



Andrea Kämper

Nationale  
Steuervergünstigungshoheit und  
Europarecht



PETER LANG

## A. Einführung

### I. Gegenstand der Arbeit

Eine nicht unerhebliche Anzahl deutscher Vergünstigungen im direkten Steuerrecht fördert nationale Zielsetzungen, indem die Fördertatbestände auf Inländer<sup>1</sup> oder auf Inlandssachverhalte beschränkt sind.

Die Verfolgung nationaler Förderprioritäten durch inlandsausgerichtete Steuervergünstigungen können jedoch mit europarechtlichen Zielsetzungen in Konflikt geraten.

Den Europäischen Organen stehen auf dem Gebiet des Steuerrechts nach den ausdrücklichen Kompetenzzuweisungen des EG-Vertrages nur sehr eingeschränkte gesetzgeberische Kompetenzen zu. Lediglich Art. 93 EGV<sup>2</sup> sieht für den Bereich der indirekten Steuern eine Handlungsermächtigung zum Zwecke der Harmonisierung vor.<sup>3</sup> Für den Bereich des direkten Steuerrechts ermöglicht Art. 94 EGV eine Angleichung von Rechtsvorschriften durch Richtlinien, zu deren Erlass jedoch ein einstimmiger Ratsbeschluss erforderlich ist.<sup>4</sup> Auch für den Bereich des subventiven Steuerrechts besteht überdies keine spezielle gemeinschaftliche Handlungsermächtigung.

Aufgrund der eingeschränkten Gesetzgebungskompetenzen der Gemeinschaftsorgane kommt der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs besondere Bedeutung im Bereich der direkten Steuern zu. Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs, der gemäß Art. 220 EG-Vertrag für die Anwendung und Auslegung der Vorgaben des EG-Vertrages zuständig ist, fällt der Bereich der direkten Steuern als solcher beim gegenwärtigen Stand des Europarechts zwar nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft. Es entspricht allerdings der gefestigten EuGH-Rechtsprechung, dass die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet sind, die ihnen verbliebenen Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts auszuüben.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Die Frage, ob eine Person im steuerrechtlichen Sinne als Inländer einzustufen ist, richtet sich nach den tatsächlichen Gegebenheiten und zwar nach der Ansässigkeit, vgl. auch *E. Reimer*, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, S. 39 [43].

Auch die auf Inländer beschränkten Steuervergünstigungen können als inlandsbezogene Vergünstigungen verstanden werden, da die Inländereigenschaft durch inlandsbezogene Merkmale (Ansässigkeit im Inland) begründet wird.

<sup>2</sup> Die aktuelle Fassung des EG-Vertrages wurde nicht, wie teilweise üblich, mit „EG“ und die Maastrichter Fassung mit „EGV“ abgekürzt; es wurde für vorzugswürdig gehalten, den EG-Vertrag allgemein mit „EGV“ zu bezeichnen, wobei es kenntlich gemacht wurde, wenn es sich um eine Zitierung der alten Vertragsfassung handelt.

<sup>3</sup> Vgl. *B. Terra/P. Wattel*, European Tax Law, S. 6 ff.

<sup>4</sup> Vgl. *C. Carnemolla/T. Wengenroth*, EStB 2006, S. 297 [297]; *B. Terra/P. Wattel*, European Tax Law, S. 12 ff.

<sup>5</sup> Vgl. EuGH vom 4.10.1991, Rs. C-246/89, Kommission/Vereinigtes Königreich, EuGHE 1991, I-4585 [Rn. 12]; EuGH vom 14.2.1995, Rs. C-279/93, Schumacker, EuGHE 1995, I-

Für die steuerlichen Subventionen sind zwei gemeinschaftsrechtliche Komplexe von besonderer Bedeutung: Zum einen werden von europäischer Seite auf nationale wirtschaftsfördernde Steuervergünstigungen die europäischen beihilferechtlichen Vorgaben angewendet.<sup>6</sup> Das europäische Beihilferecht verbietet durch Art. 87 EGV grundsätzlich staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Zum anderen sind nach europäischer Rechtsprechung die Freizügigkeitsregeln des EG-Vertrages auf nationale Steuervergünstigungen anzuwenden. Die Kernregelungen zur Herstellung der Freizügigkeit zwischen den Mitgliedstaaten stellen die unmittelbar anwendbaren europäischen Grundfreiheiten dar.<sup>7</sup> Diese dienen gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. c EGV der Herstellung eines Binnenmarktes – eines Gemeinsamen Marktes in Gestalt eines einheitlichen Wirtschaftsraumes, in dem Personen ihre Niederlassungsfreiheit beanspruchen und Waren, Dienstleistungen und Kapital frei zirkulieren können. Im Einzelnen handelt es sich da-

---

225 [Rn. 21]; EuGH vom 27.6.1996, Rs. C-107/94, Asscher, EuGHE 1996, I-3089 [Rn. 36]; EuGH vom 28.4.1998, Rs. C-118/96, Safir, EuGHE 1998, I-1897 [Rn. 21]; EuGH vom 16.7.1998, Rs. C-264/96, ICI, EuGHE 1998, I-4695 [Rn. 19]; EuGH vom 14.9.1999, Rs. C-391/97, Gschwind, EuGHE 1999, I-5451 [Rn. 20]; EuGH vom 26.10.1999, Rs. C-294/97, Eurowings, EuGHE 1999, I-7447 [Rn. 32]; EuGH vom 13.4.2000, Rs. C-251/98, Baars, EuGHE 2000, I-2787 [Rn. 17]; EuGH vom 12.12.2002, Rs. C-385/00, De Groot, EuGHE 2002, I-11819 [Rn. 75]; EuGH vom 13.11.2003, Rs. C-209/01, Schilling, IStR 2004, 60 [Rn. 22]; dazu auch C. Panayi, Intertax 2004, S. 283 [284]; F. De Hosson, Intertax 2006, S. 294 [297].

<sup>6</sup> Vgl. Leitlinien der Kommission zur Anwendung der Beihilfavorschriften im Bereich der direkten Steuern, Mitteilung der Kommission vom 11.11.1998, veröffentlicht im ABl. 1998/C 384/3 [=BStBl. I 1999, 205]; in der Praxis der Kommission haben sich Leitlinien der Kommission zu einer Quasi-Gesetzgebung entwickelt, dazu C. Pinto, European Taxation, S. 295 [302 f.]. Zur Anwendung des europäischen Beihilferechts auf Steuernormen: EuGH vom 19.5.2000, Rs. C-6/97, Italien/Kommission, EuGHE 1999, I-2981 [Rn. 15 ff.]; EuG vom 27.01.1998, Rs. T-67/94, Landbroke Racing, EuGHE 1998 II-1 [Rn. 27]; EuGH vom 16.05.2000, Rs. C-83/98, Landbroke Racing, EuGHE 2000- I, 3271 [Rn. 4 ff.] sowie EuGH vom 19.9.2000, Rs. C-156/98, Kommission/Deutschland, EuGHE 2000, I-6857. Vgl. zur Anwendung der Beihilferegelungen auf steuerliche Vergünstigungen im Schrifttum J. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 19 Rn. 80; N. Mattson, in: Kirchhof u.a. (Hrsg.), FS K. Vogel, S. 613 [617 f.]; A. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten, § 17 Fn. 20, S. 381; D. Kellersmann, in Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, Rn. 2.6.2.1., S. 297 ff.; F. Vanistendael, DStJG 2000, S. 299 [299 ff.]; A. Evans, European Community Law of State Aid, S. 34 f., 47 ff.; vgl. auch die Ausführungen unter Abschnitt D III.

<sup>7</sup> Zur unmittelbaren Geltung der Grundfreiheiten: Für die Kapitalverkehrsfreiheit vgl. EuGH vom 14.12.1995, Rs. C-163/94, Sanz de Lera, EuGHE 1995, I-4821 [Rn. 16 ff.]; zur Arbeitnehmerfreizügigkeit vgl. EuGH vom 4.12.1974, Rs. 41/74, Van Duyn, EuGHE 1974, 1337 [Rn. 4 ff.]; zur Niederlassungsfreiheit vgl. EuGH vom 29.4.1999, Rs. C-311/97, Royal Bank of Scotland, EuGHE 1999, I-2651 [Rn. 22], sowie zur Dienstleistungsfreiheit EuGH vom 3.12.1974, Rs. 33/74, Van Binsbergen, EuGHE 1974, 1299 [Rn. 24/26].

bei um die Warenverkehrsfreiheit (Art. 28 EGV)<sup>8</sup>, die Freizügigkeit der Arbeitnehmer (Art. 39 EGV)<sup>9</sup>, die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EGV) und die Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 EGV). Von steuerlicher Relevanz sind vor allem die drei letztgenannten Freiheiten.

Die Niederlassungsfreiheit umfasst nach Art. 43 EGV – vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr – die „Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen“. Der Schutzbereich des Art. 43 EGV umfasst natürliche Personen. Durch Art. 48 EGV wird dieser auf die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, erweitert.<sup>10</sup>

Art. 49 EGV verbietet die „Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Gemeinschaft für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Staat der Gemeinschaft als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind“. Nach Art. 50 EGV sind Dienstleistungen „Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen“. Von der Regelung erfasst sind insbesondere gewerbliche, kaufmännische, freiberufliche und handwerkliche zeitlich beschränkte grenzüberschreitende Tätigkeiten. Wie bei der Niederlassungsfreiheit ist auch die Dienstleistungsfreiheit ausdrücklich durch Art. 55 EGV i.V.m. Art. 48 EGV auf Gesellschaften anwendbar.<sup>11</sup>

Dagegen ist der Begriff des freien Kapitalverkehrs im EG-Vertrag selbst nicht definiert. Der EuGH zieht allerdings regelmäßig zur Bestimmung, welche

<sup>8</sup> Der Anwendungsbereich der Warenverkehrsfreiheit beschränkt sich im Steuerrecht im Regelfall auf den Bereich der indirekten Steuern, kann aber im Ausnahmefall auch im Bereich der direkten Steuern von Bedeutung sein, so etwa in der Entscheidung des EuGH vom 7.5.1985, Rs. 18/84, *Kommission/Frankreich*, EuGHE 1985, 1339. Vgl. zum Anwendungsbereich der Warenverkehrsfreiheit im Steuerrecht *H. Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, § 9, S. 62 ff.; *D. Kellersmann*, in: *Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung*, S. 134 f., Rn. 2.3.1.2.1.1; *C. Carnemolla/T. Wengenroth*, *ESTB* 2006, S. 297 [298 f.].

<sup>9</sup> Zur Konkretisierung des Inhalts der Arbeitnehmerfreizügigkeit vgl. *Freizügigkeits-VO* 68/1612/EWG vom 15.10.1968, ABl. 1968/L 257/2; allgemein zum Schutzzumfang der Arbeitnehmerfreizügigkeit vgl. *D. Kellersmann*, in: *Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung*, S. 134, Rn. 2.3.1.2.1; *C. Carnemolla/T. Wengenroth*, *ESTB* 2006, S. 297 [299 f.]; *H. Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, § 10, S. 67 ff.

<sup>10</sup> Vgl. zum persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit: *H. Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, § 11, S. 77 ff.; *D. Kellersmann*, in: *Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung*, S. 136 f.

<sup>11</sup> Allgemein zum Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit: *D. Kellersmann*, in: *Kellersmann/Treich, Europäische Unternehmensbesteuerung*, S. 137 f., Rn. 2.3.1.2.1.4; *C. Carnemolla/T. Wengenroth*, *ESTB* 2006, S. 297 [300]; *H. Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, § 12, S. 91 ff.

Vorgänge im Einzelnen unter die Kapitalverkehrs- und Zahlungsfreiheit fallen, die Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24.6.1988<sup>12</sup> heran. Ein Hauptanwendungsfall des freien Kapitalverkehrs stellt der grenzüberschreitende Transfer von Werten in Form von Geld- oder Sachkapital dar.<sup>13</sup>

In ihrer traditionellen Grundausrichtung und nach der ausdrücklichen Schutzrichtung der Bestimmungen des EG-Vertrages verbieten die Grundfreiheiten als Gleichheitsrechte<sup>14</sup> den Mitgliedstaaten, Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten schlechter zu behandeln als eigene Staatsangehörige. So hat der Europäische Gerichtshof etwa in Bezug auf eine direkte staatliche Förderung in Italien, durch die die Vergabe von Wohnraum für Staatsangehörige vergünstigt war, entschieden, dass Angehörigen eines anderen Mitgliedstaates die Vergünstigung bei Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit in Italien genauso gewährt werden muss wie den italienischen Staatsangehörigen. Eine Regelung, die den begünstigten Erwerb und die begünstigte Miete von mit öffentlichen Mitteln errichteten oder renovierten Wohnungen sowie den Zugang zu Immobiliarkrediten auf die eigenen Staatsangehörigen beschränkt, verstoße gegen die Niederlassungsfreiheit und gegen die Dienstleistungsfreiheit.<sup>15</sup> Die Anwendung der Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote beschränkt der EuGH auf die Konstellationen, in denen eine Ungleichbehandlung von Personen mit ausländischer Staatsangehörigkeit erfolgt.

Über den strengen Vertragswortlaut hinaus hat der EuGH den Schutzbereich der Grundfreiheiten im Wege der Rechtsfortbildung auch auf eigene Staatsangehörige ausgedehnt. Diese dürfen durch den Schutz der Marktfreiheiten<sup>16</sup> bei einer wirtschaftlichen Betätigung im Ausland im Vergleich zu einer entsprechen-

---

<sup>12</sup> Abl. 1988/L 178/5.

<sup>13</sup> Die Freiheit des Zahlungsverkehrs besitzt als „Annexfreiheit“ im Wesentlichen unterstützenden Charakter, wird aber auch als Bestandteil der übrigen wirtschaftlichen Grundfreiheiten anerkannt, auch wenn sie dort nicht ausdrücklich geregelt ist, vgl. *E. Reimer*, in: *Lehner* (Hrsg.), *Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten*, S. 39 [41]; *R. Streinz*, *Europarecht*, Rn. 896 ff. Abl. 1988/L 178/5

Allgemein zum Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit im Steuerrecht: *N. Dautzenberg*, *StuB* 2000, S. 721 [721 f.]; *D. Kellersmann*, in: *Kellersmann/Treich*, *Europäische Unternehmensbesteuerung*, S. 138 f., Rn. 2.3.1.2.1.5; *H. Weber-Grellet*, *Europäisches Steuerrecht*, § 13, S. 99 ff.

<sup>14</sup> Zur Grundstruktur der Grundfreiheiten als Gleichheitsrechte unter Einbeziehung der deutschen Grundrechtsdogmatik: *H. Jarass*, *EuR* 1995, 203 ff., sowie in Bezug auf den Bereich des Steuerrechts: *A. Cordewener*, *Europäische Grundfreiheiten*, 5. Kap., § 10 III, S. 177 ff.; *S. Fischer*, *Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern*, S. 112, 118 f.

<sup>15</sup> Vgl. EuGH vom 14.1.1988, Rs. 63/86, *Kommission/Italienische Republik*, *EuGHE* 1988, 29.

<sup>16</sup> Die Bezeichnung „Grundfreiheiten“ wird überwiegend mit dem Begriff „Marktfreiheiten“ synonym verwandt und dient als Oberbegriff für die in Art. 3 Abs. 1 lit. c und Art. 14 Abs. 2 EGV genannten Grundfreiheiten des Binnenmarktes.

den Inlandsbetätigung keine Nachteile erleiden.<sup>17</sup> Die Schlechterstellung eigener Staatsangehöriger ordnet der EuGH in ständiger Rechtsprechung der Gruppe der Grundfreiheiten in ihrer Funktion als freiheitsrechtlich verstandene Beschränkungsverbote zu.<sup>18</sup> Dabei darf allerdings nicht verkannt werden, dass die formale Einteilung nach Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten durch den EuGH überwiegend historisch begründet ist.<sup>19</sup> Diese Einteilung spiegelt wider, dass die Grundfreiheiten ursprünglich als Verbote der Ausländerdiskriminierung verstanden wurden und später auf andere Fallkonstellationen erweitert wurden. Auch bei der Gruppe der Beschränkungsverbote wird das Bestehen eines Grundfreiheitsverstößes mit dem Bestehen einer Ungleichbehandlung begründet.<sup>20</sup> Daher sind auch jene Ungleichbehandlungen einbezogen, wenn in dieser Arbeit von „Diskriminierungen“ die Rede ist.

Überdies verbieten die Vorschriften des EG-Vertrages nach der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs nicht nur „direkte“<sup>21</sup>, sondern auch „indirekte“<sup>22</sup> Diskriminierungen, um ein „Unterlaufen der Verbote“ zu verhindern.<sup>23</sup> Demnach liegt nach der EuGH-Rechtsprechung eine Diskriminierung auch dann vor, wenn eine rechtliche Regelung zwar an ein anderes Merkmal als die Staatsangehörigkeit oder Herkunft anknüpft, diese in ihren faktischen Auswirkungen aber zum selben Ergebnis führt wie eine direkte Ungleichbehandlung und im Wesentlichen Angehörige anderer Mitgliedstaaten von der Regelung nachteilig betroffen sind.<sup>24</sup> Die Rechtsprechung zur „versteckten Dis-

<sup>17</sup> Vgl. dazu *H. Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, § 8, S. 45, 47 ff.

<sup>18</sup> Siehe die Ausführungen in Fn. 15.

<sup>19</sup> So auch *P. Bauschatz*, IStR 2002, S. 291 [294]; *E. Reimer*, in: *Lehner* (Hrsg.): Grundfreiheiten im Steuerrecht EU-Staaten, S. 39 [43].

<sup>20</sup> So *D. Kellersmann*, in: *Kellersmann/Treisch*, Europäische Unternehmensbesteuerung, Rn. 2.3.1.4.1, S. 145 f., verbunden mit dem Hinweis, dass im Steuerrecht Fallgestaltungen, bei denen es auf den Freiheitsgehalt der Grundrechte ankam, bisher sehr selten gewesen und entgegengesetzte Entwicklungen nicht zu erwarten seien.

<sup>21</sup> Auch als sog. „offene“, „formelle“ oder auch „rechtliche“ Diskriminierungen bezeichnet, vgl. *E. Reimer*, in: *Lehner* (Hrsg.): Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, S. 39 [42, Fn. 27].

<sup>22</sup> Nicht an die Staatsangehörigkeit oder Herkunft anknüpfende Diskriminierungen werden auch als „versteckte“, „verdeckte“, „materielle“, „faktische“ oder auch „verschleierte“ Diskriminierungen bezeichnet, vgl. *T. Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, S. 39; *E. Reimer*, in: *Lehner* (Hrsg.): Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, S. 39 [S. 42 Fn. 28].

<sup>23</sup> Dazu *H. D. Jarass*, EuR 1995, S. 202 [213].

<sup>24</sup> Vgl. zur „versteckten“ Diskriminierung EuGH vom 12.2.1974, Rs. 152/73, *Sotgiu/Deutsche Bundespost*, EuGHE 1974, 153 ff. [Rn. 11] – seitdem ständige Rechtsprechung, vgl. etwa EuGH vom 29.10.1980, Rs. 22/80, *Boussac Saint-Frères SA*, EuGHE 1980, III-3427 [Rn. 9]; EuGH vom 14.2.1995, Rs. C-279/93, *Schumacker*, EuGHE 1995, I-225 [Rn. 26]; EuGH vom 11.8.1995, Rs. C-80/94, *Wielockx*, EuGHE 1995, I-2493 [Rn. 16]. Trotz dogmatischer Differenzen besteht auch in der Literatur weitestgehend Einigkeit darüber, dass

kriminierung“ ist im Steuerrecht besonders relevant, weil steuerliche Vorschriften nur im Ausnahmefall an die Staatsangehörigkeit bzw. die Herkunft anknüpfen.<sup>25</sup> Im Regelfall wird im deutschen Steuerrecht nach der steuerlichen Ansässigkeit differenziert. So richtet sich die Art der Einkommensteuerpflicht einer natürlichen Person danach, wo sie ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt begründet hat, vgl. § 1 Abs. 1 und 4 EStG i.V.m. §§ 8, 9 AO.

Das Merkmal der steuerlichen Ansässigkeit hat der EuGH bei natürlichen Personen erstmals in der Biehl I-Entscheidung als verdecktes Diskriminierungskriterium qualifiziert.<sup>26</sup> Dort heißt es, dass das Kriterium der steuerlichen Ansässigkeit, „obwohl es unabhängig von der Staatsangehörigkeit des betroffenen Steuerpflichtigen angewandt wird, die Gefahr birgt, dass es sich besonders zum Nachteil der Steuerpflichtigen auswirkt, die Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten sind“.<sup>27</sup>

Mit dem Differenzierungskriterium der „Ansässigkeit“ bei Körperschaften hat sich der EuGH erstmals in der Grundsatzentscheidung „Avoir fiscal“ auseinandergesetzt.<sup>28</sup> In dieser Entscheidung zum Körperschaftsteuerrecht kam der EuGH allerdings ohne Rückgriff auf die Rechtsprechung zur „verdeckten Diskriminierung“ aus.<sup>29</sup> Da Körperschaften keine Staatsangehörigkeit aufweisen, übernimmt nach der EuGH-Rechtsprechung die Ansässigkeit die Funktion, die die Staatsangehörigkeit bei natürlichen Personen innehat und qualifiziert die in Art. 48 EGV genannten Ansässigkeitskriterien insoweit als gleichwertige Kriterien.<sup>30</sup>

Ergänzt werden die Marktfreiheiten im EG-Vertrag um das allgemeine Diskriminierungsverbot des Art. 12 EGV, das jede Diskriminierung aus Gründen

---

die Freizügigkeitsregelungen vor „versteckten“ Diskriminierungen schützen, vgl. *G. Saß*, in: DStJG 19 (1996), S. 31 [36]; *O. Thömmes*, in: DStJG 19 (1996), S. 81 [83] m.w.N. Während sich bei einer offenen Diskriminierung dieselbige bereits aus dem Wortlaut entnehmen lässt, ist zur Feststellung einer „versteckten“ Diskriminierung eine Analyse der materiellen Wirkungen einer Regelung erforderlich, vgl. *T. Kingreen*, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, S. 38 f., sowie *S. Fischer*, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, S. 119 f.

<sup>25</sup> Beispiele für die seltene Anknüpfung steuerrechtlicher Vorschriften an die Staatsangehörigkeit sind z.B. § 2 Absatz 1 Nr. 1b ErbStG, sowie für das Außensteuerrecht etwa § 2 Abs. 1 AStG.

<sup>26</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 8.5.1990, Rs. C-175/88, Biehl I, EuGHE 1990, I-1779.

<sup>27</sup> Vgl. EuGH-Urteil vom 8.5.1990, Biehl I, a.a.O. [Rn. 24]. So auch in der Folgezeit bspw. EuGH vom 14.2.1995, Rs. C-279/93, Schumacker, EuGHE 1995, I-225 [Rn. 28 f.]; EuGH vom 11.8.95, Rs. C-80/94, Wielockx, EuGHE 1995, I-2493 [Rn. 22]; EuGH vom 27.6.1996, Rs. C-107/94, Asscher, EuGHE 1996, I-3089 [Rn. 38].

<sup>28</sup> Vgl. EuGH vom 28.1.1986, Rs. 270/83, Avoir fiscal, EuGHE 1986, 273 ff.

<sup>29</sup> Vgl. EuGH vom 28.1.1986, Avoir fiscal, a.a.O. [Rn. 18].

<sup>30</sup> Zu einer versteckten Diskriminierung kommt es bei Gesellschaften allerdings dann, wenn nicht offen an den Sitz, die Hauptniederlassung oder die Hauptverwaltung im Sinne des Art. 48 EGV angeknüpft wird.

der Staatsangehörigkeit verbietet. Art. 12 EGV stellt gegenüber den Grundfreiheiten *lex generalis* dar.<sup>31</sup> Darüber hinaus räumt Art. 18 EGV den Unionsbürgern das Recht ein, sich vorbehaltlich anderer Bestimmungen im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen.<sup>32</sup>

Im Mittelpunkt dieser Arbeit steht die Frage nach der Vereinbarkeit von inlandsbezogenen Steuervergünstigungen mit den europäischen Grundfreiheiten. Steuervergünstigungen dienen als Steuerungsinstrumente der Politikgestaltung durch ihre Eigenschaft als staatliche Instrumente öffentlicher Zweckverwirklichung. Durch Steuervergünstigungen will der Gesetzgeber einen Anreiz schaffen, um ein bestimmtes Verhalten des Steuerpflichtigen anzuregen, wodurch wiederum eine bestimmte außersteuerliche Zweckerreichung eintreten soll.<sup>33</sup> Das Europarecht zwingt den nationalen Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs allerdings dazu, Steuervergünstigungen grundsätzlich diskriminierungsfrei auszugestalten. Indem der EuGH, der gemäß Art.

<sup>31</sup> Durch das Konkurrenzverhältnis hat das allgemeine Diskriminierungsverbot nach Art. 12 EGV bisher kaum eigenständige Bedeutung erlangt, vgl. EuGH vom 13.4.2000, Rs. C-251/98, Baars, EuGHE 2000, I-2787 [Rn. 23] zur a.F. des EGV: „Artikel 6 EG-Vertrag, der ein allgemeines Verbot der Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit enthält, kann nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes autonom nur auf durch das Gemeinschaftsrecht geregelte Fallgestaltungen angewendet werden, für die der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht.“ So bereits auch etwa schon EuGH vom 12.4.1994, Rs. C-1/93, Halliburton, EuGHE 1994, I-1137 [Rn. 12] und EuGH vom 29.4.1999, Rs. C-311/97, Royal Bank of Scotland, EuGHE 1999, I-2651 [Rn. 20]. Zunehmende Bedeutung misst der EuGH Art. 12 EGV i.V.m. Art. 18 EGV allerdings in Bezug auf die soziale Integration bei, s. dazu R. Kanitz/P. Steinberg, Grenzenloses Gemeinschaftsrecht?, EuR 2003, S. 1013 ff.

<sup>32</sup> Nach der EuGH-Rspr. werden die Marktfreiheiten als *lex specialis* zu Art. 18 EGV verstanden – so in Bezug auf das Verhältnis von Art. 39 EGV und Art. 18 EGV: EuGH vom 9.11.2006, Rs. C-520/04, Turpeinen, EuGHE 2006, I-10685 [Rn. 13-17]; im Verhältnis zu Art. 49 EGV: EuGH vom 11.9.2007, Rs. C-318/05, Kommission/BRD, DStRE 2007, S. 1300 [Rn. 32 ff.] sowie die Literatur zum Verhältnis des Art. 18 EGV zu den Grundfreiheiten D. Kellersmann, in: Kellersmann/Treisch, Europäische Unternehmensbesteuerung, Rn. 2.3.1.8, S. 175; A. Cordewener, Europäische Grundfreiheiten, § 16, S. 356 ff.

<sup>33</sup> Die Einbindung von subventiven Maßnahmen in Steuergesetze wird allgemein als zulässig erachtet. Nach dem BVerfG ist durch einen weiten Steuerbegriff der Notwendigkeit Rechnung zu tragen, dass „die Steuer in der modernen Industriegesellschaft zwangsläufig auch zum zentralen Lenkungsinstrument aktiver staatlicher Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik geworden ist“, vgl. BVerfG vom 10.12.1980 - 2 BvF 3/77, Ausbildungsplatzabgabe, BVerfGE 55, 274 [299]; BVerfG vom 7.5.1998 - 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, Kommunale Verpackungsteuer, BVerfGE 98, 106 [118]. Neben dem grundsätzlichen Zweck der Steuern, die Erfüllung der Staatsaufgaben zu finanzieren, bewirken Steuern auch immer Verhaltensbeeinflussung und Sozialgestaltung. Letzteres kann auch in den Vordergrund rücken, so auch D. Birk, Steuerrecht, Rn. 167. Es genügt demnach, dass „die Erzielung von Einkünften einer von mehreren Zwecken ist“, vgl. BVerfG vom 16.6.1954 - 1 PBvV 2/52, Bautachten, BVerfGE 3, 407 [436].



220 EGV für die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung des EG-Vertrages zuständig ist, die Freizügigkeitsregelungen extensiv und Ausnahmebestimmungen davon restriktiv auslegt, wird infolgedessen der Gestaltungsspielraum für den Gesetzgeber für die Gewährung inlandsbezogener Steuervergünstigungen stark beschnitten. Die nationalen Regelungsziele werden dadurch konterkariert. Wie *J. Hey* unter Bezugnahme auf die EuGH-Entscheidung „Laboratoires Fournier“ (Rs. C-39/04) vom 10.03.2005 zutreffend festgestellt, leistet der EuGH auf diese Weise „Schützenhilfe“<sup>34</sup> für den Abbau von Steuervergünstigungen auf nationaler Ebene.<sup>35</sup>

Mit dieser – vor allem durch die europäische Rechtsprechung ausgelöst – Entwicklung beschäftigt sich diese Ausarbeitung.

## II. Vorgehensweise

Anhand von deutschen Vergünstigungsnormen, die in das direkte Steuerrecht eingebunden sind, soll durch Anwendung der ständigen EuGH-Rechtsprechung bzw. durch die Übertragung allgemeiner und steuerspezifischer europäischer Rechtsprechungsgrundsätze aufgezeigt werden, welche Einschränkungen sich im Einzelnen für den deutschen Gesetzgeber durch die Anwendung und Auslegung der Freizügigkeitsregelungen insbesondere im Bereich der europäischen Grundfreiheiten ergeben. Auch werden Verknüpfungen zum Beihilferecht gemäß Art. 87 ff. EGV hergestellt. Im Zusammenhang mit der Vereinbarkeit von Steuervergünstigungen mit den europäischen Grundfreiheiten ist etwa von Interesse, welches Verhältnis von Beihilferecht und Grundfreiheiten im Überschneidungsbereich der beiden Rechtsgebiete besteht und welche nationalen Restriktionen sich durch die Anwendung des Beihilferechts für den nationalen Gesetzgeber ergeben.

Da der Schwerpunkt der Bearbeitung allerdings auf der Frage nach der Vereinbarkeit von Steuervergünstigungen mit dem europäischen Grundfreiheiten liegt, sei zur Thematik der Steuervergünstigungen als Beihilfen ergänzend auf andere wissenschaftliche Ausarbeitungen verwiesen.<sup>36</sup>

Ausgehend davon, dass mitgliedstaatliche inlandsbezogene Interessen bei der Vergabe von Steuervergünstigungen zurückgedrängt werden, wird hinterfragt,

<sup>34</sup> Vgl. *J. Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 19 Rn. 82.

<sup>35</sup> Der nationale Gesetzgeber könne sich „in den schwierigen Steuervergünstigungsabbaugefechten“ hinter dem EuGH zurückziehen, so *J. Hey*, *StuW* 2005, S. 317 [320].

<sup>36</sup> Vgl. dazu *K. A. Frick*, Einkommensteuerliche Steuervergünstigungen und Beihilfeverbot nach dem EG-Vertrag, 1994; *M. M. Koschyk*, Steuervergünstigungen als Beihilfen nach Artikel 92 EG-Vertrag, 1999; *W. Schön*, in: Koenig/Roth/Schön, Aktuelle Fragen des EG-Beihilfenrechts, 2001, S. 106 ff.; *B. Jansen*, Vorgaben des europäischen Beihilferechts für das nationale Steuerrecht – Zugleich ein Beitrag zur Identifikation steuerlicher Beihilfen im Sinne des Art. 87 EGV, 2003, sowie *M. Strüber*, Steuerliche Beihilfen, 2006.

ob dem deutschen Gesetzgeber noch ausreichend Spielraum bei der Steuersubventionierung verbleibt. Die Urteile des EuGH, der sich als „Motor der Integration“ versteht, sind in einem hohen Maße politisch geprägt.<sup>37</sup>

Es gilt zu überprüfen, ob der von verschiedener Seite erhobene Vorwurf, der EuGH überdehne die Gemeinschaftskompetenzen einseitig zu Lasten der mitgliedstaatlichen Kompetenzen berechtigt erscheint.<sup>38</sup> In der Arbeit wird insbesondere untersucht, wie sich der „negative“ Integrationsprozess auf die Gruppe der nationalen Steuervergünstigungen auswirkt, wobei die Freizügigkeitsregelungen aus Sicht der Mitgliedstaaten deshalb als „negative Kompetenzbestimmungen“ bezeichnet werden können, weil sie wie „positive Kompetenzzuweisungennormen“ eine Beschneidung von mitgliedstaatlichen Kompetenzen herbeiführen und die Mitgliedstaaten dadurch in ihrer gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit beschränkt werden.<sup>39</sup>

In dieser Arbeit wird die Rechtsprechungspraxis des Europäischen Gerichtshofs im Hinblick auf ihre Auswirkungen auf das nationale Steuerrecht und speziell auf den Bereich des steuerlichen Subventionsrechts kritisch beleuchtet.

Anknüpfend an die kritische Darstellung der Rechtsprechungspraxis werden Korrekturerfordernisse aufgezeigt, die anhand einiger deutscher Steuervergünstigungen verdeutlicht werden.

Die Darstellung beginnt mit der Charakterisierung der Gruppe der Steuervergünstigungen.

<sup>37</sup> So auch *P. Fischer*, EuR 2006, Beiheft 2, S. 57 [69].

<sup>38</sup> Vgl. zur feststellbaren Skepsis in Bezug auf Zentralisierungstendenzen: *T. J. Friedbacher*, ELJ 1996, S. 226 ff.; *R. Dehousse*, in: ders. (Hrsg.), *Europe after Maastricht – An ever closer Union?*, 1994, S. 103 [106]; *F. W. Scharpf*, in: *Wildenmann* (Hrsg.), *Staatswerdung Europas?*, S. 422 ff.; *R. Wildenmann*, in: ders. (Hrsg.), *Staatswerdung Europas?*, S. 7 ff.; *J. Schwarze*, JZ 1998, S. 1078 [1078 f.] sowie *E. Nolle-Neumann*, in: *Scholz* (Hrsg.), *Deutschland auf dem Weg in die Europäische Union: Wieviel Eurozentralismus – wieviel Subsidiarität*, S. 37 ff.

<sup>39</sup> Die Unterscheidung in einen Prozess der „positiven und negativen Integration“ geht zurück auf *J. Pinder*, *The World Today* 1968, S. 88 ff., und hat sich heute weitgehend durchgesetzt, vgl. *K. Mortelmans*, LIEI 1996, S. 23 [36 ff.]; *K. Borgsmidt*, DRV 2001, S. 43 [44]; *M. Simm*, *Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften im föderalen Kompetenzkonflikt*, S. 31; *H.-P. Krauß*, *Das Prinzip begrenzter Ermächtigung im Gemeinschaftsrecht*, S. 53; *B. De Witte*, in: *Schwarze/ Schermers* (Hrsg.), *Structure and Dimension of European Community Policy*, S. 195 ff. Allerdings a. A. *R. Bieber*, in: *Bieber/Ress*, *Die Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts*, 1987, S. 283 ff., dieser vertritt die Auffassung, die europäischen Grundfreiheiten könnten nicht als „Kompetenznormen“ bezeichnet werden, da es sich dabei nicht um Regelungen handle, die eine „echten Kompetenzverlagerung“ bewirkten.