

BESTEUERUNG INTERNATIONALER UNTERNEHMEN

FESTSCHRIFT FÜR
DIETER ENDRES
ZUM 60. GEBURTSTAG

Herausgegeben von
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke
Dr. Arne Schnitger
Prof. Dr. Christoph Spengel

2016



www.beck.de

ISBN 978 3 406 69707 4

© 2016 Verlag C.H.Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Druck und Bindung: Beltz Bad Langensalza GmbH
Neustädter Straße 1–4, 99947 Bad Langensalza
Satz: Meta Systems Publishing & Printservices GmbH, Wustermark
Umschlaggestaltung: Druckerei C.H.Beck Nördlingen

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigen Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

MICHAEL LANG*

Regional unterschiedliche Verwaltungspraxis und unionsrechtliches Beihilferecht

I. Verwaltungsbehördliches Handeln und unionsrechtliches Beihilferecht

Wissenschaft und Praxis sind im Steuerrecht kein Gegensatz. Sie ergänzen und bedingen einander sogar: Für die Wissenschaft sind in der Praxis auftretende Fragen wichtiger Impuls, und umgekehrt muss qualifizierte Praxis theoretisch gut abgesichert sein. *Dieter Endres* gehört zu jenen Steuerexperten, die die Verbindung von Wissenschaft und Praxis verinnerlicht haben. Seine Reputation und seine Kompetenz sind darin begründet, dass er seine praktischen Erfahrungen in der universitären Lehre verwerten und neue wissenschaftliche Entwicklungen frühzeitig für die Praxis fruchtbar machen kann.

Zu den Themengebieten, die lange Zeit in der Praxis vernachlässigt wurden, gehören die Auswirkungen des unionsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht. Anders als die Grundfreiheiten ist das Beihilferecht selten in der Lage, einem Steuerpflichtigen zusätzliche Vorteile zu verschaffen. Daher verschließen auch viele Berater nach wie vor ihre Augen vor den Konsequenzen der Anwendung beihilferechtlicher Vorschriften. Gerade in letzter Zeit haben aber einige spektakuläre Fälle gezeigt, welcher Sprengstoff im Beihilferecht stecken kann und dass die beihilferechtlichen Vorschriften bereits in trockenen Tüchern geglaubte Steuervorteile mit Wirkung für die Vergangenheit wieder in Frage stellen können.¹ Ich hoffe daher, dem Jubilar eine Freude zu machen, wenn ich einige Überlegungen zu den Auswirkungen des Beihilferechts auf das Steuerrecht und insbesondere auf Behördenentscheidungen anstelle. Denn der EuGH ist dabei, dieses Rechtsgebiet auch im Steuerrecht zur Entfaltung zu bringen. Daher ist es wichtig, auch in der Praxis auf diese Entwicklungen vorbereitet zu sein.

Die größte Bedeutung hat das Beihilferecht im Steuerrecht bisher bei generellen Vorschriften gehabt, die als Ausnahmen zu sonst geltenden Regelungen identifiziert wurden. Hier hat es sich bereits herumgesprochen, dass auf solche Art erlangte Vorteile nicht von Dauer sein müssen. Denn der EuGH zögert nicht, bei Regelungen, die sich als Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Branchen erweisen, zu verlangen, dass diese Vorschriften von den Behörden trotz ihrer Kundmachung in den Gesetzblättern zu ignorieren sind und mittlerweile erlangte Vorteile gegebenenfalls auch rückabzuwickeln sind.² Eine unzulässige Beihilfe kann aber auch dann vorliegen, wenn zwar der Inhalt des Gesetzes unbedenklich ist, seine Vorschriften im Einzelfall aber nicht oder anders angewendet werden, als das Gesetz dies verlangt.³ Begünstigt die Behörde den Steuerpflichtigen *contra legem*, ist es weitgehend unbestritten, dass hier die scharfe Waffe des Beihilferechts schlagend werden kann und die Behörde im Aufsichtsweg durch die Oberbehörde, durch eine erfolgreiche Konkurrentenklage eines Mitbewerbers oder durch eine Entscheidung der

* Das Manuskript habe ich am 29.8.2015 abgeschlossen. Für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur danke ich Frau Selina Siller Bsc.

¹ Näher EuGH 3.7.2014 – C-102/13 P; Lüdicke/*Lang* Europäisches Beihilferecht 85 ff.; *Weerth* DStR 2014, 2485 (2485 ff.); *Brocke/Wohlhöffler* IWB 2014, 287 (287 ff.).

² Näher *Lang* 17. ÖJT Bd. IV/1 69 ff.

³ Vgl. *Lang* FS Doralt, 2007, 233 (239); *Sutter* Beihilfenverbot 63 ff.

Kommission gezwungen werden kann, den gesetzwidrig eingeräumten Vorteil wieder rückgängig zu machen.⁴ Dem – mit der Behörde zunächst meist im stillschweigenden Einvernehmen agierenden – Steuerpflichtigen kommt dabei kein Vertrauensschutz zu.⁵

Nicht so klar ist, ob die den Vorteil gewährende Behörde auch in begünstigender Absicht handeln hat müssen, um eine unzulässige Beihilfe anzunehmen. Vieles spricht dafür, dass es darauf nicht ankommen sollte:⁶ Der Nachweis einer Absicht im Abgabeverfahren ist nämlich immer problematisch, da sich innere Vorgänge letztlich nie beweisen lassen. Dies gilt für die Sphäre von Behördenorganen genauso wie für jene der Steuerpflichtigen. Im Ernstfall wird es fast jeder Abgabenbehörde gelingen zu argumentieren, dass die von ihr bezogene Deutung einer Vorschrift einzig deshalb erfolgte, weil die Behörde davon ausgegangen ist, dass im Rahmen des Interpretationsvorgangs die besseren Gründe dieses Verständnis nahelegen. Vor allem aber ist es dem Beihilferecht fremd, auf subjektive Kriterien abzustellen. Entscheidend ist die Wirkung.⁷ Wenn daher die Auslegung einer Vorschrift bestimmte Steuerpflichtige gegenüber anderen bevorzugt, kann der Beihilfevorwurf – wenn auch die anderen Voraussetzungen gegeben sind – schlagend werden.

Nicht übersehen werden darf allerdings, dass keineswegs in jedem Fall eine gesetzliche Regelung nur einer einzigen Auslegung zugänglich ist. Bei der Rechtskonkretisierung bleibt dem zur Konkretisierung berufenen Organ fast immer ein Spielraum, der durch rechtlich nicht determinierte Wertentscheidungen auszufüllen ist.⁸ Der Spielraum mag größer sein, wenn die verfassungsrechtlichen Vorschriften durch den Gesetzgeber konkretisiert werden, als wenn die gesetzlichen Vorschriften in Form eines Verwaltungsakts im Einzelfall angewendet werden. Auch der Finanzbeamte ist aber nicht ein bloßer Automat, der nur das ausspricht, was ohnehin schon durch das Gesetz vorgegeben ist. Dies ist bei der Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe nicht anders als bei der Anwendung sogenannter Ermessensvorschriften. Aus diesem Grund ist daher auch zur Diskussion gestellt worden, eine von einer Behörde vorgenommene Gesetzesauslegung als beihilferechtlich unproblematisch zu erachten, solange sie sich in der Bandbreite vertretbarer Rechtsauffassungen bewegt.⁹

Allerdings kann einzelnen Steuerpflichtigen ein Vorteil gegenüber anderen Steuerpflichtigen entstehen, wenn einzelne Steuerbehörden im Rahmen der Bandbreite vertretbarer Rechtsauffassungen eine für sie günstige Position beziehen, während andere Behörden eine nicht so günstige, aber ebenfalls interpretativ gedeckte Auslegung derselben Vorschrift präferieren und in der Praxis zum Durchbruch verhelfen. Die Gründe für diese unterschiedlichen Positionen können verschieden sein: Häufig kann es damit zu tun haben, dass verschiedene regionale Behörden bei der Interpretation derselben Vorschrift zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen, von denen sie jeweils ehrlich überzeugt sind. Schließlich können steuerliche Experten die bei der Gesetzesauslegung relevanten Argumente legitimerweise unterschiedlich gewichten. Ebenso kann es aber der Fall sein, dass lokale Abgabenbehörden sich bemüßigt erachten, ihre Region bei der Standortpolitik und beim Wettbewerb um Unternehmensansiedlungen zu unterstützen und deshalb eine zwar nicht evident gesetzwidrige, aber dennoch für die betreffenden Unternehmen vorteilhafte Rechtsauffassung vertreten. Tatsächlicher oder vermeintlicher Druck regionaler politischer Entscheidungsträger kann dabei auch eine Rolle spielen. Im einen wie im

⁴ Näher SWiR/Lang Beihilfenrecht 85 ff.

⁵ Vgl. Lang 17. ÖJT Bd. IV/1 96.

⁶ Vgl. Lang 17. ÖJT Bd. IV/1 64; Mamut Konkurrentenschutz 112.

⁷ Vgl. EuGH 2.7.1974 – 173/73, Rn. 26 und 28; EuGH 13.2.2003 – C-409/00 Rn. 46; EuGH 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P Rn. 87.

⁸ Näher Haslehner/Lang/Zeiler Primary law m. w. N. in Druck.

⁹ Vgl. Lang JBl 1989, 365 (372); Lang 17. ÖJT Bd. IV/1 48; SWiR/Sutter Beihilfenrecht 63; Lehnert gemeinschaftsrechtswidrige Beihilfen 49.

anderen Fall ist das Ergebnis identisch: Unternehmen, die sich in einer bestimmten Region ansiedeln, können damit rechnen, dass für sie die vorteilhafte Gesetzesauslegung zum Tragen kommt, die in anderen Regionen tätigen Unternehmen, wo die Behörden der „strengeren“ Auffassung zum Durchbruch verhelfen, regelmäßig verwehrt bleibt. Wenn es in diesem Staat ein für Verwaltungsakte aller Regionen zuständiges steuerliches Gericht oder zumindest in weiterer Instanz ein Höchstgericht gibt, dann könnte zwar auf diesem Wege die Vereinheitlichung herbeigeführt werden. Zumindest die in der Region tätigen Unternehmen, die von der sie begünstigenden Rechtsauffassung profitieren, werden aber kaum Interesse zeigen, diese Auslegung zu bekämpfen. Daher ist es alles andere als selbstverständlich, dass solche Behördenentscheidungen von Gerichten nachgeprüft werden.

II. Die Rechtsprechung des EuGH zur regionalen Selektivität

Die Situation ist daher jener ähnlich, in der für eine bestimmte Region besondere *gesetzliche* Vorschriften bestehen, die dort ansässigen oder tätigen Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die im selben Staat, aber in anderen Regionen ansässig oder tätig sind, begünstigen. Der EuGH sieht in solchen Begünstigungen das Kriterium der Selektivität verwirklicht. Ob die Begünstigung schon unmittelbar auf einer generell-abstrakten Norm oder erst auf einem konkret-individuellen Verwaltungsakt beruht, ist für die betroffenen Steuerpflichtigen aber nicht von Bedeutung. Die Wirkung der Begünstigung bestimmter Unternehmen gegenüber anderen ist dieselbe. Das Unionsrecht ist im Regelfall auch in Hinblick auf die jeweilige Rechtsatzform des nationalen Rechts neutral.¹⁰ Der nationale Gesetzgeber kann sich beispielsweise zur Verteidigung einer Regelung gegen den Vorwurf der Grundfreiheitenwidrigkeit nicht auf die Kompetenzverteilung zwischen den Gebietskörperschaften berufen. Kein Mitgliedstaat darf sich seinen gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen dadurch entziehen können, indem er auf die Aufteilung der Zuständigkeiten zwischen den Gebietskörperschaften verweist, die nach seiner Rechtsordnung bestehen.¹¹ Genauso wenig sollte es aus dem Blickwinkel des Unionsrechts einen Unterschied machen, ob der Vorteil vom Gesetzgeber durch eine generell-abstrakte Norm oder von der Verwaltungsbehörde durch einen individuell-konkreten Akt eingeräumt wird.

Der EuGH hat diese Grundsätze auf dem Gebiet des Beihilferechts allerdings nur modifiziert angewendet. Föderal strukturierte Staaten wären nämlich sonst geradezu zwangsläufig dem Vorwurf regionaler Selektivität ausgesetzt. Wenn die Gesetzgebungszuständigkeit für bestimmte Steuern den Regionen übertragen ist, ist es unvermeidlich, dass in manchen Regionen die Steuerbelastung niedriger und in anderen Regionen höher ist. Dieselbe Konsequenz tritt ein, wenn zwar nicht alle, aber einige Regionen über eigenständige Zuständigkeiten in der Steuergesetzgebung verfügen. Die Staaten könnten sich dann, wenn Regionen von ihrer Kompetenz Gebrauch machen und Unternehmen in bestimmten Fällen dadurch vorteilhafteren Regelungen ausgesetzt sind, gegen den Vorwurf der regionalen Selektivität nicht wehren. Die einzige Möglichkeit bestünde darin, die Gesetzgebungszuständigkeiten zu zentralisieren, um die Einheitlichkeit der steuerlichen Regelungen sicherzustellen. Das hätte aber wiederum gravierende – weit über das Steuerrecht hinausreichende – politische Konsequenzen. Umgekehrt wäre das Beihilferecht in weiten Bereichen zahnlos, würde es zur Abwehr des Selektivitätsvorwurfs ausreichen, dass die Zuständigkeit zum Erlass bestimmter Steuergesetze bei den Regionen liegt. Mitgliedstaaten, die es darauf anlegten, unternehmerische Investitionen in bestimmten Regionen steuerlich zu begünstigen, könnten sich auf einfache Weise dem Beihilfevorwurf entziehen. Sie müssten nur

¹⁰ Näher *Lang* IStR 2010, 570 (574).

¹¹ EuGH 1.6.1999 – C-302/9 Rn. 62; EuGH 4.7.2000 – C-424/97 Rn. 28.

allen oder bestimmten Regionen Zuständigkeiten einräumen, und diese würden dann die Begünstigungen gewähren.

GA *Geelhoed* hat in seinen Schlussanträgen in Kommission versus Portugal dem EuGH vorgeschlagen, dieses offenkundige Dilemma dadurch zu lösen, indem der EuGH zwar schon darauf abstellen möge, ob den Regionen Zuständigkeiten übertragen wurden, aber nur dann, wenn ihnen eine „wirklich[e]“ Autonomie eingeräumt wird.¹² Mit „wirklich autonom“ meinte er „institutionell, prozedural und wirtschaftlich autonom“.¹³ Institutionelle Autonomie definierte er wie folgt:¹⁴ „Der Beschluss muss von einer lokalen Körperschaft erlassen worden sein, die verfassungsrechtlich, politisch und administrativ gegenüber der Zentralregierung einen eigenen Status besitzt“. Damit die Region prozedurale Autonomie hat, muss der „Beschluss [...] von der lokalen Körperschaft in einem Verfahren erlassen worden sein, bei dem die Zentralregierung keinerlei Möglichkeit hat, in das Verfahren der Festsetzung des Steuersatzes unmittelbar einzugreifen, und die lokale Körperschaft nicht verpflichtet ist, bei der Festsetzung des Steuersatzes zentralstaatliche Belange zu berücksichtigen“.¹⁵ Zur wirtschaftlichen Autonomie gab GA *Geelhoed* folgende Hinweise:¹⁶ „Der niedrigere Steuersatz in der Region darf nicht quersubventioniert oder von der Zentralregierung subventioniert sein, so dass die wirtschaftlichen Folgen dieser Steuersenkungen von der Region selbst getragen werden. In einem solchen Fall gehören Entscheidungen über die Erhebung von Steuern und über deren Höhe zum Kern der politischen Vorrechte der Regionalregierung. Solche Entscheidungen schlagen unmittelbar auf die Höhe der Ausgaben der Regierung, etwa für öffentliche Dienstleistungen und die Infrastruktur, durch. Die Regionalregierung könnte z. B. einen Ansatz des ‚tax and spend‘ vorziehen, also die Steuern erhöhen, um Mehrausgaben für öffentliche Dienstleistungen zu finanzieren; oder sie könnte sich dafür entscheiden, die Steuern zu senken und die öffentlichen Dienstleistungen zu verringern. Sind die Steuersenkungen nicht quersubventioniert, wirkt sich diese politische Entscheidung auf die Infrastruktur und das geschäftliche Umfeld aus, in dem die in der Region ansässigen Unternehmen tätig sind. Die Unternehmen mit Sitz in der Region und diejenigen mit Sitz außerhalb der Region arbeiten also unter verschiedenen rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die nicht zu vergleichen sind.“

Der EuGH ist den Überlegungen seines Generalanwalts gefolgt:¹⁷ „Damit davon ausgegangen werden kann, dass eine unter solchen Umständen getroffene Entscheidung in Ausübung von ausreichend autonomen Befugnissen erlassen wurde, muss sie, wie der Generalanwalt in Nummer 54 seiner Schlussanträge hervorgehoben hat, von einer regionalen oder lokalen Körperschaft erlassen worden sein, der verfassungsrechtlich ein gegenüber der Zentralregierung eigener politischer und administrativer Status eingeräumt worden ist. Sodann muss sie getroffen worden sein, ohne dass die Zentralregierung die Möglichkeit hatte, ihren Inhalt unmittelbar zu beeinflussen. Schließlich dürfen die finanziellen Auswirkungen einer Senkung des nationalen Steuersatzes für die Unternehmen in der Region nicht durch Zuschüsse oder Subventionen aus den anderen Regionen oder von der Zentralregierung ausgeglichen werden.“ Der EuGH war somit bemüht – worauf GA *Kokott* später hingewiesen hat¹⁸ –, „einen angemessenen Ausgleich“ herzustellen, um einerseits die Autonomie, die die Verfassung des jeweiligen Mitgliedstaats seinen Gebietskörperschaften einräumt, zu respektieren, und andererseits durch die Anforderun-

¹² Vgl. SA *Geelhoed* – C-88/03 Rn. 54; a.A. SA *Saggio* – C-400 bis 402/97 Rn. 37 f.

¹³ SA *Geelhoed* – C-88/03 Rn. 54.

¹⁴ SA *Geelhoed* – C-88/03 Rn. 54.

¹⁵ SA *Geelhoed* – C-88/03 Rn. 54.

¹⁶ SA *Geelhoed* – C-88/03 Rn. 54.

¹⁷ EuGH 6.9.2006 – C-88/03 Rn. 67.

¹⁸ SA *Kokott* – C-428 bis 434/06 Rn. 56.

gen an die Autonomie des lokalen Gesetzgebers zu gewährleisten, „dass sich die Mitgliedstaaten nicht hinter ihrer verfassungsrechtlichen Ordnung verschanzen und das Beihilfeverbot des Art 87 EG durch eine rein formale Verlagerung von Rechtsetzungsbefugnissen umgehen können.“¹⁹

III. Die Anwendung der Autonomiekriterien auf Behördenentscheidungen

Im Falle von dezentralisierten Zuständigkeiten auf dem Gebiet der Verwaltung besteht ein ähnliches Dilemma, wie es sich für den EuGH auf dem Gebiet der Gesetzgebung gestellt hat: Geht man davon aus, dass die Zuständigkeitsverteilung zwischen zentralen und regionalen Behörden beihilferechtlich irrelevant ist, sind Staaten, in denen Verwaltungsentscheidungen auf regionaler Ebene getroffen werden, viel stärker der Gefahr ausgesetzt, dass unterschiedliche Verwaltungspraktiken in verschiedenen Regionen als selektiv eingestuft werden können, als Staaten, in denen den Behörden der Zentralregierung auf Verwaltungsebene eine Steuerungsfunktion zukommt und diese eine einheitliche Verwaltungspraxis durch Weisung durchsetzen können. Um beihilferechtlich problematische Verwaltungspraktiken zu verhindern, müssten die Staaten ihre Verwaltungszuständigkeiten stärker zentralisieren und zumindest Eingriffsbefugnisse der Zentralregierung vorsehen. Derartige Entscheidungen können aber im politischen Gefüge eines föderal geprägten Staates durchaus heikel sein. Der Vollzug der Steuergesetze durch föderal organisierte Behörden wäre kaum mehr möglich. Nahezu jede von lokalen Körperschaften gesetzte Maßnahme wäre der Kommission anzuzeigen und von ihr vor der Durchführung zu genehmigen.²⁰ Umgekehrt wäre es aber auch nicht hinzunehmen, wenn eine Föderalisierung des Verwaltungsvollzugs einen Mitgliedstaat generell vom Beihilfeverdacht exkulpierte. Dann könnte ein Mitgliedstaat seinen regionalen Behörden Spielräume einräumen, um im informellen Zusammenwirken mit den politischen Entscheidungsträgern der Region, im Wege des Abgabenvollzugs, Standortpolitik zu betreiben.

Es liegt daher nahe, die von GA *Geelhoed* entwickelten und vom EuGH gutgeheißenen Kriterien zur „wirklichen Autonomie“ von Körperschaften auf dem Gebiet der Gesetzgebung auf die Zuständigkeitsverteilung bei Verwaltungsentscheidungen zu übertragen. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass sich trotz der erwähnten Parallelen die beiden Konstellationen nicht völlig vergleichen lassen: Der Spielraum, der dem Gesetzgeber eingeräumt ist, ist meist doch deutlich größer als jener der Verwaltung. Der Gesetzgeber hat meist nicht die Vorgabe, die der Verfassung am ehesten entsprechende Lösung zu finden, sondern er trifft eingeständenerweise politische Wertentscheidungen unter der Vorgabe, in dem Rahmen zu bleiben, den die Verfassung absteckt. Bei der Abgabenerhebung geht es hingegen in rechtsstaatlich geprägten Rechtsordnungen im Regelfall darum, die Lösung zu finden, die dem Gesetz am ehesten entspricht. Spielräume bleiben der Verwaltung meist deshalb, weil sich der Gesetzgeber – auch aufgrund der Unzulänglichkeit der menschlichen Sprache – nicht so klar artikulieren kann, um jeden Einzelfall eindeutig zu regeln, und weil es oft legitimerweise kontroverse Auseinandersetzungen dazu geben kann, welche Lösung dem Gesetz am Ehesten entspricht. Nur selten – wie im Falle sogenannter Ermessensvorschriften – ist der Verwaltung ausdrücklich ein Spielraum eingeräumt. Aber auch dieses Ermessen ist in rechtsstaatlich geprägten Rechtsordnungen gebunden und daher im Lichte von Ziel und Zweck der Regelung auszuüben, so dass der Verwaltung auch dann kein oder nur ein unwesentlich größerer Spielraum als sonst eingeräumt ist.²¹

¹⁹ SA *Kokott* – C-428 bis 434/06 Rn. 57.

²⁰ *Lang* FS Laurer, 2009, 521 (525).

²¹ Näher *Gassner* ÖJT 1970 51 ff.; *Lang* JBl 1989, 365 (372).

Von den vom EuGH akzeptierten Kriterien kommt jedenfalls jenes der prozeduralen Autonomie in Betracht. Sinngemäß wird zu verlangen sein, dass die Zentralregierung keine Möglichkeit haben darf, in das Verfahren der Festsetzung der Steuer einzugreifen. Aber auch hier zeigt sich bereits, dass die von GA *Geelhoed* gegebenen Erläuterungen nicht unbesehen übernommen werden können.²² Zusätzlich hat er nämlich noch verlangt, dass „die lokale Körperschaft nicht verpflichtet ist, bei der Festsetzung des Steuersatzes zentralstaatliche Belange zu berücksichtigen“. Diese Voraussetzung wird im Regelfall bedeutungslos sein, weil zu erwarten ist, dass bei einer rechtsstaatlich geprägten Abgabefestsetzung offenkundig politische Belange – seien sie regionaler oder zentralstaatlicher Art – ohnehin ausgeklammert bleiben.

Das Kriterium der institutionellen Autonomie macht jedenfalls Sinn: Sinngemäß muss die Verwaltungsbehörde einer Körperschaft zurechenbar sein, „die verfassungsrechtlich, politisch und administrativ gegenüber der Zentralregierung einen eigenen Status besitzt“. Diese Voraussetzung geht über die prozedurale Autonomie hinaus und macht das Kriterium manipulationssicher: Es genügt nicht, dass der nationale Gesetzgeber nur den Weisungszusammenhang zur Zentralstelle abschneidet, damit Autonomie gegeben ist. Die Behörde muss einen besonders abgesicherten eigenen Status besitzen.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob es für die prozedurale oder die institutionelle Autonomie schädlich sein kann, wenn zwar die Zentralregierung keinen Einfluss auf die Behördenentscheidung nehmen kann, diese aber der gerichtlichen Kontrolle unterliegt und beispielsweise am Ende des gerichtlichen Instanzenzugs auch ein für das Territorium des gesamten Staates zuständiges zentrales Gericht die endgültigen Entscheidungen treffen kann. Gerade im Beihilferecht wird diesem Umstand eher weniger Bedeutung beizumessen sein: Denn wenn die regionale Verwaltungsbehörde eine den Steuerpflichtigen begünstigende Auslegung vertritt, wird dieser kaum Interesse haben, die verwaltungsbehördliche Entscheidung zu bekämpfen, so dass Gerichte erst gar nicht zuständig werden. Etwas anders könnte der Fall aber dann gelagert sein, wenn die Rechtsordnung den Zentralbehörden die Möglichkeit einräumt, von regionalen Behörden erlassene Entscheidungen ebenfalls gerichtlich zu bekämpfen, und zumindest auf diesem Wege eine einheitliche Gesetzesauslegung für alle Regionen durchzusetzen.

Nicht ohne weiteres ist die Frage zu beantworten, ob es auch auf die wirtschaftliche oder finanzielle Autonomie ankommt. Dieses Kriterium wäre nur dann verwirklicht, wenn eine von der Behörde vertretene – bestimmte Steuerpflichtige begünstigende oder benachteiligende – Gesetzesauslegung direkte Auswirkungen auf den Haushalt der regionalen Körperschaft hat. Sowohl die Verwaltungs- als auch die Ertragshoheit müssten föderalisiert sein. Allerdings ist fraglich, ob überhaupt auf die Provinz oder Gemeinde als regionale Körperschaft abgestellt werden soll. Geht es um verwaltungsbehördliche Entscheidungen, liegt es näher, ausschließlich auf die Autonomie der Behörde selbst abzustellen. Dann macht es aber wenig Sinn, die finanzielle oder wirtschaftliche Autonomie zum Kriterium zu machen.

Nicht übersehen werden soll aber, dass es in den Fällen, in denen der EuGH die Autonomie einer Region als Kriterium herausarbeitete und weiter entfaltete, bei deren Vorliegen von der Prüfung der regionalen Selektivität abgesehen werden konnte, regelmäßig um asymmetrische Kompetenzaufteilung ging: Lediglich einer oder wenigen Regionen war in bestimmten Umfang Autonomie zugestanden worden, während die Zentralregierung für den Rest des Landes weiterhin selbst die Entscheidung traf. Aufgrund dieser Rechtsprechung kann daher nicht mit Sicherheit gesagt werden, ob diese Grundsätze auf Fälle symmetrischer Kompetenzaufteilung ebenfalls angewendet werden können. Die besseren Gründe sprechen dafür: Geht es nämlich darum – wie GA *Kokott* dies formuliert hat – zu verhindern, dass das Beihilfeverbot leicht umgangen werden kann,²³ sollte der zentrale

²² SA *Geelhoed* – C-88/03 Rn. 54.

²³ SA *Kokott* – C-428 bis 434/06 Rn. 50 und 57.

Gesetzgeber auch nicht die Möglichkeit haben, den Vorwurf regionaler Selektivität abzuwenden, indem er – ohne Gewährung „wirklicher Autonomie“ – bestimmte Zuständigkeiten an die Mehrzahl oder alle Regionen delegiert. Auf dem Gebiet des föderalisierten Verwaltungsvollzugs wird es häufiger der Fall sein, dass die Behörden aller Regionen dieselben Befugnisse haben, als dass Behörden bestimmter Regionen mehr Eigenständigkeit eingeräumt ist, als jenen anderer Regionen. Auch in diesen „symmetrischen“ Fällen wird daher nach der institutionellen und prozeduralen Autonomie der Verwaltungsbehörde gefragt werden müssen, und im Falle des Fehlens dieser Autonomie wird der Frage der regionalen Selektivität nachgegangen werden müssen.

IV. Zusammenfassende Würdigung

Die hier angestellten Überlegungen sind Neuland. Ob der EuGH die mögliche Selektivität von Begünstigungen, die durch unterschiedliche verwaltungsbehördliche Interpretationen ein und derselben Vorschrift entstehen, tatsächlich so lösen wird, indem er danach fragt, ob die regionale Verwaltungsbehörde in ihrem Handeln gegenüber den Zentralbehörden „wirklich autonom“ ist, wird sich erst zeigen. Das Thema zeigt aber jedenfalls, welche Sprengkraft im Beihilferecht für das Steuerrecht liegen kann, und dass die Rechtsprechung des EuGH nach wie vor einige Grundsatzfragen des Beihilferechts zu klären haben wird.

