklung Europäischer Einigung vermag es kaum zu verwundern, dass die gesellschaftliche Integration mit der Geschwindigkeit des bislang primär marktorientierten Zusammenwachsens der europäischen Völker nicht im Ansatz Schritt halten konnte. Noch immer ist die gesellschaftliche Landschaft der EU daher von teils stark divergierenden wirtschaftlichen und sozialen Verhältnissen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten geprägt, wobei die seit 2004 in Gang gesetzte EU-Osterweiterung noch zu einer Vertiefung dieser Kluften führte.⁹⁴ Derartige Disparitäten betreffen darüber hinaus nicht nur das Verhältnis der Mitgliedstaaten untereinander, sondern nicht selten auch verschiedene Regionen innerhalb der einzelnen EU-Staaten selbst.

Insbesondere Maßnahmen im Bereich der bislang kaum harmonisierten direkten Besteuerung stellen für die Mitgliedstaaten in diesem Kontext ein probates Mittel dar, auf diese individuellen gesellschaftlichen Verhältnisse ihres Landes Einfluss zu nehmen. Aufgrund ihrer Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip beziehen direkte Steuern auf Einkommen und Vermögen systembedingt die wirtschaftlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen umfassend ein und sind überdies eng mit der jeweilig gewachsenen Rechts- und Gesellschaftsordnung des einzelnen Landes verknüpft.⁹⁵ So ist

92 Zwar wird diskutiert, ob bspw. die Einführung einer EU-Steuer der Verfestigung des Integrationsprozesses dienlich wäre. Jedoch kann bezweifelt werden, ob der zu beobachtenden EU-Skepsis durch eine Kompetenzerweiterung der EU sinnvoll begegnet wird.

93 Im Einzelnen hierzu siehe https://europa.eu/european-union/about-eu/figures/living_g_de (Stand: 11. August 2023).

94 Dies zeigt bspw. ein Vergleich des als Wohlstandsindikator dienenden BIPs pro Kopf mit Daten aus 2022, siehe <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/188766/umfrage/bruttoinlandsprodukt-bip-pro-kopf-in-den-eu-laendern/> (Stand: 11. August 2023).

95 Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 32.

beispielsweise das Verhältnis von Steuer- und Sozialrecht von einer „grundlegenden Wesensverwandtschaft“ geprägt.⁹⁶ Die Auferlegung direkter Steuern weist damit zumeist eine starke Korrelation mit den landesspezifischen Vorstellungen und Notwendigkeiten einer Steuer- und Umverteilungsgerechtigkeit auf⁹⁷ und ermöglicht somit eine auf die individuellen wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Verhältnisse des jeweiligen Mitgliedstaates abgestimmte Steuerungsreaktion der politischen Führung.

Dächte man die steuerliche Souveränität nun bei der Europäischen Union anstatt bei den Mitgliedstaaten, wäre eine Berücksichtigung derartig realer wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Divergenzen auf einzelstaatlicher Ebene im Rahmen einer „europäischen Steuergesetzgebung“ nicht zu bewerkstelligen. Das Ergebnis wäre ein in hohem Maße pauschalierendes Steuersystem, von dem nicht anzunehmen ist, dass es die derzeitige Heterogenität europäischer Verhältnisse in angemessener Weise abzubilden und auf diese den notwendigen Einfluss auszuüben vermag.

c. Ökonomische Vorteile des steuerlichen Systemwettbewerbs

Nicht zuletzt sprechen außerdem ökonomische Gesichtspunkte auch im Hinblick auf die gesamteuropäische Entwicklung für den grundsätzlichen Erhalt mitgliedstaatlicher Steuersouveränität.

Ist die Befugnis steuerlicher Gesetzgebung jedem einzelnen Mitgliedstaat überlassen, werden die so divers ausgestalteten Steuersysteme aus privatwirtschaftlicher Sicht natürlicherweise zum Standortfaktor innerhalb des europäischen Binnenmarktes.⁹⁸ Standortqualität hat im Rahmen der allgemeinen Internationalisierung wirtschaftlicher Betätigung vor allem das Unternehmensteuerrecht. Die reflexartige Folge steuerlicher Souveränität innerhalb einer globalisierten Wirtschaft ist daher ein auf Seiten der Staaten geführter Wettbewerb der Steuersysteme abzielend auf die Anziehung mobiler Produktionsfaktoren, der im Zeitalter von BEPS⁹⁹ zwar allgemeiner Kritik ausgesetzt ist, dessen positive Auswirkungen auf die Effizienz

96 Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2021), Rn. 1.41.

97 Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 32; Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2021), Rn. 1.7.

98 Esser, ZfbF 1990, 157 ff.

99 *Base Erosion and Profit Shifting* ist ein von der OECD 2013 ins Leben gerufenes und 2015 abgeschlossenes Projekt zur transnationalen Bekämpfung aggressiver Steuerplanung multinationaler Konzerne.

des Binnenmarktes jedoch ebenso nicht von der Hand zu weisen sind. Konzeptioneller Antipode des steuerlichen Systemwettbewerbs innerhalb der Europäischen Union ist die vollständige Harmonisierung der Steuersysteme,¹⁰⁰ die eine zumindest faktische Aushöhlung territorialstaatlicher Steuersouveränität bedeutete. Nach finanzwissenschaftlicher Analyse hat eine gedachte Vollharmonisierung gegenüber einem umfassenden Steuerwettbewerb im Hinblick auf die wirtschaftliche Effizienz jedoch nicht unerhebliche Nachteile.¹⁰¹ So können etwa im Kontext der Währungsunion Schwächen der mitgliedstaatlichen Volkswirtschaften nicht mehr durch eine Anpassung der Wechselkurse, sondern im Wesentlichen nur durch steuerliche Maßnahmen ausgeglichen werden.¹⁰² Der Steuerwettbewerb souveräner Staaten um die Gunst international agierender Unternehmen trägt zwar – sofern er, gänzlich unkoordiniert, schädliche Ausmaße annimmt – die Gefahr eines „race to the bottom“ in sich.¹⁰³ Jedoch ist hervorzuheben, dass der Wettbewerb der Rechtssysteme grundsätzlich zu einer wünschenswerten Reflexion und damit zur Begrenzung staatlicher Herrschaftsmacht führt.¹⁰⁴

100 *Herzig*, in: Lehner (Hrsg.), DStJG 19 (1996), 121 (122).

101 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (120); siehe ausführlich Sondergutachten der Monopolkommission zum Systemwettbewerb, Sondergutachten gem. § 24b Abs. 5 Satz 4 GWB, Bd. 27; eingehend auch *Keen/Konrad*, *The Theory of International Tax Competition and Coordination* (2012); zu den Vorteilen eines „*competitive federalism*“ siehe ferner *Barnard*, *The Substantive Law of the EU* (2019), S. 30. Zu den Vorteilen des Steuerwettbewerbs außerdem *Strüber*, *Steuerliche Beihilfen* (2006), S. 238 ff. Zum Steuerwettbewerb insgesamt *Faulhaber*, T.L. Rev. 2018, 311 ff. Hiervon abgesehen genügte selbst eine Vollharmonisierung im Bereich des Steuerrechts nicht, um sämtliche Nachteile für den grenzüberschreitenden Verkehr vollständig auszumerzen. So bestünde bspw. weiterhin die Gefahr einer Doppelbesteuerung, siehe *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (115 f.); *Snell*, ICLQ 2007, 339 (365).

102 *Gröpl*, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts* (2022), J. Steuerrecht Rn. 13.

103 Zur Kontroverse der Wahrscheinlichkeit eines „race to the bottom“ durch einen Wettbewerb der Rechtssysteme innerhalb der EU siehe *Barnard*, E.L. Rev. 2000, 57 ff., die hierfür Rückschlüsse aus dem Verhältnis Delaware/USA zieht. Zur Unterscheidung zwischen „gutem“ und „schlechtem“ Steuerwettbewerb insgesamt *Pinto*, *Intertax* 1998, 386 (386 f.); zu diesem Themenkreis auch *Faulhaber*, TLR 2018, 311 ff.

104 Ausführlich mit weiteren Aspekten *Barnard*, *The Substantive Law of the EU* (2019), S. 30 ff. Dieser Sichtweise liegt ein politökonomischer Denkansatz zugrunde, der grundlegenden von der Annahme ausgeht, dass politische Entscheidungsträger unter den gegebenen institutionellen Restriktionen selbstinteressiert, d.h. im Rahmen demokratischer Staatsformen wählergefällig handeln, *Fuest*, *Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften* 1997, 174 (175).

Denn der durch das Konkurrenzverhältnis zu anderen Staaten gleich einem Marktmechanismus verursachte Druck auf die jeweiligen Regierungen hält diese letztlich dazu an, ein insgesamt kohärentes und wohlfahrtsorientiertes Steuersystem nach dem Prinzip „trial and error“ zu schaffen und trägt so – gerade durch seine Veränderlichkeit – entscheidend zur Entstehung eines konkurrenz- und anpassungsfähigen Umfelds innerhalb des Binnenmarktes bei.¹⁰⁵

Im Hinblick auf den binnenmarktprägenden Effizienzgedanken sollte das Potential eines koordinierten Steuerwettbewerbs der Mitgliedstaaten folglich nicht negiert werden.¹⁰⁶ Es lässt sich jedoch nur dort erhalten, wo den Mitgliedstaaten die Befugnis zur Ausgestaltung eigener, landesspezifischer Steuersysteme nicht im Wesentlichen entzogen wird.

d. Zwischenfazit

Staatsrechtliche, politische und auch ökonomische Gründe sprechen nach dem momentanen Stand der Europäischen Integration dafür, dass die bewahrte steuerliche Souveränität der Staaten mehr ist als ein antiquiertes Rudiment nationalstaatlicher Dünkelhaftigkeit. Sie ist europäisches Prinzip als solches,¹⁰⁷ das – obwohl keine zwangsläufige Konstante im Rahmen einer sich weiterentwickelnden europäischer Integration – auch im Fortschreiten des Integrationsprozesses sensibler Berücksichtigung bedarf. Gerade auch im Hinblick auf erstarkende separatistische Bewegungen und die grundsätzliche Akzeptanzkrise der EU erscheint es offenkundig, dass deren Ursprung, nämlich die diffuse Angst vor nationalem Souveränitäts-

105 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (120 f.); ders., EC Tax Rev. 2000, 90 (92 f.); Herzig, in: Lehner (Hrsg.), DStJG 19 (1996), 121 (122); Lampreave, European Taxation 2019, 197 (197); Müller, in: Britzelmaier/Geberl u. a. (Hrsg.), Regulierung oder Deregulierung der Finanzmärkte (2002), 1 (1 f.); auch Dreher, JZ 1999, 105 (110), der den rechtlichen Systemwettbewerb als Alternative zur Vereinheitlichung der Rechtssysteme jedoch insgesamt in Zweifel zieht. Weitere Vorteile bei Strüber, Steuerliche Beihilfen (2006), S. 238 ff.

106 Strüber, Steuerliche Beihilfen (2006), S. 238; Vogel, StW 1993, 380 (383). Mit Blick auf demokratische Entscheidungsprozesse und die Resilienz des Sozialstaates ist der Steuerwettbewerb jedoch auch kritisch zu sehen; zur uneinheitlichen diesbezüglichen Meinung der deutschen Steuerrechtswissenschaft siehe Schön, StW 2018, 201 (206).

107 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (120).

und Identitätsverlust, unter den skizzierten Parametern durch eine forcierte, unreflektierte Verlagerung von Kompetenzen auf eine hierfür nicht ausreichend entwickelte supranationale Ebene zum jetzigen Zeitpunkt nicht gelindert, sondern verstärkt wird. Auf dem Spiel steht damit zuletzt nicht weniger als die Errungenschaft der Europäischen Integration selbst.

2. Das Binnenmarktziel

Die Verwirklichung des Binnenmarktes¹⁰⁸ ist das wohl bedeutsamste Bestreben der Europäischen Union¹⁰⁹ – sie ist der Treibstoff des europäischen Integrationsprozesses schlechthin¹¹⁰ und damit im Rahmen des Europäischen Steuerrechts auch fundamentaler Antagonist zu den mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen als Ausflüsse nationaler Steuersouveränität.

108 Der Begriff des Binnenmarktes, auf gesetzlicher Ebene erstmals verwendet durch die Einheitliche Europäische Akte mittels Einfügung des Art. 8a-c EWG-Vertrags (1987), hat die Begrifflichkeit des Gemeinsamen Marktes im Vertrag von Lissabon (2009) endgültig abgelöst. Die Problematik des Verhältnisses beider Terminologien zueinander hat infolgedessen an Brisanz verloren, hierzu siehe *Zorn*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 227 (230 f.) m. w. N. Zur Entstehungsgeschichte der Begrifflichkeit insgesamt siehe *Korte*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 26 AEUV Rn. 2 ff.

109 *Möstl*, Vertrag von Lissabon (2010), S. 122; *Luczak*, Die Europäische Wirtschaftsverfassung als Legitimationselement europäischer Integration (2009), S. 194; *Snell*, in: Barnard/Peers (Hrsg.), European Union Law (2017), 310 (310).

110 Der Europäische Einigungsprozess fußte nach dem Zweiten Weltkrieg in erster Linie auf der politischen Intention, einen erneuten Krieg ausgehend von europäischen Mächten – insbesondere der BRD – undenkbar zu machen, *Wesel*, Die Geschichte des Rechts in Europa (2010), S. 656 ff. Hierfür erschien die wirtschaftliche Integration zunächst lediglich das geeignete Mittel zum Zweck zu sein, denn die Einbindung staatlicher Mächte in eine Gemeinschaft friedlich koexistierender Länder gelingt auf Grundlage ökonomischer Prinzipien dort besonders beständig, wo der Wohlstand der betreffenden Staaten stark von deren wirtschaftlicher Kooperation abhängig ist. Während die Sicherung des Friedens mehr als ein halbes Jahrhundert nach Kriegsende jedoch konstant an Präsenz innerhalb des Integrationsprozess verlor, stieg das sich durch die Wohlförderung selbst rechtfertigende Binnenmarktziel dagegen zum Selbstzweck der Integration auf. Die Sicherung des Friedens durch wirtschaftliche und politische Integration noch immer als fortdauerndes Ideal der europäischen Integration ansehend *Haltern*, Europarecht Bd. I (2017), Rn. 402.

a. Rechtliche und ökonomische Grundlagen des Binnenmarkts –
Neutralitätsprinzip

Auf gesetzlicher Ebene schreibt Art. 3 Abs. 3 S. 1 EUV zunächst die Errichtung eines Binnenmarktes als Ziel der Union fest, während Art. 26 AEUV zu Beginn der „internen Politiken und Maßnahmen der Union“ im Dritten Teil des AEUV die inhaltliche Ausgestaltung dieses Marktes näher konkretisiert. Generell beschreibt ein „Markt“ eine Einrichtung, bei der Konsumenten und Unternehmen zum Tausch von Gütern aufeinandertreffen.¹¹¹ Nach der Legaldefinition des Art. 26 Abs. 2 AEUV umfasst der Binnenmarkt konkret einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen der Verträge gewährleistet ist.

Aus ökonomischer Sicht basiert dieses primärrechtlich festgeschriebene Binnenmarktprinzip auf dem Modell des komparativen Kostenvorteils.¹¹² Vereinfacht dargestellt ermöglicht ein im Hinblick auf Waren und Produktionsfaktoren transnational geöffneter Markt hiernach eine Spezialisierung auf jene Wirtschaftszweige, die aufgrund der individuellen Ressourcenlage des jeweiligen Landes den größten wirtschaftlichen Vorteil versprechen. Der Spezialisierungseffekt sodann bedingt eine insgesamt steigende Produktivität und mündet ferner in eine optimale Ressourcenallokation, was in Addition letztlich zu einer Wohlstandssteigerung innerhalb aller am Markt partizipierenden Staaten führt.¹¹³

Dem Modell dieser schematischen Kausalstruktur liegt jedoch ein deregulierter Idealmarkt zugrunde, das heißt ein Markt, der jeglicher staatlicher Intervention entbehrt – eine Prämisse, die weder im Rahmen der Europäischen Union noch in sonst einer Freihandelszone vollumfänglich erfüllt ist.¹¹⁴ Ursächlich hierfür sind unterschiedliche Faktoren, die das Klima eines realen transnationalen Marktes staatlicherseits beeinflussen. Zum einen wird beispielsweise das Binnenmarktumfeld der EU bereits durch die fak-

111 Schön, IStR 2004, 289 (289 f.) m. w. N.

112 Dieses noch heute aktuelle Außenhandelsmodell zwischen zwei Staaten basiert auf dem Werk „*Principles of Political Economy and Taxation*“ (1817) des britischen Nationalökonomen Ricardo, hierzu eingehend Barnard, *The Substantive Law of the EU* (2019), S. 4 ff.

113 Müller-Graff, in: Dausen/Ludwigs (Hrsg.), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts* (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn.122, 127; sehr dezidiert mit Beispielen Barnard, *The Substantive Law of the EU* (2019), S. 4 ff.

114 Barnard, *The Substantive Law of the EU* (2019), S. 6 ff.

tisch marktbeschränkende Wirkung unterschiedlicher, territorial geltender Marktordnungen beeinträchtigt.¹¹⁵ Zum anderen sieht sich ein realer Markt wie der Binnenmarkt stets auch dem gezielt restriktiven Einfluss nationaler Maßnahmen ausgesetzt, die als Reaktionen der Regierungen auf den politischen Druck ihrer Wählerschaft den eigenen Markt zu bevorzugen bestrebt sind und selten unter genügender Berücksichtigung der langfristigen Folgen für die ökonomische Effizienz beschlossen werden.¹¹⁶ In der Folge konterkarieren grenzüberschreitende Diskriminierungen, Protektionismus und die Gewährung wettbewerbsverfälschender Beihilfen die Annäherung des Europäischen Binnenmarktes an den wirtschaftsliberalistischen Idealmarkt nach dem Vorbild des komparativen Kostenvorteils.

Vor diesem Hintergrund tritt der zentrale Auftrag des europäischen Binnenmarktprinzips deutlich hervor: Ihm ist die Zielsetzung inhärent, nationalstaatliche Restriktionen hinsichtlich eines europaweit liberalen Marktes – gleich, ob diese gezielt veranlasst sind oder sich faktisch aus der Diversität unterschiedlicher Marktordnungen ergeben – auf ein möglichst wettbewerbsschonendes Maß zu reduzieren.¹¹⁷ Leitbild hierfür ist ein EU-weiter wirtschaftsliberaler Idealmarkt, also zuvorderst ein räumlich offener Markt, der die weitgehende Abschaffung zwischenstaatlicher Grenzen für Waren und Produktionsfaktoren auf tatsächlicher und rechtlicher Ebene erfordert, sodass diese zueinander in grenzüberschreitenden Wettbewerb treten können.¹¹⁸ Des Weiteren gebietet das Binnenmarktprinzip die Etablierung eines Systems, das diesen Wettbewerb der nunmehr mobilen Produkte und Wirtschaftsakteure vor marktexternen Verfälschungen schützt.¹¹⁹ Da die Entwicklung des Binnenmarktes nach diesem ökonomischen Vorbild mit-

115 Sinngemäß *Grabitz*, in: Baur u. a. (Hrsg.), FS Steindorff (1990), 1229 (1236); *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel (2008), S. 220.

116 *Barnard*, The Substantive Law of the EU (2019), S. 6 f.

117 *Korte*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 26 AEUV Rn. 13 ff. Trotz dessen ist nicht zu verkennen, dass das Binnenmarktprinzip neben hoheitlichen Restriktionen auch privatwirtschaftlich initiierte Markthindernisse in den Blick nimmt wie bspw. die Kartellvorschriften der Art. 101 AEUV belegen. Da derartige Markthindernisse im steuerlichen Kontext jedoch keine Rolle spielen, bleiben diese im Rahmen der vorliegenden Untersuchung ausgeblendet.

118 Diese Intention geht bereits deutlich aus der Legaldefinition des Binnenmarktes gem. Art. 26 Abs. 2 AEUV hervor, die semantisch betrachtet insofern Anleihen im Bereich grundfreiheitlicher Schutzbereiche nimmt.

119 *Kemmeren*, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), EU Tax Law and Policy in the 21st Century (2017), 3 (5). Daneben ist das Binnenmarktprinzip des Weiteren entscheidend durch eine gemeinsame Außenhandelspolitik geprägt, die mangels Verbindung zu den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht jedoch außer Betracht

hin primär den Gesetzmäßigkeiten eines kommerziellen Marktes folgen soll, liegt sowohl dem Abbau staatlicher Hemmnisse, die das Zusammenwachsen mitgliedstaatlicher Märkte erschweren, als auch der Kontrolle solcher Maßnahmen, die das Kräfteverhältnis der Marktakteure verfälschen, die übergeordnete Prämisse staatlicher Neutralität zugrunde.¹²⁰ Ein sich hieraus ableitendes allgemeines Neutralitätsprinzip¹²¹, welches für das Verständnis der Grundfreiheiten und des Beihilferechts noch von wesentlicher Bedeutung sein wird,¹²² findet seine materielle Heimat in einem zuvorderst ökonomischen Konzept und zielt dort ganz allgemein auf die staatlicherseits unbeeinflusste Entscheidungsfindung wirtschaftlicher Akteure ab.¹²³ So interpretiert ist das Neutralitätsprinzip nicht zuletzt im wirtschaftspolitischen Spannungsfeld zwischen Marktregulierung und Deregulierung zu sehen und streitet dort grundsätzlich für die Anliegen letzterer.

b. Das Steuerrecht als binnenmarkthemmender Faktor

Auch wenn die beschriebenen Störfaktoren für die Modellierung eines Marktes nach dem Leitbild des komparativen Kostenvorteils ihren Aus-

bleiben soll; hierzu *Müller-Graff*, in: Dauses/Ludwigs (Hrsg.), Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts (2022), A.I. Verfassungsziele der Europäischen Union Rn. 137 f.

120 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (112), der das Ziel der Effizienz unverzerrter Entscheidungsfindung, welches auf staatlicher Neutralität fußt, materiell in der DNA des Binnenmarktes festgeschrieben sieht.

121 Der Begrifflichkeit des Neutralitätsprinzips wird im unionsrechtlichen Kontext an unterschiedlicher Stelle und mit unterschiedlichem Bedeutungsgehalt verwendet. Neben der hier vorgenommenen sehr weiten Interpretation des Begriffs vgl. etwa auch das Neutralitätsprinzip im Bereich der Mehrwertsteuer, dazu *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 8 Rn. 12 f.

122 Siehe umfassend Kapitel 7.

123 Zum ökonomischen Hintergrund optimaler Besteuerung *Auerbach*, in: Auerbach/Feldstein (Hrsg.), Handbook of Public Economics, Vol 1 (2007), S. 61 f. Das Prinzip der Neutralität wird im gegebenen Kontext damit deutlich globaler und grundsätzlicher verstanden als im Bereich des Mehrwertsteuersystems, in dessen Zusammenhang das Prinzip häufige Erwähnung findet, dazu bspw. *Zirkl*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip (2015). Auch liegt der Fokus des hier zugrundgelegten Neutralitätsverständnisses nicht allein auf einer geforderten mitgliedstaatlichen Neutralität im Hinblick auf grenzüberschreitende und inländische Tätigkeiten, sondern auf einer weitgehenden Rücknahme staatlicherseits steuernder Einflussnahmen als solcher; auf transnationale Neutralität ausgerichtet jedoch *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (111 ff.).

gangspunkt prinzipiell in jeder marktrelevanten Rechtsmaterie nehmen können, ist das Steuerrecht hierfür in besonderem Maße prädestiniert. Denn die mitgliedstaatlichen Steuerrechtsordnungen besitzen Einfluss sowohl auf die Standortentscheidungen der Wirtschaftsakteure als auch auf mannigfaltige sonstige Entscheidungsfindungsprozesse der Unternehmensführungen.

Grund hierfür ist schon das Faktum, dass die Souveränität der Mitgliedstaaten in diesem Bereich zwangsläufig ein Nebeneinander unterschiedlicher Steuerrechtsordnungen hervorbringt. Solange auf dem Gebiet der Europäischen Union jedoch verschiedene Rechtsordnungen bestehen, führt allein dieser Umstand zu faktischen Grenzziehungen innerhalb des Binnenmarktraums und steht damit dessen Vervollkommnung im Hinblick auf den Wettbewerb in- und ausländischer Marktakteure entgegen.¹²⁴ Aus dem Blickwinkel der Binnenmarktverwirklichung entspräche insofern konzeptuell lediglich die Geltung einer einheitlichen, für alle gleichermaßen anwendbaren Rechtsordnung dem Ideal eines nach ökonomischen Gesichtspunkten maximal effizienten Marktes. Denn nur dann spielten metaphorisch gesehen sämtliche Spielteilnehmer mit denselben Karten und wären allein ihrem eigenen Spielgeschick überlassen.

Der für sich genommen bereits marktbeschränkende Effekt koexistierender Steuerrechtsordnungen wird durch eine der steuerrechtlichen Regelungslogik anhaftende materiell-rechtliche Besonderheit noch zusätzlich intensiviert. Die Ausübung nationaler Steuersouveränität folgt – zwar nicht imperativ, so doch intuitiv – dem aus dem internationalen Steuerrecht bekannten Territorialitätsprinzip.¹²⁵ Diesem ist zu eigen, dass der Anknüpfungspunkt steuerlicher Hoheitsgewalt auf der Zugehörigkeit eines Sachverhalts zu einem gegebenen geografischen Gebiet beruht beziehungsweise hierauf beschränkt ist.¹²⁶ Es entspricht mithin dem innersten Wesen territorialer Besteuerung, zwischen inländischen und ausländischen Steuerpflichtigen oder Sachverhalten zu unterscheiden.¹²⁷ Das der Regelungs-

124 *Grabitz*, in: Baur u. a. (Hrsg.), FS Steindorff (1990), 1229 (1236); dies im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit problematisierend *Adams/Deakin*, in: Arnulf/Chalmers (Hrsg.), The Oxford Handbook of European Union Law (2015), 537 (549).

125 Sinngemäß *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (129 f.).

126 *Monsenego*, Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market (2012), S. 10 f.

127 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (129).

kompetenz der Mitgliedstaaten überlassene, am Territorialitätsprinzip ausgerichtete Steuerrecht steht damit schon aufgrund seiner konzeptionellen Grundpfeiler mit der Architektur eines wettbewerbsneutral ausgestalteten Binnenmarktes als ein „Raum ohne Binnengrenzen“¹²⁸ in einem schwer auflösbaren Wertungskonflikt.¹²⁹

Nicht ausgeblendet werden darf ferner das immense Potential des Steuerrechts, auch zur gezielten Etablierung marktbeschränkender Restriktionen und Interventionen instrumentalisiert zu werden. Die beschriebene Reich- und Tragweite steuerlicher Normen auf das Wirtschaftsgeschehen erheben diese zum Idealmedium, um nationalstaatlichen Eigeninteressen wirkungsvoll zur Geltung zu verhelfen. Steuerrechtliche Maßnahmen eignen sich insofern vortrefflich, das *In-* beziehungsweise *Outbound*-Verhalten der von der Regelung betroffenen Marktakteure zu beeinflussen, indem beispielsweise grenzüberschreitende Sachverhalte einer effektiv höheren Besteuerung unterworfen werden als rein inländische Konstellationen. Ebenso kann etwa durch eine gezielte Gewährung von Steuervergünstigungen für bestimmte Steuersubjekte ein Regime staatlicher Förderung etabliert werden, das den hierunter fallenden, zumeist aber nicht zwingend im Inland ansässigen Unternehmen Wettbewerbsvorteile verschafft. Insofern spielt den Mitgliedstaaten zudem in die Karten, dass aufgrund der häufig hohen Komplexität steuerrechtlicher Regelungssysteme die potenzielle Binnenmarktschädlichkeit entsprechender Steuernormen diesen häufig nicht auf die Stirn geschrieben steht.

c. Konkretisierung des Widerstreits zwischen mitgliedstaatlicher Steuerautonomie und Binnenmarktrealisierung

Die Durchschlagkraft der europäischen Binnenmarktverwirklichung ist für die Fortschreitung des Europäischen Integrationsprozesses bis heute ungebrochen. Anders als die ebenso primärrechtlich verankerte Steuerautonomie der Staaten, die von den Verträgen lediglich gewahrt wird, liegt dem Binnenmarktpinzip als Zielbestimmung der Union nicht nur eine politische Proklamation, sondern ein konkreter an die EU gerichteter Hand-

128 Vgl. Art. 26 Abs. 2 AEUV.

129 Hierzu ausführlich Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 ff.

lungs- und Gesetzgebungsauftrag zugrunde.¹³⁰ Aufgrund der Geltung unterschiedlicher, sich dynamisch entwickelnder Rechtsordnungen innerhalb der EU verdeutlicht sich, dass diese Binnenmarktrealisierung eine fortlaufende Aufgabe darstellt, welche der stetigen Aufsicht und Intervention der EU-Organen bedarf.¹³¹

Im Kontext des Europäischen Steuerrechts stellt das Streben nach Binnenmarktrealisierung insofern den begrenzenden Faktor zur steuerrechtlichen Autonomie der Mitgliedstaaten dar: Die mitgliedstaatliche Freiheit in der Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme reicht nur so weit, als sie der Etablierung und der Integrität des Binnenmarktes nicht eklatant im Wege steht. Das Neutralitätsprinzip konkretisiert sich im steuerrechtlichen Bereich in der Forderung nach einer Neutralität der Steuersysteme.¹³² Der Begriff stellt gewissermaßen ein Oxymoron dar, denn Steuern nehmen per se Einfluss auf die Entscheidungsfindung der Steuerpflichtigen.¹³³ Aus diesem Grund geht es im steuerrechtlichen Kontext nicht um die Herstellung vollständiger Neutralität, sondern um die weitestmögliche Reduktion steuersystembedingter Ineffizienzen.¹³⁴ Allein aus der Warte des Binnenmarktprinzips betrachtet, leistete lediglich eine Vollharmonisierung der mitgliedstaatlichen Steuersysteme diesem Prinzip der Steuerneutralität gänzlich

130 Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 26 AEUV Rn. 17. Andere sprechen gar von einer „Rechtspflicht“, siehe Schaumburg, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 2.16 m. w. N.

131 Sinngemäß Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 26 AEUV Rn. 53; Barnard, *The Substantive Law of the EU* (2019), S. 18; Luczak, *Die Europäische Wirtschaftsverfassung als Legitimationselement europäischer Integration* (2009), S. 193; sinngemäß auch Kemmeren, der postuliert, dass ein genuiner Binnenmarkt so lange nicht bestehen kann, als Europa von unterschiedlichen nationalen Marktordnungen durchdrungen ist, Kemmeren, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (2017), 3 (5 f.).

132 Lehner, in: Pelka (Hrsg.), *DStJG 23* (2000), 263 (284 f.); ders., *StuW* 1998, 159 (169 f.); Takacs, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (1998), S. 509; Kemmeren beschreibt das Prinzip der Steuerneutralität als die Forderung, dass das Steuerrecht keine oder möglichst geringen Einfluss auf die effiziente Allokation von Produktionsfaktoren nehmen solle, siehe Kemmeren, in: Haslehner/Kofler/Rust (Hrsg.), *EU Tax Law and Policy in the 21st Century* (2017), 3 (6 f.) m. w. N.

133 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), 109 (112); eingehend Weisbach, *The Use of Neutralities in International Tax Policy*, Coase-Sandor Institute for Law and Economics Working Paper No. 697 (2014).

134 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), 109 (112); mit Bezug auf die Grundfreiheiten ähnlich Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 117 f.

Genüge. Eine vollumfängliche Rechtsangleichung unter Aufweichung beziehungsweise Abschaffung der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten erscheint aus den genannten Gründen anhand des momentanen Stands der Integration derzeit jedoch weder *de lege lata* möglich noch *de lege ferenda* wünschenswert.¹³⁵ Beide Grundentscheidungen der Europäischen Verträge hinsichtlich der Verwirklichung des Binnenmarktes einerseits und der Bewahrung der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten andererseits stehen mithin gewissermaßen in einem Zielkonflikt.¹³⁶ Innerhalb dieses Spannungsfelds zwischen dem (passiven) Erhalt der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten und dem (aktiven) Vorantreiben der Binnenmarktrealisierung läuft erstere stets Gefahr zu erodieren. Den Kompromiss, der daher von jedem einzelnen souveränen Staat durch seine Mitgliedschaft in der Europäischen Union eingegangen wird, bringt *Barnard* auf den Punkt:

„There is always an inherent trade-off between preferential access to Member States' markets and sovereignty: the more comprehensive the trade relationship, the greater the curtailment of national sovereignty.“¹³⁷

Die schwierige Aufgabe der europäischen Steuerpraxis und -wissenschaft im Rahmen des Europäischen Steuerrechts ist es vor diesem Hintergrund, beiden primärrechtlich verankerten Prämissen, dem der Binnenmarktrealisierung und dem der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität, im Wege einer ähnlich der aus dem Verfassungsrecht bekannten praktischen Konkordanz¹³⁸ zur optimalen Geltung zu verhelfen. Die den Mitgliedstaaten garantierte Freiheit, ihre jeweiligen Steuersysteme selbstbestimmt auszugestalten, muss sich dort zurücknehmen, wo einheitliche, koordinierte oder modifizierte Regelungen für das Funktionieren des Binnenmarktes unabdingbar sind. Soweit die Mitgliedstaaten ihre Fiskalhoheit nicht auf die EU übertragen haben, dürfen, spiegelbildlich dazu, Einschränkungen der mitgliedstaatlichen Steuerautonomie auf Grundlage des Binnenmarktprinzips jedoch auch nicht über dasjenige Maß hinausgehen, was zur Binnenmarktrealisierung notwendig ist. Die Synthese dieser fragilen Wechselwirkungen

135 Siehe ausführlich Kapitel I, C. I. 1.

136 *Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts (1999), S. 117 bemerkt insofern zutreffend „Der Binnenmarkt muss daher [mangels Vollharmonisierung] mit föderalen Kosten leben und bleibt damit notwendig unvollkommen“.

137 *Barnard*, The Substantive Law of the EU (2019), S. 33.

138 In diesem Kontext ähnlich *Kube*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 41 (47).

zwischen beiden Prämissen bringt ein gewisses Maß der Steuerharmonisierung hervor, die sich im Wesentlichen auf dem legislatorischen Weg der positiven Integration¹³⁹ vollzieht. Verbleibende – zumeist punktuelle – Handelshemmnisse durch steuerliche Normen werden daneben im Rahmen der negativen Integration¹⁴⁰ durch entsprechende judikatorische Auslegung der Europäischen Verträge nivelliert.¹⁴¹

3. Positive und negative Integration – welche integrative Rolle kommt den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht zu?

Wie aufgezeigt, wirkt das von der Binnenmarktzielsetzung durchdrungene Unionsrecht im Wesentlichen zweidimensional auf das von den Mitgliedstaaten erlassene Steuerrecht ein: im Wege der positiven und der negativen Integration. Während erstere strukturell eine flächendeckend transnationale Rechtsangleichung¹⁴² intentioniert, wirkt letztere singulär unter Anwendung spezifischer Verbotsnormen erosiv auf binnenmarktschädliche Elemente einzelner (Steuer-)Maßnahmen ein.¹⁴³

a. Positive Integration

Die positive Integration vollzieht sich über legislatorische Akte des Europäischen Rates und ist demgemäß stets durch einen planvollen, politischen

139 *Terra/Wattel*, European Tax Law (2023), S. 43 sprechen auch von “policy integration”.

140 Aufgrund des starken Einflusses des Binnenmarktziels im Rahmen nicht harmonisierter Steuerbereiche wird die negative Integration auch als „market integration“ bezeichnet, *Terra/Wattel*, European Tax Law (2023), S. 43.

141 Überblicksartig zu beiden Integrationsmethoden *Kingreen*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 36 AEUV Rn. 2 ff.

142 Hierunter ist weder die Schaffung von Einheitsrecht noch die Herstellung völliger inhaltlicher Regelungsidentität zu verstehen. Vielmehr ist durch eine Rechtsangleichung bzw. Steuerharmonisierung eine Annäherung der heterogenen Steuersysteme im Hinblick auf das Funktionieren des Binnenmarktes angestrebt, *Zorn*, in: Pelka (Hrsg.), DStJG 23 (2000), 227 (230 f.) m. w. N.

143 Ähnlich *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht (2020), § 31 Rn. 6; *Lampert*, EuZW 2013, 493 (496); *Kokott/Ost*, EuZW 2011, 496 (503), die betonen, dass die negative Integration durch die Rechtsprechung des EuGH keiner „Harmonisierung durch die Hintertür“ gleichkommt.

Konsens getragen.¹⁴⁴ Während die Bestrebungen zur Steuerharmonisierung in den Anfängen der Europäischen Einigung noch von den ehrgeizigen Plänen einer umfassenden Rechtsangleichung bestimmt waren,¹⁴⁵ mauserte sich das materielle Steuerrecht aufgrund des hierfür notwendigen Souveränitätsverzichts der Mitgliedstaaten jedoch schnell zum schwer zugänglichen Problemkind einer konsensbasierten politischen Integration.¹⁴⁶ Die für die positive Integration maßgeblichen Kompetenzgrundlagen sind seit dem Vertrag von Lissabon in den Art. 113 und 115 AEUV niedergelegt. Aufgrund der für beide Rechtsgrundlagen geltenden Einstimmigkeitsvorbehalte bedürfen positiv integrierende Rechtsakte, zumeist in Form sekundären Unionsrechts, der formellen Übertragung mitgliedstaatlicher Souveränität auf die Europäische Union. Des Weiteren muss eine Umsetzung des erlassenen Rechtsaktes in das nationale Recht erfolgen.¹⁴⁷ Für die positive Integration ist zwischen direkter und indirekter Besteuerung zu differenzieren.¹⁴⁸

Explizit für die indirekten Steuern enthält Art. 113 AEUV einen umfassenden, unter Einstimmigkeitsvorbehalt stehenden Harmonisierungsauftrag,¹⁴⁹ der jedoch nur dann greift, soweit eine Rechtsangleichung zur Binnenmarktrealisierung notwendig ist. Auch wenn die Harmonisierung der

144 Insgesamt hierzu *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (133 ff.).

145 Siehe bspw. Bericht des Steuer- und Finanzausschusses der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (1962), dieser sog. „Neumark-Bericht“, benannt nach dem Ökonomen *Fritz Neumark*, sah unter anderem die Einführung eines einheitlichen Einkommen- und Körperschaftsteuersystems und eine Annäherung der Steuersätze vor. Hierzu *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (125 f.).

146 Hierzu ausführlich *Genschel*, *Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union* (2002).

147 *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hrsg.), *Europarecht* (2020), § 31 Rn. 6; *Haase*, *Internationales und Europäisches Steuerrecht* (2023), Rn. 796.

148 *Laule*, *IStR* 2001, 297 (298). Direkte Steuern, wie bspw. die Steuern auf das Einkommen, kennzeichnen sich durch die Identität von Steuerschuldner und Steuerträger, während bei der indirekten Besteuerung in Gestalt der Umsatz-, Verbrauchs- und Verkehrsteuern die Steuern vom Steuerschuldner auf einen anderen Steuerträger, zumeist den Konsumenten, überwältzt werden, *Hey*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 7.20.

149 Der im Vergleich zur direkten Besteuerung weiterreichende Harmonisierungsauftrag im Bereich der indirekten Besteuerung rechtfertigt sich u. a. mit deren auf dem Überwälzungseffekt beruhenden Preiswirksamkeit. Die unmittelbaren Auswirkungen der indirekten Besteuerung auf grenzüberschreitende Leistungsbewegungen und damit auf den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr werden daher als besonders binnenmarktgefährdend eingeschätzt, *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hrsg.), *Europarecht* (2020), § 31 Rn. 14; weitere Gründe für die weiter-

indirekten Besteuerung auf dieser Grundlage – insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer – relativ weit vorangeschritten ist,¹⁵⁰ ermöglicht es die insoweit geteilte Zuständigkeit (Art. 4 AEUV)¹⁵¹ den Mitgliedstaaten weiterhin, auch in diesem Bereich beispielsweise frei über die Höhe der Steuersätze zu entscheiden.¹⁵² Für die direkte Besteuerung dagegen ist auf die ebenso unter Einstimmigkeitsvorbehalt stehende Generalermächtigung des Art. 115 AEUV zurückzugreifen, die – unter strengem Zielvorbehalt als jenem des Art. 113 AEUV – lediglich eine Richtlinienbefugnis und keinen ausdrücklichen Harmonisierungsauftrag enthält.¹⁵³ Obwohl diese Einschränkungen keine absoluten Hürden darstellen, auch das direkte Steuerrecht der Mitgliedstaaten zu harmonisieren, lassen die Vorstöße der positiven Integration in diesem Bereich bislang allenfalls rudimentäre Züge erkennen.¹⁵⁴

b. Negative Integration

Für die Forschungsfrage weitaus relevanter als die soeben marginal beleuchtete positive Integration ist die negative Integration. Im Rahmen des Europäischen Steuerrechts bildet sie den integrationstheoretischen Mi-

gehende Harmonisierung im Bereich der indirekten Steuern nennt *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 19 f.

- 150 *Selling*, IStR 2000, 417 (417). Einen Überblick zum Stand der Harmonisierung auf dem Gebiet der indirekten Steuern gibt *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht (2020), § 31 Rn. 21 ff.
- 151 *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union (2023), Art. 113 AEUV Rn. 4.
- 152 *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht (2020), § 31 Rn. 14.
- 153 Ausführlich hierzu *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (136 ff.); *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht (2020), § 31 Rn. 63 f.
- 154 *Kamann*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 113 AEUV Rn. 30; *Kube*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 41 (41). Erklärungen für die Zurückhaltung liefert *Lampert*, EuZW 2013, 493 (495). Für einen Überblick über die bisher verwirklichten Rechtsakte der Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie, Konzernzinssteuerrichtlinie, Zinsertragsrichtlinie, Amtshilferichtlinie, dem EU-Schiedsübereinkommen und der Richtlinie betreffend den verpflichtenden Informationsaustausch im Bereich der Besteuerung meldepflichtiger grenzüberschreitender Gestaltungen siehe u. a. *Wernsmann*, in: Schulze/Janssen/Kadelbach (Hrsg.), Europarecht (2012), § 31 Rn. 66 ff.; *Kofler*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 1 (4); neuere Entwicklungen dargestellt bei *Kofler/Pistone*, IStR 2017, 705 ff.

krokosmos des Forschungsgegenstandes, denn für die negative Integration mitgliedstaatlicher Steuerregelungen stellt die primärrechtliche Einflussnahme der beleuchteten Normkomplexe der Grundfreiheiten und des Beihilferechts den wesentlichen Katalysator dar.¹⁵⁵ Die negative Integration findet dort ihren Wirkungskreis, wo bislang keine Rechtsangleichung etabliert werden konnte; sei es, weil der Union hierfür keine Kompetenz übertragen wurde oder weil ein politischer Konsens für positive Maßnahmen nicht erreichbar ist.¹⁵⁶ Gerade im Bereich der kaum harmonisierten direkten Besteuerung kommt diesem Integrationsmechanismus mithin eine tragende Bedeutung zu.

Anders als im Rahmen der positiven Integration, in der die binnenmarktkonforme Gestaltungsaufgabe auf die supranationale Ebene übertragen wird und dort im Wege eines transnationalen politischen Entscheidungsprozesses stattfindet, verbleibt die Ausgestaltung ihrer Steuersysteme bei der negativen Integration gänzlich im Verantwortungsbereich der Mitgliedstaaten.¹⁵⁷ Aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts¹⁵⁸ wird diese Gestaltungsprärogative jedoch durch dem Binnenmarktziel verschriebene primärrechtliche Verbotsnormen, konkret durch die Diskriminierungsverbote der Grundfreiheiten und durch das Beihilfiverbot, beschränkt.¹⁵⁹ Der Umfang dieser durch Grundfreiheiten und Beihilferecht so in das nationale Recht implementierten Mindeststandards hängt derweil

155 Szudoczky, EStAL 2016, 357 (357); Korte, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/AEUV (2022), Art. 26 AEUV Rn. 38 f.; siehe auch Anzinger, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (133), der in diesem Kontext auch auf die Europäischen Grundrechte verweist, deren Integrationswirkung im Vorliegenden jedoch außer Betracht bleiben soll. Ebenso Wattel, in: Richelle/Schön/Traversa (Hrsg.), State Aid Law and Business Taxation (2016), S. 59 ff., der daneben noch den Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung sowie die Regelungen der Art. 116 und 117 AEUV als Mechanismen der negativen Integration ansieht. Auch diese Aspekte werden im Rahmen der Analyse keiner weitergehenden Betrachtung unterzogen.

156 Sauer, JuS 2017, 310 (312).

157 Anzinger, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (162).

158 Grundlegend zum Anwendungsvorrang des Unionsrechts EuGH, Urteil v. 15. Juli 1964 – *Costa/ENEL* – Rs. 6/64, ECLI:EU:C:1964:66; im Hinblick auf den Vorrang der Grundfreiheiten in Bezug auf die direkte Besteuerung grundlegend EuGH, Urteil v. 28. Januar 1986 – *Kommission/Frankreich (avoir fiscal)* – 270/83, ECLI:EU:C:1986:37 (Rn. 24); zu letzterem ausführlich Wieland, in: Gaitanides/Kadelbach/Rodriguez Iglesias (Hrsg.), FS Zuleeg (2005), 492 (494 f.).

159 Richtungsweisend im Hinblick auf die Grundfreiheiten EuGH, Urteil v. 14. Februar 1995 – *Schumacker* – Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 (Rn. 21); EuGH, Urteil v.

entscheidend von der Interpretation der beiden Normregime durch den Europäischen Gerichtshof ab,¹⁶⁰ dem gemäß Art. 19 Abs. 1 UAbs. 1 S. 2 EUV die Sicherung der Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge und damit insbesondere die Hoheit über deren letztverbindliche Auslegung obliegt.¹⁶¹ Seine Postulate über die Anwendbarkeit und inhaltliche Tragweite des primären Unionsrechts und seine Einschätzung hinsichtlich der wettbewerbsverfälschenden Wirkung steuerlicher Maßnahmen gibt den für die Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Steuergesetzgebung verbindlichen Verbotsnormen ihr maßgebliches Gepräge.¹⁶² Folglich handelt es sich bei der negativen Integration um einen zuvorderst judikativen Integrationspfad mittels Vertragsinterpretation.¹⁶³

Obwohl der negativen Integration ihre nützlichen Impulse für den Fortschritt und die Festigung den Europäischen Einigungsprozess gerade im Hinblick auf das Binnenmarktziel nicht abgesprochen werden dürfen, birgt dieser Integrationsmechanismus strukturelle Risiken und Unzulänglichkeiten, die auch im Rahmen der Normverhältnisanalyse von Grundfreiheiten und Beihilferecht einer Reflexion bedürfen.

Im Gegensatz zur positiven Integration, bei welcher die Mitgliedstaaten aufgrund des Einstimmigkeitsvorbehalts selbstbestimmt über die Übertragung ihrer steuerlichen Kompetenzen auf die supranationale Ebene entscheiden können, werden ihnen diese Kompetenzen im Wege der negati-

11. August 1995 – *Wielockx* – Rs. C-80/94, ECLI:EU:C:1995:271 (Rn. 16); siehe auch *Lenaerts*, EuR 2009, 728 (729), der insofern vom “Umrahmungsprinzip” spricht.

160 Nicht verkannt werden darf, dass in Bezug auf das Beihilferegime wegen Art. 108 AEUV auch der Kommission eine entscheidende Einschätzungsprerogative zukommt, *Kube/Reimer/Spengel*, EC Tax Rev. 2016, 247 (253).

161 *Von Danwitz*, StuW 2018, 323 (323 f.); *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (162 f.). Der EuGH wird im Zuge dessen auch als „Motor der Integration“ bezeichnet, u. a. *Wieland*, in: *Gaitanides/Kadelbach/Rodriguez Iglesias* (Hrsg.), *FS Zuleeg* (2005), 492 (492); kritisch zu diesem Begriff *Haltern*, *Europarecht* Bd. II (2017), Rn. 66.

162 Ähnlich *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), *Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven* (2017), 124 (162 f.). Die Urteile des EuGH nehmen ferner in Anspruch, nicht lediglich für die Zukunft zu gelten, sondern denjenigen Inhalt der auszulegenden EU-rechtlichen Norm festzustellen, den sie seit ihrem Inkrafttreten hatte – die meisten EuGH-Urteile wirken daher rückwirkend, *Lang*, *Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern* (2007), S. 15; einschränkend jedoch *Kokott/Henze*, in: *Mellinghoff/Schön/Viskorf* (Hrsg.), *FS Spindler* (2011), 279 (281 ff.).

163 *Grimm*, *Europa ja – aber welches?* (2016), S. 13.

ven Integration faktisch entzogen.¹⁶⁴ Eine über die Grundfreiheiten und das Beihilferecht vermittelte Integration greift mithin potentiell sensibel und ohne legitimatorische Absicherung in den Gewährleistungsgehalt der mitgliedstaatlichen Steuersouveränität ein. Insofern gilt die schlichte Gleichung: Je extensiver die Auslegung primärrechtlicher Verbotsnormen durch den EuGH erfolgt, desto geringer wird der souveränitätswahrende Spielraum, der den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihrer Steuermaßnahmen verbleibt. Welch ausufernde Maße diese souveränitätseinschränkenden Tendenzen der negativen Integration annehmen können, zeigt sich ganz evident in der aktuellen, kontrovers geführten Debatte um die Reichweite des Beihilferechts im steuerlichen Bereich, die nicht zuletzt Anstoß zur vorliegenden Abhandlung gab.

Daneben birgt die Integration qua Vertragsinterpretation die Gefahr von Rechtsunsicherheiten in sich, und zwar sowohl im Hinblick auf das geltende als auch in Bezug auf noch zu schaffendes Recht. Verstößt bestehendes nationales Recht beispielsweise gegen die Grundfreiheiten, so bedingt der Anwendungsvorrang der primärrechtlichen Verbotsnorm eine Außerkraftsetzung der inkriminierten Norm für den konkreten Anwendungsfall und ähnlich gelagerte Konstellationen.¹⁶⁵ Insofern wirkt die negative Integration grundsätzlich destruktiv beziehungsweise erosiv auf die nationalen Rechtsordnungen ein und führt – anders als der konstruktive Ansatz der positiven Integration – zu einem Regelungsvakuum, das auch legitime Schutzziele der Norm absorbiert und eine Lücke lässt, die vom Gesetzgeber zumeist nicht nahtlos geschlossen werden kann.¹⁶⁶ Im Hinblick auf die binnen-

164 *Grimm*, Europa ja – aber welches? (2016), S. 37. Zum EuGH als pragmatischen „political player“ siehe *Mangold*, Gemeinschaftsrecht und deutsches Recht (2011), S. 138 ff.

165 *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (165) m. w. N. Dies gilt aufgrund der ebenfalls Anwendungsvorrang genießenden Art. 107 ff. AEUV auch für das Beihilferecht, deren Integrationswirkung außer in Bezug auf Art. 108 Abs. 3 S. 3 AEUV jedoch nicht noch durch eine zusätzlich unmittelbare Anwendbarkeit verstärkt wird. Zu dieser Wirkungsverstärkung bei den Grundfreiheiten *Reimer*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 7.15 ff.

166 So zu verstehen etwa *Anzinger*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (165 f.); *Scharpf*, Regieren in Europa (1999), S. 47 ff. *Scharpf* spricht in diesem Zusammenhang von einem asymmetrischen Regime der negativen Integration und warnt vor der somit in die nationalen Rechtsordnungen implementierten Überproportionalität des Marktliberalismus gegenüber weiteren Normzwecken, siehe auch *Scharpf*, De-constitutionalization and majority rule: A democratic vision for Europe (2016), S. 7 ff.

marktkonforme Ausgestaltung neu zu erlassender Rechtsnormen stellt der Mechanismus der negativen Integration die Mitgliedstaaten ferner vor die Herausforderung, aus der vorhandenen Judikatur robuste Maßstäbe abzuleiten, welche die primärrechtlichen Verbotsnormen nach der Interpretation des EuGH an die nationalen Rechtssysteme stellen. Eine Aufgabe, deren rechtssichere Bewerkstelligung aufgrund der Schwierigkeiten judikativer Systembildung auf europäischer Ebene schon im Ausgangspunkt zur Utopie verkommt.¹⁶⁷ Auch diesbezüglich kann das von EuGH und Kommission im steuerlichen Bereich diffus ausformulierte Beihilferecht als besonders prekäres Beispiel angeführt werden, das den Mitgliedstaaten nach derzeitigem Stand eine kalkulierbar europarechtskonforme Ausgestaltung ihrer Steuersysteme schlicht unmöglich macht.

Da die Grundfreiheiten und das Beihilferecht im Rahmen der negativen Integration dem EuGH als Hauptinstrumente zur Realisierung des Binnenmarktzieles dienen, bedürfen diese mit dem judikativen Integrationspfad einhergehenden konzeptionellen Schwierigkeiten einer Bewusstwerdung ebenso im Rahmen der Verhältnisanalyse beider Normkomplexe. Nicht zuletzt kreist die Forschungsfrage demnach auch um die Justierung eines sachgerechten Maßes negativer Integration. Ein wesentliches Augenmerk der Betrachtung muss deshalb auf dem konkreten Inhalt und der Reichweite des durch Grundfreiheiten und Beihilferecht vermittelten Binnenmarktzieles liegen. Welche Interpretation der Normregime – sowohl im Rahmen einer isolierten als auch einer gegebenenfalls parallelen Anwendung – wahrt die Balance zwischen der Binnenmarktzielsetzung einerseits und dem Souveränitätsanspruch der Staaten auf steuerlichem Gebiet andererseits? Vom integrationstheoretischen Hintergrund gedacht, muss des Weiteren Anspruch sein, robuste und insbesondere vorhersehbare Parameter bezüglich des Tatbestands, des Rechtfertigungsmaßstabs und der Rechtsfolge der Normkomplexe – insbesondere hinsichtlich des Beihilferechts – zu formulieren, die im Hinblick auf die Schaffung oder Modifikation von Steuerregelungen von den Mitgliedstaaten in ihre Gesetzgebung miteinbezogen werden können.

167 *Kube*, in: Schön/Heber (Hrsg.), *Grundfragen des Europäischen Steuerrechts* (2015), 41 (43 ff.).

II. Untersuchungsrahmen – Analytierte Maßnahmen

Die Umgrenzung des Untersuchungsgegenstandes bedarf neben der Definition des Untersuchungsumfelds auch der Beschreibung des Untersuchungsrahmens. Abgrenzungsprobleme zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht stellten sich bisweilen im Rahmen solcher Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof, deren Gegenstand im Wesentlichen mitgliedstaatliche Gesetzesregelungen waren. Es bedarf daher an dieser Stelle der Herausstellung derjenigen Teilmenge an nationalen Normen, innerhalb deren Regelungsbereiche ein etwaiger Normkonflikt zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht potenziell zu Tage treten kann.¹⁶⁸

1. Steuerliche Normen

Da die Grundfreiheiten mit dem primären Erfordernis einer Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts im Vergleich zum rein inländischen Sachverhalt eine weitere Eingrenzung des Untersuchungsrahmens im Übrigen kaum zulassen, ist die Beschreibung der Teilmenge der untersuchten steuerlichen Maßnahmen¹⁶⁹ vom insofern spezifischeren Anwendungsbereich des Beihilferechts her vorzunehmen.¹⁷⁰

Auf materiell-rechtlicher Ebene setzt der beihilferechtliche Tatbestand des Art. 107 Abs. 1 AEUV die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige¹⁷¹ voraus, weshalb ein potenzieller Anwendungskonflikt

168 An dieser Stelle ist noch nicht zu klären, ob das Problem einer möglichen Normkonkurrenz zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht letztlich vor dem Hintergrund einer Norm oder vor dem Hintergrund eines konkreten Lebenssachverhalts zu beantworten ist. Zu dieser Differenzierung siehe *Schön*, in: Ackermann/Köndgen (Hrsg.), FS Roth (2015), 551 (558) jedoch in anderem Kontext. Zu diesem Problemkreis in Bezug auf Grundfreiheiten und Beihilferecht dann eingehend Kapitel 8, B.

169 Der Steuerbegriff wird in § 3 Abs. 1 AO legaldefiniert und beschreibt Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Die Erzielung von Einnahmen kann hierbei Nebenzweck sein.

170 Für eine Übersicht potentiell beihilferechtlicher Verstöße des deutschen Steuerrechts siehe *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1180 ff.). Eine ausführliche Analyse beihilfeverdächtiger deutscher Steuerregelungen liefert *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (347 ff.).

171 Der Begriff des Produktionszweigs stellt auf Beihilfen ab, die einem Sektor zugutekommen. Regelmäßig geht es hierbei um eine in einem Produktionszweig tätige

von Grundfreiheiten und Beihilferecht nur im Rahmen des Unternehmenssteuerrechts denkbar ist. Weil das Beihilferecht nach ständiger Rechtsprechung jedoch maßgeblich auf die Wirkungen einer Maßnahme und nicht auf deren Regelungstechnik abzielt,¹⁷² wählt der EuGH bei der Definition des tauglichen Begünstigten folgerichtig einen funktionellen Ansatz,¹⁷³ der sich am Europäischen Kartellrecht orientiert¹⁷⁴ und der über das Unternehmensverständnis des deutschen Unternehmensteuerrechts hinausgeht.¹⁷⁵ Der Begriff des Unternehmens im Sinne des europäischen Wettbewerbsrechts umfasst damit jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung.¹⁷⁶ Auch Freiberufler sind grundsätzlich unter den Begriff des Unternehmens zu fassen.¹⁷⁷ Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist in jeder Tätigkeit zu sehen, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten.¹⁷⁸

Mehrheit von Unternehmen, *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 158.

172 Exemplarisch EuGH, Urteil v. 2. Juli 1974 – *Italien/Kommission* – Rs. 173/73, ECLI:EU:C:1974:71 (Rn. 26/28); EuGH, Urteil v. 17. Juni 1999 – *Belgien/Kommission (Maribel)* – Rs. C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311 (Rn. 25); EuGH, Urteil v. 29. April 2004 – *Niederlande/Kommission* – Rs. C-159/01, ECLI:EU:C:2004:246 (Rn. 51); *Schnitger*, IStR 2017, 421 (422); *Rossi-Maccanico*, EC Tax Rev. 2013, 19 (20).

173 *Staes*, Intertax 2014, 106 (108).

174 *Bartosch*, EU-Beihilfenrecht (2020), Einleitung, Rn. 35; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 155.

175 In das Blickfeld des Art. 107 Abs. 1 AEUV geraten mithin nicht nur Regelungen, die sich spezifisch auf die Gewinneinkünfte des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG, § 8 KStG beziehen. Unter den Unternehmerbegriff kann auch fallen, wer bspw. eine Haushaltshilfe für seinen Privathaushalt beschäftigt, siehe *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1177); ausführlich zum Unternehmensbegriff des Beihilferechts *Schmidt*, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts (2018), 39 (63 ff.); *Lang*, in: 17. ÖJT Band IV/1, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht (2009), S. 18 ff.

176 Z. B. EuGH, Urteil v. 23. April 1991 – *Höfner und Elser/Macrotron* – Rs. C-41/90, ECLI:EU:C:1991:161 (Rn. 21); EuGH, Urteil v. 18. Juni 1998 – *Kommission/Italien* – Rs. C-35/96, ECLI:EU:C:1998:303 (Rn. 36); EuGH, Urteil v. 16. März 2004 – *AOK Bundesverband u. a.* – Rs. C-264/01, ECLI:EU:C:2004:150 (Rn. 46); EuGH, Urteil v. 10. Januar 2006 – *Cassa di Rasparmio di Firenze u. a.* – Rs. C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8 (Rn. 107); EuGH, Urteil v. 23. März 2006 – *Enirisorse* – Rs. C-237/04, ECLI:EU:C:2006:197 (Rn. 28).

177 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 155.

178 Z. B. EuGH, Urteil v. 10. Januar 2006 – *Cassa di Rasparmio di Firenze u. a.* – Rs. C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8 (Rn. 108); EuGH, Urteil v. 23. März 2006 – *Enirisorse* – Rs. C-237/04, ECLI:EU:C:2006:197 (Rn. 29).

Das Beihilferecht inkriminiert ferner nicht lediglich steuersubjektbezogene, das heißt solche Maßnahmen, die unmittelbar an bestimmte Unternehmen anknüpfen, sondern betrifft auch steuerobjektbezogene Regelungen, die ohne subjektive Einschränkungen bestimmte Handlungen oder Einkünfte begünstigen, sofern diese – auch im entferntesten Sinne – mit einer unternehmerischen Tätigkeit in Zusammenhang stehen können.¹⁷⁹ Darüber hinaus geht das Konzept der verbotenen staatlichen Beihilfe im Sinne der Art. 107 ff. AEUV so weit, auch unmittelbare Begünstigungen von Konsumenten oder Arbeitnehmern einer Prüfung zu unterziehen, wenn diese sich ihrer Wirkung nach aufgrund von Überwälzungseffekten in einem mittelbaren, selektiven Vorteil für Unternehmen beispielsweise in Form einer Ausweitung des Marktanteils niederschlagen können.¹⁸⁰

Nach Ansicht der Kommission können Steuervorteile materiell-rechtlich in technischer Hinsicht auf unterschiedliche Weise vermittelt werden. In Frage kommen in erster Linie Minderungen des Steuersatzes oder der Steuerbemessungsgrundlage beispielsweise durch einen besonderen Steuerabzug, durch eine außergewöhnliche oder beschleunigte Abschreibung oder durch die Aufnahme von Rücklagen in die Bilanz. Ferner sind auch vollständige oder teilweise Ermäßigungen des Steuerbetrags etwa durch Steuerbefreiungen oder Steuergutschriften möglich.¹⁸¹ Obschon vielfache Überschneidungen bestehen, ist darauf hinzuweisen, dass unionsrechtliche Beihilfen im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV mit der aus dem deutschen

179 Hey, *StuW* 2015, 331 (340 f.); *Staes*, *Intertax* 2014, 106 (108, 114) m. w. N.

180 Hierzu bereits EuGH, Urteil v. 23. Februar 1961 – *Steenkolennijnen* – Rs. 30/59, ECLI:EU:C:1961:2 noch zum damaligen Beihilfeverbot der EGKS; EuGH, Urteil v. 19. September 2000 – *Deutschland/Kommission* – Rs. C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467 (Rn. 22 ff.); Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 115 f.); *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht* (2020), Rn. 9.10; *Schön* spricht insofern von „indirekter“ Selektivität, siehe *Schön*, in: 17. ÖJT Band IV/2, *Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht*, Referate und Diskussionsbeiträge (2010), 21 (39); sehr kritisch *Heidenhain*, *EuZW* 2007, 623 ff.

181 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABl. EU C 384/3 (Rn. 9); weitere Beispiele steuerlicher Vorteilsgewährungen nennt *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 143 f.

Steuerrecht bekannten Normkategorie der Steuervergünstigungen¹⁸² nicht kongruent sind.¹⁸³

Auch die Form der vorteilsvermittelnden staatlichen Maßnahme zeigt sich im beihilferechtlichen Kontext überaus vielgestaltig. Neben einer abstrakt-generellen Vorteilsgewährung über Steuergesetze, -verordnungen, -verwaltungsvorschriften und durch von Körperschaften des öffentlichen Rechts erlassene Satzungen kann auch Steuerverwaltungshandeln im konkreten Einzelfall in den Fokus des Beihilfeverbots drängen.¹⁸⁴ In Verruf geraten sind im zuletzt genannten Bereich insbesondere steuerliche Einzelfallbeihilfen in Form sogenannter „*tax rulings*“¹⁸⁵ und „*Advanced Pricing Agreements*“¹⁸⁶, deren Kreisen wohl die prominentesten, rein beihilferechtlich diskutierten Fälle entspringen.¹⁸⁷ Obgleich sich solch konkret-individuelles Verwaltungshandeln grundsätzlich auch am Kanon der Grundfreiheiten messen lassen muss, eignen sich derartige Fallgestaltungen für eine Analyse des Anwendungskonflikts zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht aufgrund der mangelnden Transparenz hinsichtlich der die

182 Steuerliche Vorschriften, die den Steuerpflichtigen in Durchbrechung des steuerartbegründenden Prinzips, insbesondere in Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips, bevorzugen wollen und bevorzugen, siehe *Seer*, in: *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht* (2021), Rn. 6.50; wegweisend dazu *Lang*, *Systematisierung der Steuervergünstigungen* (1974).

183 Hierzu mit eingehender Analyse *Hey*, *StuW* 2015, 331 ff.

184 Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), *ABl. EU* C 384/3 (Rn. 10).

185 „*Tax rulings*“ sind ein Oberbegriff für verfahrensrechtliche Instrumente, innerhalb derer die Finanzbehörden einzelnen Steuerpflichtigen in der Regel vor der Verwirklichung eines steuerlichen Sachverhalts dessen steuerliche Beurteilung verbindlich zusagen, *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* (2018), § 3 Rn. 198. In Deutschland denkbar auf Grundlage des § 89 Abs. 2 oder der §§ 204 ff. AO. Weiterführend zur beihilferechtlichen Relevanz von „*tax rulings*“ *Lang*, *IStR* 2015, 369 ff.; *Kokott*, *ISR* 2017, 395 (398 f.); *Wittenstein*, *IWB* 2018, 929 ff.; *Cordewener*, in: *Rödter/Hüttemann* (Hrsg.), *StBjB* 2018/2019, 311 (343 ff.).

186 Ein „*Advanced Pricing Agreement*“ stellt das Ergebnis eines Vorabverständigungsverfahrens zwischen den Finanzverwaltungen mindestens zweier Staaten über Fragen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung dar, das national mittels einer entsprechenden Vorabzusage gegenüber dem Steuerpflichtigen umzusetzen ist, siehe *Greil*, *IStR* 2017, 677 (678).

187 Z. B. Commission Decision of 30. August 2016, C(2016) 5605 final – *Apple Ireland* (nur die englische Fassung ist authentisch); Commission Decision of 21. October 2015, C(2015) 7143 final – *Starbucks Netherlands* (nur die niederländische Version ist authentisch); Commission Decision of 21. October 2015, C(2015) 7152 final – *Fiat Luxembourg* (nur die französische Version ist authentisch).

Verwaltungsentscheidung leitenden Erwägungen nicht.¹⁸⁸ Bei derartigen Einzelbeihilfen wird erst mit der jeweilig individuellen Gewährungsentscheidung eine Beihilfe angenommen,¹⁸⁹ weshalb die Zugehörigkeit des jeweils begünstigten Einzelunternehmens zu einer *bestimmten* Gruppe, wie sie Art. 107 Abs. 1 AEUV erfordert, ohne Weiteres vorausgesetzt werden kann.¹⁹⁰ Das im Anwendungskonflikt mit den Grundfreiheiten besonders prekäre Merkmal der Selektivität¹⁹¹ verliert in einem konkret-individuellen Rahmen im Vergleich zu einer abstrakt-generellen Vorteilsgewährung über im Wesentlichen steuertechnische Normen¹⁹² insofern bedeutsam an Relevanz.¹⁹³ Der Untersuchungsrahmen der Forschungsfrage ist daher sinnvollerweise auf abstrakt-generelle Regelungen, die eine Vielzahl von Sachverhalten erfassen, zu verengen.

Aus der Rolle der Grundfreiheiten und des Beihilferechts als Instrumente der negativen Integration ist ferner zu schlussfolgern, dass ein Anwendungskonflikt beider Normregime insbesondere in Bezug auf solche Steuerregelungen zu denken ist, die bislang keine Harmonisierung im Wege der positiven Integration erfahren haben.¹⁹⁴

188 Zur rechtstaatlichen Problematik aufgrund der Intransparenz *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 202.

189 Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 124).

190 EuG, Urteil v. 30. November 2009 – *Frankreich/Kommission* – verb. Rs. T-427/04 und T-17/05, ECLI:EU:T:2009:474 (Rn. 231); *Jozipović*, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 197.

191 Hierzu eingehend Kapitel 4, B. I. 2. und Kapitel 8, B. III.

192 Hierzu Mitteilung der Kommission über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung v. 10. Dezember 1998, (98/C 384/03), ABl. EU C 384/3 (Rn. 13, 1. Spiegelstrich).

193 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 164; *Cordewener*, in: Rödder/Hüttemann (Hrsg.), StbJb 2018/2019, 311 (318).

194 Zwar muss sich auch europäisches Sekundärrecht grundsätzlich an den primärrechtlichen Vertragsbestimmungen messen lassen, dies gilt jedoch nicht für das Beihilferecht, dem der EuGH insoweit eine rein nationale Dimension beimisst und für Sekundärrechtsakte das Tatbestandsmerkmal einer „staatlichen Maßnahme“ nicht als erfüllt erachtet. Grundlegend hierzu EuGH, Urteil v. 23. April 2009 – *Puffer* – C-460/07, ECLI:EU:C:2009:254 (Rn. 67 ff.); Die gilt jedoch nur dann, sofern die Mitgliedstaaten bei der Umsetzung des Sekundärrechts über keinerlei Ermessen verfügen, siehe Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union v. 19. Juli 2016, (2016/C 262/01), ABl. EU C (2016) 262/1 (Rn. 44); ähnlich *Brandau/Neckenich/Reich/Reimer*, BB 2017, 1175 (1176); differenzierend ebenso

Verstärkt betrifft die Forschungsfrage mithin Regelungen der kaum harmonisierten direkten Unternehmensbesteuerung. In wesentlichen Bereichen der weitreichend harmonisierten indirekten Besteuerung, wie beispielsweise hinsichtlich der Umsatzsteuer, ist eine Normkollision zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht dagegen selten, wenn auch nicht gänzlich ausgeschlossen.¹⁹⁵ Denkbar bleibt ein Anwendungskonflikt der Normregime im Rahmen indirekter Steuern dort, wo die EU den ihr obliegenden Harmonisierungsauftrag gemäß Art. 113 AEUV nicht wahrgenommen hat oder mangels Einstimmigkeit beziehungsweise Erfüllung des Zielvorbehalts nicht wahrnehmen konnte. Wie das Beispiel einer irischen Fluggaststeuer¹⁹⁶ zeigt, bleibt der Untersuchungsgegenstand damit auch für Verkehrs- und Verbrauchsteuern relevant, wenn auch dort faktisch vor allem im Hinblick auf „exotischere“ Randbereiche der indirekten Besteuerung.

In Bezug auf steuerliche Maßnahmen lässt sich der Untersuchungsrahmen zusammenfassend daher auf abstrakt-generelle Regelungen der sowohl direkten als auch indirekten nicht harmonisierten Unternehmensbesteuerung begrenzen, wobei diesbezüglich der weiten Unternehmensdefinition des EuGH zu folgen ist.

2. Parafiskalische Abgaben

Auf übergeordneter Ebene ist das in den Fokus gerückte Steuerrecht lediglich Teil des Abgabenrechts, das überdies das Recht der Gebühren¹⁹⁷,

Jozipović, Die Anwendung des EU-Beihilferechts auf das internationale Steuerrecht (2018), S. 130 f.

195 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union (2018), § 3 Rn. 145 mit Beispielen. Ausführlich zu den harmonisierten Verkehrs- und Verbrauchsteuern *Fehling*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 10.12 ff.

196 EuGH, Urteil v. 21. Dezember 2016 – *Kommission/Ryanair und Aer Lingus* – verb. C-164/15 P und C-165/15 P, ECLI:EU:C:2016:990; Vorinstanz EuG, Urteil v. 5. Februar 2015 – *Aer Lingus/Kommission* – T-473/12, ECLI:EU:T:2015:78 und EuG, Urteil v. 5. Februar 2015 – *Ryanair/Kommission* – T-500/12, ECLI:EU:T:2015:73.

197 Eine Definition der Gebühren enthalten manche KAG der Länder, z. B. § 4 Abs. 2 KAG NRW: Gebühren sind Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine besondere Leistung – Amtshandlung oder sonstige Tätigkeit – der Verwaltung (Verwaltungsgebühren) oder für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen und Anlagen (Benutzungsgebühren) erhoben werden.

Beiträge¹⁹⁸ und Sonderabgaben (parafiskalische Abgaben) umfasst.¹⁹⁹ Obwohl der Titel der Arbeit dies zunächst suggeriert, beschränkt sich die Verhältnisanalyse von Grundfreiheiten und Beihilferecht nicht auf den Bereich steuerlicher Maßnahmen allein, sondern entfaltet auch im weiteren abgabenrechtlichen Regelungsbereich Relevanz, sofern ein unternehmenssteuerrechtlicher Bezug gegeben ist. Besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang das spezifische Anwendungskonfliktfeld beider Normregime im Kontext parafiskalischer Abgaben.²⁰⁰ Wie sich bereits aus der Terminologie ergibt, sind parafiskalische Abgaben solche, die zur Finanzierung besonderer Aufgaben verwendet werden und nicht in den Haushaltsplänen erfasst sind. Sie werden grundsätzlich durch eine mit einer öffentlichen Aufgabe betraute Körperschaft des öffentlichen Rechts von bestimmten Gruppen erhoben und einem Sonderfond außerhalb des allgemeinen Staatshaushalts zugeleitet.²⁰¹ Die Mittel des Fonds sind regelmäßig einem Zweck gewidmet, der im unmittelbaren Interesse der abgabenbelasteten Gruppe steht oder etwa die allgemeinschädlichen Auswirkungen ihres Tätigseins kompensiert. Im Rahmen europarechtlich relevanter parafiskalischer Abgaben ist die Pflicht zur Entrichtung der Sonderabgabe zumeist an die Ausführung einer spezifischen Warenbewegung gekoppelt, weshalb neben dem Beihilferecht insbesondere Art. 110 AEUV beziehungsweise, seltener je nach Konstellation,²⁰² Art. 34 AEUV den einschlägigen Prüfungsmaßstab bildet.²⁰³ Die gesteigerte Komplexität derartiger Sonderkonstella-

198 Auch der Begriff des Beitrags wird in manchen KAG der Länder legaldefiniert; z. B. § 8 Abs. 2 KAG NRW: Beiträge sind Geldleistungen, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen [...], bei Straßen, Wegen und Plätzen auch für deren Verbesserung, jedoch ohne die laufende Unterhaltung und Instandsetzung, dienen.

199 Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2021), Rn. 1.26.

200 EuGH, Urteil v. 22. März 1977 – *Iannelli* – Rs. 74/76, ECLI:EU:C:1977:51; EuGH, Urteil v. 21. Mai 1980 – *Kommission/Italien (Sovraprezzo)* – Rs. 73/79, ECLI:EU:C:1980:129; EuGH, Urteil v. 23. April 2002 – *Nygård* – Rs. C-234/99, ECLI:EU:C:2002:244.

201 Seer, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2021), Rn. 2.25; von *Englisch*, in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 6.49 entsprechend als Sonderabgabe mit Finanzierungsfunktion bezeichnet; *Sutter*, Das EG-Beihilfiverbot und sein Durchführungsverbot in Steuersachen (2005), S. 74 f. Weiterführend zu den parafiskalischen Abgaben im europarechtlichen Kontext siehe *Götz*, in: Wendt u. a. (Hrsg.), FS Friauf (1996), 37 ff.; *Dafnomilis*, European Taxation 2015, 423 ff.

202 Siehe knapp zur Abgrenzung Kapitel 1, A. II. 1.

203 In diesem Kontext kann es ferner auch zu einer Anwendungskonkurrenz mit dem Verbot zollgleicher Abgaben gemäß Art. 30 AEUV kommen, das vorliegend jedoch keine weitergehende Betrachtung erfährt, diesbezüglich eingehend *Englisch*,

tionen des Normkonflikts ergibt sich aus der Tatsache, dass, aufgrund des besonderen Charakters der parafiskalischen Abgabe, diese technisch gesehen mehrere Anknüpfungspunkte zur Prüfung der Art. 110, 34 AEUV und des Beihilferechts bietet. Zur Veranschaulichung kann beispielhaft das typische Modell einer parafiskalischen Abgabe aufgeführt werden, die zwar gleichermaßen grenzüberschreitende und inländische Waren belastet, deren Ertrag jedoch nur einem rein auf das Inland bezogenen Gruppenzweck zugeleitet wird. Insofern ist innerhalb der Verhältnisanalyse der Normkomplexe grundsätzlich zwischen der Ebene der Abgabenerhebung und der Ebene der Mittelverwendung zu unterscheiden sowie in Betracht zu ziehen, dass gerade auch in der Relation dieser beiden Ebenen des parafiskalischen Abgabensystems rechtfertigungsbedürftige Differenzierungen liegen können.²⁰⁴

Neben den bereits kategorisierten steuerrechtlichen Regelungen bieten demnach auch die parafiskalischen Abgaben, einen potenziellen Nährboden für eine Überlappung der Anwendungsbereiche von Grundfreiheiten und Beihilferecht, weshalb sie den Untersuchungsrahmen der Forschungsfrage insofern spezifisch erweitern und an gegebener Stelle besondere Erläuterung erfahren sollen.²⁰⁵

in: Schaumburg/Englisch (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 6.51; siehe auch EuGH v. 11. März 1992 – *Compagnie commerciale de l'Ouest* u. a. – verb. Rs. C-78/90 u. a., ECLI:EU:C:1992:118; EuGH, Urteil v. 27. Oktober 1993 – *Scharbatke* – Rs. C-72/92, ECLI:EU:C:1993:858.

- 204 Die insbesondere beihilferechtlichen Probleme im Zusammenhang mit parafiskalischen Abgaben sind daher teilweise anders gelagert als bei rein steuerlichen Beihilfen und betreffen typischerweise Verteilungsfragen, Fragen der Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung und die besondere Verknüpfung von Abgabenverwendung und Abgabenerhebung, *Jaeger*, Beihilfen durch Steuern und parafiskalische Abgaben (2006), S. 271 f.
- 205 Zur besonderen Konstellation des Normkonflikts zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht in Bezug auf insbesondere parafiskalische Abgaben siehe Kapitel 8, B. IV. 4. und Kapitel 9, A. II. 2. b. bb. (4).

Kapitel 2 Angewandte Methodik und Gang der weiteren Untersuchung

A. Methodik – Deduktive Herangehensweise

Hinsichtlich des Verhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht treffen die Verträge selbst keine offensichtliche Aussage.²⁰⁶ Zur ganzheitlichen Klärung der Interferenzen zwischen beiden Normregimen muss demnach auf andere Erkenntnisquellen Rekurs genommen werden als auf explizit normierte Bezugnahmen – neben dem klassischen juristischen Auslegungskanon ist dies namentlich insbesondere die Rechtsprechung der Europäischen Gerichte. Wesentlich und methodologisch erläuterungsbedürftig ist in diesem Kontext, welcher wissenschaftliche Umgang mit der einschlägigen Judikatur gewählt wird.

Zur Analyse des Verhältnisses zwischen den Grundfreiheiten und dem Beihilferecht im Bereich des Europäischen Steuerrechts bieten sich diesbezüglich vom wissenschaftstheoretischen Standpunkt aus sinnvollerweise zwei Methoden an: eine induktive oder eine deduktive Vorgehensweise.²⁰⁷ Abstrakt gesehen wird beim induktiven Ansatz aus der Auswertung von Einzelfällen eine allgemeine Schlussfolgerung gebildet, wogegen ein deduktiver Ansatz – exakt umgekehrt – ausgehend von einer allgemeinen Theorie auf konkrete Einzelfälle schließt. Konkret bezogen auf den Erkenntnisgewinn im Rahmen der Forschungsfrage, konzentrierte sich eine induktive Vorgehensweise mithin auf die minutiöse Auswertung eines guten Dutzends einschlägiger Urteile, um sodann Rückschlüsse auf die Stimmigkeit des Gesamtbildes und auf zukünftige Entscheidungen zu ziehen.²⁰⁸ Die Judikatur insbesondere des EuGH erzielte damit den Stellenwert einer zwar

206 Einzig der praktisch kaum relevante Art. 50 Abs. 2 lit. h AEUV stellt zumindest wörtlich einen Kontext zwischen der Niederlassungsfreiheit und dem Beihilferechtsverbot im Hinblick auf die in Abs. 1 der Norm geregelte Richtlinienkompetenz zur Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit her. Siehe dazu und zu etwaigen anderen geschriebenen Regelungen, die Aussagen über das Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht treffen Kapitel 9, A. II. 1.

207 In anderem Kontext ebenso Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (110 f.).

208 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (110).

gegebenenfalls inkonsistenten und kritikwürdigen aber dennoch objektiven Wertordnung. Dagegen stünden bei einem deduktiven Ansatz die beide Normregime beeinflussenden Prinzipien innerhalb des Gesamtgefüges des europäischen Vertragsrechts im Ausgangspunkt der Untersuchung.²⁰⁹ Deren Interpretation und Gewichtung bildeten sodann den objektivierten Maßstab für die Bewertung der einschlägigen Gerichtsentscheidungen und der vorgefundenen Literaturansichten.

Die wenigen wissenschaftlichen Auseinandersetzungen mit dem Forschungsgegenstand folgen aufgrund der starken Gewichtung der Grundannahme, die Rechtsprechung des EuGH als normativ konstitutives Richterrecht zu begreifen,²¹⁰ weit überwiegend einem induktiven Konzept.²¹¹ Dieser Ansatz weist jedoch Schwächen auf, die einem dogmatisch ganzheitlichen Erkenntnisgewinn im Hinblick auf das Verhältnis zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht im Wege stehen. Grund hierfür sind primär die Schwierigkeiten judikativer Systembildung auf Grundlage des Art. 19 EUV und der Art. 251 ff. AEUV.²¹²

Der AEU-Vertrag normiert in seinen Art. 258 ff. nur wenige mögliche Verfahrensarten vor dem EuGH, wobei das Vertragsverletzungsverfahren (Art. 258 AEUV) und das Vorabentscheidungsverfahren (Art. 267 AEUV) im Rahmen grundfreiheitlicher und beihilferechtlicher Rechtsprechung in diesem Kanon die wesentlichen Rollen spielen.²¹³ Der Konzeption beider Verfahren ist zu eigen, den Blickwinkel des EuGH auf eng umgrenzte, am individuellen Sachverhalt orientierte Gegenstände auszurichten, was einen Rückschluss auf andere Sachverhaltskonstellationen im Wege einer

209 Schön, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (110 f.); zur methodologischen Legitimation eines solchen Ansatzes siehe auch Kapitel 7, Einleitung.

210 Zur Qualität der EuGH-Rechtsprechung als Richterrecht siehe Schroeder, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 288 AEUV Rn. 35.

211 Exemplarisch Engelen, European Taxation 2012, 204 ff.; Micheau, European Taxation 2012, 210 ff.; Rossi-Maccanico, EC Tax Rev. 2013, 19 (21 ff.); Szudoczky, The Sources of EU Law and Their Relationships (2014), S. 659 ff.; dies., EStA 2016, 357 ff. Zu dieser fragwürdigen Wissenschaftstradition deutscher Nachbarstaaten siehe Schön, StuW 2018, 201 (207).

212 In diese Richtung auch Anzinger, in: Kube/Reimer (Hrsg.), Europäisches Finanzrecht: Stand – Methoden – Perspektiven (2017), 124 (168) m. w. N.

213 Daneben tritt das auf Rechtsfragen beschränkte Rechtsmittelverfahren gemäß Art. 256 Abs. 1 UAbs. 1 AEUV gegen Entscheidungen des EuG im Rahmen der Nichtigkeitsklage gegen Beschlüsse der Kommission (Art. 263 AEUV) im ersten Rechtszug.

systembildenden Abstraktion häufig nicht zulässt.²¹⁴ Hinzu kommt, dass die judikative Auslegung der Verträge keinen unveränderlichen naturwissenschaftlichen Gesetzmäßigkeiten folgt, sondern der EuGH seine Rechtsprechung auch im Wege richterlicher Rechtsfortbildung²¹⁵ dynamisch an das vorgefundene politische und wirtschaftliche Klima oder an sachverhaltsspezifische Besonderheiten anpassen kann. Beide Faktoren überlassen methodologisch betrachtet den Schluss auf eine verallgemeinerbare Systematik allein auf Grundlage gerichtlicher Entscheidungen trotz minutiöser Rechtsprechungsanalysen weitgehend der müßigen Spekulation.²¹⁶

Von derartigen Schwierigkeiten der judikativen Systembildung weitgehend unabhängig ist dagegen, wer sich der Forschungsfrage mittels eines deduktiven Ansatzes nähert. Statt die Auswertung gerichtlicher Entscheidungen an den Ausgangspunkt der Analyse zu stellen, ist diese hierbei an den zentralen Regelungen und Regelungsprinzipien der Verträge auszurichten.²¹⁷ Ihre wissenschaftliche Legitimation findet eine solch deduktive Vorgehensweise darin, dass bereits den Verträgen selbst ein objektivierbarer Sinngehalt innewohnt, der allein mithilfe der klassischen juristischen Auslegungsmethoden nach Wortlaut, Systematik, Historie und Telos herausgearbeitet werden kann. Auch der EuGH geht im Rahmen seiner Rechtsprechung letztlich nach ähnlichen Maßstäben vor, wenn er das geschriebene Recht der Europäischen Verträge anwendet und einer Interpretation²¹⁸ unterzieht.²¹⁹ Anders als der des EuGH jedoch, ist der Blick des deduktiv vorgehenden Wissenschaftlers auf die hinter dem Forschungsproblem liegenden Prinzipien der Verträge nicht durch das faktische Korsett eines Streitgegenstands verengt. Frei von dieser Determination des Blickwinkels und

214 *Kube*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 41 (43); abgeschwächt auch *Kokott*, in: Lang (Hrsg.), DStJG 41 (2018), 535 (540).

215 *Huber*, in: Streinz (Hrsg.), EUV/AEUV (2018), Art. 19 EUV Rn. 16.

216 *Kube*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 41 (43 f.).

217 *Schön*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 109 (III). Zum Systemdenken als Hausgut der Rechtswissenschaften grundlegend *Peine*, Das Recht als System (1983); bezogen auf das deutsche Privatrecht *Canaris*, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz (1969).

218 Unter dem Terminus der „Interpretation“ fasst der Gerichtshof sowohl die Auslegung als auch die Fortbildung des Rechts zusammen; eine Differenzierung, die in dieser Strenge lediglich im deutschen Recht vorgenommen wird, siehe *Walter*, Rechtsfortbildung durch den EuGH (2009), S. 55 ff.

219 *Riesenhuber*, in: ders. (Hrsg.), Europäische Methodenlehre (2021), § 10 Rn. 12 ff.; *Reimer*, Juristische Methodenlehre (2020), Rn. 273.

frei von der gleichsam einengenden Wirkung von Präjudizien²²⁰ ermöglicht damit allein ein deduktiver Ansatz die Entwicklung eines ganzheitlich dogmatischen Konzepts zur Frage des Normverhältnisses von Grundfreiheiten und Beihilferecht im Rahmen des Europäischen Steuerrechts.

Aufgrund der erläuterten Schwierigkeiten der judikativen Systembildung auf europäischer Ebene und der – insofern nicht überraschenden – Tatsache, dass induktiv vorgehende Aufarbeitungen der Forschungsfrage bislang keinen ganzheitlichen Erkenntnisgewinn fördern konnten, wählt die vorliegende Untersuchung einen deduktiven Ansatz. Folgerichtig dazu wird gerade im Hinblick auf die tatbestandliche Abgrenzung der beiden Normkomplexe auf die Formulierung der Stoßrichtung von Grundfreiheiten und Beihilferecht im umfassenden Kontext des Europäischen Primärrechts ein besonderes Augenmerk gelegt. Zuvorderst geht die Untersuchung mithin von der Beantwortung der Frage aus, welche funktionale Rolle Grundfreiheiten und Beihilferecht innerhalb des Binnenmarktziels einnehmen und welche Schlussfolgerungen hieraus im Hinblick auf ihr Verhältnis zueinander zu ziehen sind.²²¹

Obwohl die zentralen Prinzipien der Europäischen Verträge in den Ausgangs- und Mittelpunkt der Analyse gestellt werden, wird daneben jedoch auch der besonderen Kompetenz des EuGH zur Auslegung und insbesondere Fortbildung des Europarechts Rechnung getragen, indem die entsprechende Judikatur an einschlägiger Stelle ausführliche Berücksichtigung erfährt.²²²

B. Gang der weiteren Untersuchung

Für die Lösung des Forschungsproblems, das Regime der Grundfreiheiten und das Beihilferecht im Rahmen des Europäischen Steuerrechts gegeneinander abzugrenzen, ist notgedrungen zunächst die Frage aufzuwerfen, welche charakteristischen Wesenszüge insbesondere in der Normstruktur die Normregime jeweils kennzeichnen. Denn die Auflösung rechtlicher Interferenzen kann nur dann nachvollziehbar und trennscharf erfolgen, wenn

220 Der stets wachsende Fundus europäischer Rechtsprechung auch zu ertragsteuerlichen Detailfragen wird im Hinblick auf die Flexibilität und Konsistenz der Judikatur von *Kube* ebenfalls als Problem identifiziert, siehe *Kube*, in: Schön/Heber (Hrsg.), Grundfragen des Europäischen Steuerrechts (2015), 41 (50 f.).

221 Siehe diesbezüglich eingehend Kapitel 7.

222 Siehe ausführlich Kapitel 6.

die materiell-rechtlichen und formalen Elemente beider sich überlagernder Normkomplexe zuvor eine präzise Darstellung erfahren haben. Dabei ist sich zu vergegenwärtigen, dass sich Verbotsnormen wie die Grundfreiheiten und das Beihilferecht durch

- einen materiell-rechtlichen Anwendungsbereich vermittelt durch den Tatbestand der Regelung,
- Rechtfertigungsgründe, die einen tatbestandlichen Normverstoß im konkreten Einzelfall ausnahmsweise erlauben,
- eine Rechtsfolge, die im Falle eines ungerechtfertigten Verstoßes eintritt und diesen neutralisiert, und
- ein spezifisches Verfahren zur Überprüfung der inkriminierten Maßnahme und Durchsetzung des jeweiligen Verbots

charakterisieren. Auf jeder dieser vier Ebenen kann – je nach Sachverhaltskonstellation – die Interferenz von Grundfreiheiten und Beihilferecht vielgestaltige theoretische, aber auch praxisrelevante Probleme hervorrufen. Im zweiten Teil ist der eigentlichen Verhältnisanalyse daher zunächst eine für beide Normkomplexe isoliert vorzunehmende Formulierung des rechtlichen Status Quo dieser vier Ebenen bezogen auf jene Maßstäbe und Prämissen voranzustellen, die das jeweilige Normregime für die Überprüfung steuerlicher Maßnahmen vorsieht (Kapitel 3 und 4). Dieser Zwischenschritt ermöglicht ferner die Aufdeckung und gegebenenfalls die Entschärfung sich stellender Problemfelder und Unzulänglichkeiten insbesondere der gängigen beihilferechtlichen Prüfpraxis und schärft so das Bewusstsein dafür, diesen auch im Rahmen der Verhältnisanalyse eingehendere Berücksichtigung zu schenken und mitunter in Relation zu den Grundfreiheiten einer Neubewertung zu unterziehen. Hervorzuheben ist dabei ganz besonders die hinsichtlich des Selektivitätsmerkmals zu treffende Entscheidung, das Beihilfeverbot entweder als ein Verbot *sui generis* interpretieren zu wollen oder als einen besonderen Gleichheitssatz anzusehen.

Zudem dient dieser deskriptive Vorbau der Verhältnisanalyse der Beschreibung und Sondierung der rechtlichen Parallelen und Differenzen beider Rechtsinstitute im Rahmen der beschriebenen vier Ebenen und lenkt so den Fokus auf die innerhalb der anschließenden Analyse zu beleuchtenden Problemfelder (Kapitel 5).

Zur Beschreibung des Status Quo zählt ferner die Darstellung und Aufarbeitung jener Rechtsprechung des EuGH, die sich seit Bestehen der Europäischen Verträge mit dem Anwendungskonflikt zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht beschäftigt (Kapitel 6). Eine zusammenfassende

Analyse der untersuchten Urteile erlaubt eine Skizzierung entscheidender Rechtsprechungslinien, die in der sich anschließenden eigenen Interpretation des Normverhältnisses mittels eines deduktiven Ansatzes eingehender auf ihre Tauglichkeit zur holistischen Lösung des Konflikts geprüft werden.

Aufbauend auf dem gezeichneten Bild des Status Quo wird der darauffolgende dritte Teil der Abhandlung der eigentlichen Analyse des Normverhältnisses zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht gewidmet.

Der gewählten deduktiven Herangehensweise ist es geschuldet, dass diesem Teil zunächst eine ausführliche Analyse der die Grundfreiheiten und das Beihilferecht tragenden Prinzipien – der jeweiligen *ratio legis* – vorangestellt wird, welche die weitere Bearbeitung determiniert (Kapitel 7). Im weiteren Verlauf wird der Normkonflikt im Wesentlichen mittels des Instrumentariums der juristischen Methodenlehre seziert.

Hierzu bedarf es zunächst einer Diagnose, ob es sich bei der mitunter auftretenden Überlappung der Anwendungsbereiche um eine Normkonkurrenz oder gar um eine Normkollision handelt (Kapitel 8). Die hierzu angestrebte, kleinteilige Untersuchung gibt die Antwort darauf, warum genau es zu einer Überlappung der Anwendungsbereiche kommen kann. Ferner erlaubt die Qualifikation des Normkonflikts die Bildung und Charakterisierung von Fallgruppen der Überlappung von Grundfreiheiten und Beihilferecht, welchen die vor dem EuGH bisher entschiedenen Sachverhaltskonstellationen zugeordnet werden.

Im Fokus des sich hieran anschließenden, zentralen Kapitels steht die eigentliche Auflösung des zuvor definierten Normkonflikts (Kapitel 9). Hierbei stellt sich zuvorderst die Frage der Anwendbarkeit der Normregime im engeren Sinne, das heißt, ob einer der beiden Normkomplexe in seiner Anwendbarkeit hinter dem jeweils anderen generell oder kontextbezogen zurückzutreten hat. Dabei wird zunächst der vom EuGH gefundene Lösungsansatz auf seine Tauglichkeit geprüft. Denkbar ist die Konstruktion eines solchen Anwendungsvorrangs darüber hinaus einerseits über geschriebene Vertragsregelungen oder – hierzu subsidiär – über ungeschriebene Konfliktlösungsmechanismen aus dem Fundus der juristischen Methodenlehre, die schließlich auf die beschriebenen Fallgruppen des Normkonflikts angewandt werden. Zuletzt sind die Folgefragen auf Ebene der Rechtfertigung, der Rechtsfolge und des unionsrechtlichen Kompetenzgefüges zu beantworten, die sich stellen, wenn in Ansehung des *Telos* beider Normkomplexe sinnvollerweise kein Anwendungsvorrang formuliert werden kann und beide Normregime parallel angewandt werden müssen.

1. Teil Grundlagen

Abschließend wird in Ansehung der durchgeführten Analyse ein exkursartiger Neuentwurf des Beihilfeverbots in seiner Anwendung auf abstrakt-generelle steuerrechtliche Maßnahmen gewagt, der sich im Kern aus dem Abgleich der gleichheitsrechtlichen Elemente der Grundfreiheiten und des Beihilferechts speist (Kapitel 10).