

## AUFsätze

denden, Veräußerungserlöse, Einkünfte aus abhängiger Beschäftigung, Pensionen, Managergehälter, Lizenzen, Eigentumsverhältnisse und Einkünfte bezüglich Immobilien und Lebensversicherungsprodukte, die nicht von anderen Richtlinien bzw. Verordnungen abgedeckt werden (z. B. Zinsrichtlinie). Die automatische Auskunft geht an den Staat, in dem der Empfänger der Zahlung ansässig ist. In Art. 17 Abs. des Richtlinienentwurfs ist der OECD-Standard für den Informationsaustausch verankert. Die Richtlinie ist noch nicht vom ECOFIN<sup>19</sup> verabschiedet worden.

<sup>19</sup> Rat der Wirtschafts- und Finanzminister der EU.

## 5. Fazit

Die Möglichkeiten des internationalen Informationsaustauschs sind in den letzten zwei Jahren erheblich erweitert worden. War vor zwei Jahren die Beachtung des OECD-Standards für einen transparenten und effektiven Informationsaustausch noch eher ein Wunsch als ein tatsächlich erreichtes Ziel, so findet sich heute kein Staat mehr, der offen den Standard nicht akzeptiert. Umso mehr gewinnt der Global-Forum-Prozess an Bedeutung. Jetzt gilt es, die abgegebenen Absichtserklärungen mit der Realität in Einklang zu bringen. Der international aufgebaute politische Druck muss dazu aufrechterhalten bleiben. Diejenigen, die den OECD-Standard nicht in der Praxis realisieren und anwenden, müssen sich im Abseits wiederfinden.

## Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot

Von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien\*

Seminar J des IFA-Kongresses widmet sich den Auswirkungen des unionsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht<sup>1</sup>. Die Rechtsprechung des EuGH auf diesem Gebiet ist im Fluss. Die beihilferechtliche Beurteilung steuerrechtlicher Vorschriften ist daher mit Unsicherheiten behaftet. In vielen Mitgliedstaaten fehlt den Gesetzgebern aber überhaupt jegliches Problembewusstsein: Nur selten erkennen die politisch Verantwortlichen den Beihilfecharakter einer steuerrechtlichen Regelung von Anfang an und notifizieren die Vorschrift der Kommission vorweg. Immer häufiger stellt der EuGH später fest, dass ein bestimmter steuerlicher Vorteil dem Beihilfeverbot unterliegt. Die Regelung hätte daher ohne Genehmigung der Kommission gar nicht durchgeführt werden dürfen. Eine bereits gewährte Begünstigung ist dann rückgängig zu machen. Schon die Voraussetzungen und Konsequenzen des Beihilfeverbots alleine sind höchst interessant und auf dem Gebiet des Steuerrechts von wachsender Bedeutung. Noch spannender ist das Verhältnis der beihilferechtlichen Regelungen zu den Grundfreiheiten, um das es in *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna*, einem vor einigen Monaten auf dem Gebiet des Steuerrechts veröffentlichten Urteil des EuGH ging<sup>2</sup>. Dieses Urteil wird auf dem IFA-Kongress im Rahmen einer Fallstudie diskutiert werden. Die maßgebenden Argumente werden hier aufbereitet.

\* Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien), wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiums International Tax Law an der WU und Vorsitzender des Academic Committee der European Association of Tax Law Professors (EATLP). – Prof. Dr. Pasquale Pistone, Meliha Hasanovic und Lisa Paterno danke ich für die kritische Diskussion, Frau Hasanovic und Frau Paterno auch für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur.

<sup>1</sup> Das Seminar wird von Prof. Tracy Kaye (Universität Seton Hall, USA), Prof. Dr. Raymond Lujala (Universität Maastricht, Loyens & Loeff, Niederlande), Pierpaolo Rossi, LL.M. (Europäische Kommission), Prof. Dr. Servatius van Thiel (Freie Universität Brüssel), Carsten Zatschler, LL.M. (Europäischer Gerichtshof), Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang (WU, Panel Chairman) und Lisa Paterno (WU, Panel Secretary) gestaltet.

<sup>2</sup> EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, noch nicht in Slg., BeckEuRS 2009, 507659.

## 1. Steuerrechtliche Vorschriften im Spannungsfeld zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht

Immer öfter werden in ein und demselben EuGH-Verfahren sowohl grundfreiheiten- als auch beihilferechtliche Argumente ins Treffen geführt. So ist von Regierungen zur Verteidigung einer bestimmte Auslandssachverhalte benachteiligenden Vorschrift schon wiederholt vorgebracht worden, dass die beschränkende Regelung erforderlich war, um eine aufgrund des Beihilferechts tatsächlich oder vermeintlich unzulässige Begünstigung eines anderen Mitgliedstaats zu neutralisieren<sup>3</sup>. Dass derartige Argumente nicht überzeugen, überrascht nicht: In einer Rechtsgemeinschaft, in der gerichtliche Konfliktlösungsmechanismen zur Verfügung stehen, hat „Selbstjustiz“ nichts verloren. Jeder Mitgliedstaat kann vor dem EuGH Klage gegen einen Mitgliedstaat führen, der eine Beihilfe in Form eines Steuervorteils ohne Genehmigung durch die Kommission gewährt hat. Ein tatsächlicher oder vermeintlicher Rechtsbruch eines Mitgliedstaats rechtfertigt nicht, dass andere Mitgliedstaaten die unionsrechtlichen Vorgaben ignorieren<sup>4</sup>.

Häufig geht es aber auch um die Frage, wie bei mitgliedstaatlichen Regelungen, die in Verdacht stehen, sowohl gegen eine der Grundfreiheiten zu verstoßen als auch als Beihilfe der Genehmigung der Kommission zu bedürfen, die Zuständigkeit zwischen Kommission und EuGH abzugrenzen ist: Aus der Systematik des Unionsrechts folgt, dass das beihilferechtliche Genehmigungsverfahren niemals zu einem Ergebnis führen darf, das zu den besonderen Vorschriften des Vertrages im Widerspruch steht. Daher kann eine staatliche Beihilfe, die gegen andere Bestimmungen des Vertrages verstößt, nicht von der Kommission als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklärt werden<sup>5</sup>. Gelangt die Kommission zum Ergebnis, dass eine Beihilfe vorliegt, darf sie

<sup>3</sup> Vgl. etwa SA *Mengozzi* v. 29. 3. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, Slg. 2007, I-10451, Nr. 163.

<sup>4</sup> SA *Lèger* v. 2. 5. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Slg. 2006, I-7995, Nr. 58; SA *Mengozzi* v. 29. 3. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, Slg. 2007, I-10451, Nr. 167; SA *Mazák* v. 26. 4. 2007, C-451/05, *ELISA*, Slg. 2007, I-8251, Nr. 116.

<sup>5</sup> SA *Kokott* v. 15. 2. 2007, C-464/05, *Geurts/Vogten*, Slg. 2007, I-9325, Nr. 50 unter Verweis auf EuGH v. 15. 6. 1993, C-225/91, *Matra*, Slg. 1993, I-3202, BeckEuRS 1993, 197871, Rn. 41; vgl. dazu näher *Huber*, Grundfreiheiten und Beihilfen – Beziehung mit Hindernissen?, in: *Jaeger/Rumerstorfer* (Hrsg.), *Jahrbuch Beihilferecht* 2010, (2010) 329.

## AUFsätze

daher auch untersuchen, ob ein Verstoß gegen eine Grundfreiheit vorliegt. Allerdings darf die Kommission in einem Beihilfeverfahren nicht definitiv dazu Stellung nehmen, ob andere unionsrechtliche Bestimmungen, deren Kontrolle einem anderen Verfahren unterliegt, eingehalten worden sind<sup>6</sup>. Wenn gar keine Beihilfe vorliegt – weil etwa nicht alle Kriterien des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt sind –, besteht im Rahmen des Beihilfeverfahrens für die Kommission überhaupt keine Prüfkompetenz im Hinblick auf eine Grundfreiheit<sup>7</sup>.

In – der in der Folge näher zu beleuchtenden Rechtssache – *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* wollte das vorlegende Gericht vom EuGH wissen, ob eine von der Region Sardinien erlassene Regelung gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt und zugleich auch als – mangels Notifikation unzulässige – Beihilfe zu qualifizieren ist<sup>8</sup>. Der EuGH bejahte beide Fragen. Er folgte damit im Ergebnis den Schlussanträgen der Generalanwältin, die noch zusätzlich darauf hingewiesen hatte, dass „sich letztlich im Hinblick auf das Beihilfe(n)recht dieselben Fragen wie im Hinblick auf die Grundfreiheiten (stellen), und (...) kein Anlass (besteht), sie im Rahmen des Beihilfe(n)rechts anders zu beantworten als im Rahmen der Grundfreiheiten. Vielmehr sind zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zwischen dem Recht der Grundfreiheiten und dem Beihilfe(n)recht in beiden Fällen die gleichen Maßstäbe anzulegen“<sup>9</sup>. Damit ist die Frage angesprochen, ob und inwieweit von der künftigen Rechtsprechung des EuGH zu erwarten ist, dass mit dem festgestellten Verstoß einer nationalen Regelung gegen eine Grundfreiheit auch der Beihilfecharakter der Maßnahme entschieden ist und welche Konsequenzen es für die nationale Rechtslage hat, wenn eine Vorschrift sowohl gegen eine Grundfreiheit als auch gegen das Beihilfeverbot verstößt. In der bisherigen Praxis bewirkt zumindest in den noch anhängigen Fällen nämlich die Grundfreiheitenwidrigkeit einer nationalen Regelung die Ausdehnung des Vorteils auf andere Steuerpflichtige, während der Beihilfecharakter einer nicht von der Kommission genehmigten Regelung die Rückgängigmachung des Vorteils erforderlich macht.

## 2. Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna

### 2.1 Der Ausgangsfall

Das EuGH-Urteil *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* erging im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Presidente del Consiglio dei Ministri und der Region Sardinien wegen Einführung einer Steuer durch die Region Sardinien auf zu touristischen Zwecken durchgeführte Landungen von zum privaten Transport von Personen verwendeten Luftfahrzeugen und von Freizeitbooten, die nur von Betreibern mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region erhoben wird. Steuerpflichtig waren nach der – von 2006 bis 2008 geltenden – Regelung sowohl in anderen italienischen Regionen ansässige Betreiber als auch Betreiber, die außerhalb Italiens ansässig waren. Es war das erste Mal, dass der EuGH vom italienischen Verfassungsgerichtshof, der Corte costituzionale, gemäß Art. 234 EG um eine Vorabentscheidung ersucht wurde.

Der EuGH erachtete den Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit als gegeben<sup>10</sup>: „Art. 49 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Steuervorschrift einer regionalen Körperschaft wie Art. 4 des Gesetzes Nr. 4 der Region Sardinien (...) entgegensteht, die eine regionale Steuer auf zu touristischen Zwecken durchgeführte Landungen von zum privaten Transport von Personen bestimmten Luftfahrzeugen und von Freizeitbooten einführt, die nur von natürlichen und juristischen Personen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region erhoben wird.“

Ebenso handelte es sich um eine unzulässige – weil nicht von der Kommission genehmigte – Beihilfe<sup>11</sup>: „Art. 87 Abs. 1 EG ist dahin auszulegen, dass eine Steuervorschrift einer regionalen Körperschaft, die eine Landungssteuer wie die im Ausgangsverfahren fragliche einführt, die nur von natürlichen und juristischen Personen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region erhoben wird, eine staatliche Beihilfemaßnahme zugunsten der in diesem Gebiet ansässigen Unternehmen darstellt.“

### 2.2 Der Verstoß gegen die Grundfreiheiten

Der EuGH bejahte zunächst die Anwendbarkeit der Dienstleistungsfreiheit und betonte deren aktive und passive Aspekte<sup>12</sup>: „Aus der ständigen Rechtsprechung ergibt sich nämlich, dass Art. 50 Abs. 3 EG zwar nur die aktive Dienstleistungsfreiheit erwähnt – in deren Rahmen sich der Leistende zum Empfänger der Dienstleistungen begibt –, diese aber auch die Freiheit der Leistungsempfänger, insbesondere der Touristen, einschließt, sich zur Inanspruchnahme der Dienstleistungen in einen anderen Mitgliedstaat, in dem sich der Leistende aufhält, zu begeben (...).“ Den Personen, die ein Transportmittel betreiben, sowie den Personen, die ein Transportmittel nutzen, kommt in Sardinien eine Vielzahl von Dienstleistungen, die auf Flugplätzen und in Häfen erbracht werden, zugute. Die Generalanwältin hatte in diesem Zusammenhang beispielhaft Lotsendienste, die Betankung und Versorgung des Flugzeugs sowie etwaige Wartungsarbeiten erwähnt<sup>13</sup>. Die Landung ist somit eine notwendige Voraussetzung für den Empfang dieser Dienstleistungen, und die regionale Landungssteuer weist einen gewissen Bezug zu diesen Leistungen auf. Der EuGH wies auch darauf hin, dass die regionale Steuer auf die Landung von Freizeitbooten auch für Unternehmen gilt, die solche Freizeitboote betreiben, und insbesondere für solche, deren unternehmerische Tätigkeit in der entgeltlichen Überlassung dieser Boote an Dritte besteht. Der sardische Gesetzgeber hat somit eine Steuer eingeführt, die direkt auf die Dienstleistungserbringung i. S. von Art. 50 EG erhoben wird. Die Dienstleistungen, auf die sich die regionale Landungssteuer auswirkt, können nach Auffassung des EuGH grenzüberschreitenden Charakter haben. Denn diese Steuer kann zum einen die Möglichkeit für in Sardinien ansässige Unternehmen beeinträchtigen, auf Flugplätzen und in Häfen Personen oder Unternehmen, die in anderen Mitgliedstaaten wohnhaft oder ansässig sind, Abfertigungsdienstleistungen anzubieten, und sie wirkt sich zum anderen auf die Tätigkeit ausländischer Unternehmen aus, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Italienischen Republik ansässig sind und in Sardinien Freizeitboote betreiben.

6 Vgl. z. B. EuGH v. 12. 2. 2008, T-289/02, *BUPA Insurance Ltd.* Slg. 2008, II-81, BeckRS 2004, 75467, Rn. 315.

7 Z. B. EuGH v. 19. 9. 2000, C-156/98, *Kommission/Deutschland*, Slg. 2000, I-6857, BeckRS 2004, 74518, Rn. 76.

8 EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 18.

9 SA *Kokott v. 2. 7. 2009*, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, noch nicht in Slg., Nr. 134, BeckRS 2009, 70745.

10 EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 67.

11 EuGH 17.11.2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 67.

12 EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 25.

13 SA *Kokott v. 2. 7. 2009*, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, noch nicht in Slg., Nr. 35, BeckRS 2009, 70745.

## AUFsätze

Der EuGH hat die in Sardinien ansässigen Betreiber von Dienstleistungen mit den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Betreibern von Dienstleistungen als vergleichbar angesehen<sup>14</sup>: „Die Anwendung dieser Steuervorschriften führt dazu, dass die betroffenen Dienstleistungen für alle Steuerpflichtigen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, teurer sind als die für die in diesem Gebiet ansässigen Betreiber erbrachten Dienstleistungen. (...) Diese Vorschriften führen nämlich zusätzliche Kosten für die Abfertigungsleistungen bei der Landung von Luftfahrzeugen und Booten zulasten der Betreiber mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind, ein und schaffen so einen Vorteil für bestimmte Kategorien von in diesem Gebiet ansässigen Unternehmen (...).“ Der Umstand, dass nicht nur Gebietsfremde, sondern auch in anderen Regionen Italiens ansässige Betreiber von Dienstleistungen benachteiligt sind, hat den EuGH nicht irritiert. Unter Berufung auf seine st. Rspr. hat er dennoch den Vergleich bestimmter Gebietsansässigen mit Gebietsfremden als zulässig angesehen.

Der Generalanwältin hat die Wahl des Vergleichspaars ersichtlich größere Schwierigkeiten bereitet: Sie hat zunächst überlegt, ob die sardische Regelung eine mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit bewirken würde, diesen Gedanken aber gleich wieder verworfen<sup>15</sup>: „Eine solche Diskriminierung würde freilich voraussetzen, dass sich die streitige Steuerregelung stärker auf Ausländer als auf Inländer auswirken kann (...). Im vorliegenden Fall ist es indes keineswegs sicher, dass sich der Kreis der Steuerpflichtigen überwiegend aus Angehörigen anderer Mitgliedstaaten zusammensetzt. Zu bedenken ist nämlich, dass sich unter den Gebietsfremden, die mit ihren Flugzeugen oder Booten auf Sardinien landen, auch zahlreiche natürliche und juristische Personen befinden dürften, die ihren Steuerwohnsitz lediglich in anderen Regionen Italiens haben; in den allermeisten Fällen wird es sich dabei um italienische Staatsangehörige handeln. Vor diesem Hintergrund erscheint das Vorliegen einer mittelbaren Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit im vorliegenden Fall eher fernliegend (...).“

Aus diesem Grund hat Generalanwältin Kokott in der Folge argumentiert, dass der Grundsatz des freien Dienstleistungsverkehrs nicht nur ein Diskriminierungsverbot, sondern auch ein Beschränkungsverbot umfasst: Die Dienstleistungsfreiheit verlange „nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen – selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten –, sofern sie geeignet sind, die Tätigkeiten des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (...).“<sup>16</sup> Letztlich vergleicht sie aber doch Gebietsansässige mit Gebietsfremden<sup>17</sup>: „Eine Regionalsteuer wie die sardische, die nur von Gebietsfremden erhoben wird, stellt für die Betreiber von Privatflugzeugen und Freizeitbooten mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb Sardinien einen zusätzlichen Kostenfaktor dar, dem ihre

Wettbewerber mit Steuerwohnsitz auf Sardinien nicht unterliegen. Für Gebietsfremde ist es entsprechend teurer als für Gebietsansässige, mit ihren Privatflugzeugen und Freizeitbooten auf Sardinien zu landen. Aus demselben Grund wird die Überlassung von Freizeitbooten an Dritte für gebietsfremde Bootsbetreiber im Vergleich zu gebietsansässigen ebenfalls teurer und damit schwieriger. Auch für Touristen wird es damit letztlich weniger attraktiv, mit einem außerhalb Sardinien gemieteten Boot die sardischen Küstengewässer und Häfen anzulaufen. (...) Soweit sich (...) eine Steuerregelung wie die sardische auf den grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr auswirkt – beispielsweise auf den Dienstleistungsverkehr zwischen Sardinien und der französischen Insel Korsika –, erschwert sie die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen innerhalb eines einzigen Mitgliedstaats bzw. eines Teils desselben, hier innerhalb der italienischen Region Sardinien (...). Mag auch eine solche steuerrechtliche Ungleichbehandlung zu keiner Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit führen (...), so beeinträchtigt sie gleichwohl die in Art. 49 EG gewährleistete Dienstleistungsfreiheit (...) und ist folglich als Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs anzusehen.“

Der EuGH hat gut daran getan, diese Differenzierung zwischen Diskriminierung und Beschränkung nicht aufzugreifen. Denn gerade die Überlegungen der Generalanwältin unterstreichen letztlich, dass die Identifikation von Beschränkungen ebenfalls eines Vergleichsmaßstabes bedarf. Sonst wäre jede steuerliche Belastung einer grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Tätigkeit eine unzulässige Beschränkung. So genannte Beschränkungen unterscheiden sich daher nicht grundlegend von anderen Formen der Gleichheitsprüfung. Die Annahme, dass eine Beschränkung vorliegt, ist das Ergebnis einer abgekürzten Vergleichbarkeitsprüfung<sup>18</sup>. Die Suche nach einem Vergleichsmaßstab ist immer möglich. Im extremsten Fall lässt sich eine Regelung mit einer Nichtregelung oder mit der gesamten Rechtsordnung vergleichen<sup>19</sup>. Das Beschränkungsverbot geht daher im Diskriminierungsverbot auf<sup>20</sup>.

Nach Auffassung der Generalanwältin und des EuGH können die durch eine Regelung bevorzugten Gebietsansässigen und die benachteiligten Gebietsfremden auch dann in einer vergleichbaren Situation sein, wenn nur in bestimmten Regionen eines Mitgliedstaates Ansässigen der Vorteil eingeräumt und daher die in anderen Regionen desselben Mitgliedstaates Ansässigen gleich schlecht wie Gebietsfremde behandelt werden. Es müssen daher keineswegs ausschließlich und nicht einmal überwiegend in anderen Mitgliedstaaten Ansässige benachteiligt sein, damit eine Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung notwendig ist.

Dies führt zur Frage nach dem unionsrechtlichen Schicksal anderer ähnlicher regionaler Abgaben wie jenem von Fremden-

<sup>14</sup> EuGH 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 31 f.

<sup>15</sup> SA Kokott v. 2. 7. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, noch nicht in Slg., Nr. 47, BeckRS 2009, 70745.

<sup>16</sup> SA Kokott v. 2. 7. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, noch nicht in Slg., Nr. 48, BeckRS 2009, 70745.

<sup>17</sup> SA Kokott v. 2. 7. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, noch nicht in Slg., Nr. 52 ff., BeckRS 2009, 70745.

<sup>18</sup> Diskussionsbeitrag Lang, in: Dirk (Hrsg.), *Steuern auf Erbschaft und Vermögen* (1999), S. 301 f.; Lang, *Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern* (2007), S. 35.

<sup>19</sup> Grundlegend Gassner, *Gleichheitssatz und Steuerrecht*, Institut für Finanzwissenschaft und Steuerrecht Nr. 64 (1970), S. 7 zur insoweit vergleichbaren gleichheitsrechtlichen Problematik; Lang, *Rechtsprechung des EuGH*, S. 35.

<sup>20</sup> Toifl, *Die EU-Grundfreiheiten und die Diskriminierungsverbote der Doppelbesteuerungsabkommen*, in: Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* (1996), S. 139 (161); Matzka, *Das österreichische Steuerrecht im Lichte der Freiheit des Kapitalverkehrs* (1998), S. 69; ebenso offenbar SA Geelhoed v. 23. 2. 2006, C-374/04, *ACT Group Litigation*, Slg. 2006, I-11673, BeckEuRS 2006, 422476, Nr. 36; Lang, *Rechtsprechung des EuGH*, S. 35.

## AUFsätze

verkehrsabgaben, denen oft in ähnlicher Weise nur außerhalb der Gemeinde oder der Region Ansässige unterliegen und deren Regelungen daher für die in anderen Gemeinden oder Regionen desselben Mitgliedstaates Ansässigen – im Vergleich zu in der Region oder Gemeinde Ansässigen – genauso nachteilig wirken wie für die in anderen Mitgliedstaaten Ansässigen. Angesichts des Umstands, dass die Dienstleistungsfreiheit auch eine passive Komponente hat, schließt der Umstand, dass überwiegend die Nutzung von Wohnungen und Unterkünften durch Private derartigen Abgaben unterliegt, die Anwendbarkeit dieser Grundfreiheit keineswegs aus. Die Generalanwältin warnt davor, „vorschnell den Schluss“ zu ziehen, „dass das Gemeinschaftsrecht generell allen Regelungen entgegensteht, die speziell Touristen oder im Bereich des Fremdenverkehrs tätige Unternehmen belasten, beispielsweise Maßnahmen im Hinblick auf Ferien- oder Zweitwohnungen (...), Kurtaxen oder Fremdenverkehrsabgaben. Vielmehr kommt es stets auf die konkrete Ausgestaltung der jeweiligen Maßnahme, Steuer oder Abgabe an. Eine Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden kann gerechtfertigt sein, wenn und soweit sie im Hinblick auf ein legitimes Ziel sachgerecht und erforderlich ist“<sup>21</sup>. Damit bejaht die Generalanwältin implizit die Möglichkeit der Vergleichbarkeit von Steuerpflichtigen, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind – und daher derartigen Abgaben genauso unterliegen wie Steuerpflichtige, die in anderen Gemeinden desselben Mitgliedstaats ansässig sind –, mit Gemeindeansässigen, die derartigen Abgaben meist nicht unterworfen sind. Dies zeigt sich darin, dass sie die Notwendigkeit sieht, die unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen. Der EuGH legt jedenfalls in Hinblick auf die Erfordernisse des Umweltschutzes und des Schutzes der öffentlichen Gesundheit als mögliche Rechtfertigungsgründe einen strengen Maßstab an, was für eine Differenzierung nach der Ansässigkeit nur wenig Raum zu lassen scheint. Zwar ergibt sich aus st. Rspr., dass Beschränkungen der Errichtung von Zweitwohnungen in einem bestimmten geografischen Gebiet, die ein Mitgliedstaat in Verfolgung raumplanerischer Ziele zur Erhaltung einer dauerhaft ansässigen Bevölkerung und einer vom Tourismus unabhängigen Wirtschaftstätigkeit verfügt, als Beitrag zu einem im Allgemeininteresse liegenden Ziel angesehen werden können<sup>22</sup>, doch lassen sich diese Argumente wohl nicht für alle Arten von Fremdenverkehrsabgaben ins Treffen führen. Daher wird das Urteil *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* auch bei der grundfreiheitenrechtlichen Prüfung anderer regionaler Tourismusabgaben zu berücksichtigen sein.

### 2.3 Der Verstoß gegen das Beihilfeverbot

Im beihilferechtlichen Teil seines Urteils wies der EuGH zunächst darauf hin, „dass die Qualifizierung einer Maßnahme als Beihilfe i. S. des Vertrags nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs voraussetzt, dass alle vier in Art. 87 Abs. 1 EG genannten, kumulativen Kriterien erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln, zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, drittens muss dem Begünstigten durch sie ein Vorteil gewährt werden, und viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (...)“<sup>23</sup>. Weiters stellen „Steuervorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede ste-

henden, nach denen bestimmte Unternehmen nicht zur Zahlung der fraglichen Steuer verpflichtet sind, auch wenn sie keine Übertragung öffentlicher Mittel vorsehen, eine staatliche Beihilfe dar, sofern sie einen Verzicht der betroffenen Körperschaften auf die Steuereinnahmen darstellen, die sie normalerweise hätten erzielen können (...). Da die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuervorschriften zwar nicht die Gewährung einer Subvention, wohl aber die Nichtbesteuerung der Betreiber von zum privaten Transport von Personen bestimmten Luftfahrzeugen und von Freizeitbooten mit steuerlichem Wohnsitz im Gebiet der Region mit der regionalen Landungssteuer vorsehen, lässt sich somit sagen, dass diese Nichtbesteuerung eine staatliche Beihilfe darstellen kann“. Im Ergebnis waren somit alle anderen Voraussetzungen einer Beihilfe gegeben, sodass sich der EuGH bloß darauf zu konzentrieren hatte, ob die Maßnahme auch als selektiv einzustufen war<sup>24</sup>.

Der Umstand, dass die Regelung nur für Teile des italienischen Staatsgebiets anwendbar war und daher schon deshalb bestimmte außerhalb Sardinien stattfindende Sachverhalte nicht erfasste, war alleine nicht entscheidend<sup>25</sup>: Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich, „dass eine Maßnahme, die nicht vom nationalen Gesetzgeber, sondern von einer unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Körperschaft erlassen wurde, nicht schon deshalb selektiv i. S. von Art. 87 Abs. 1 EG ist, weil sie nur in dem Teil des Staatsgebiets Vergünstigungen gewährt, in dem sie Anwendung findet (...). Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich jedoch auch, dass zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme, die von einer unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Körperschaft, die über eine gegenüber der Zentralregierung autonome Stellung wie diejenige der Region Sardinien verfügt, erlassen wurde, zu prüfen ist, ob diese Maßnahme im Hinblick auf das mit ihr verfolgte Ziel bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich innerhalb der Rechtsordnung, in der die Körperschaft ihre Befugnisse ausübt, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt (...)“.

Folglich prüfte der EuGH, „ob sich Unternehmen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region im Hinblick auf die Merkmale der regionalen Landungssteuer unter Zugrundelegung des rechtlichen Bezugsrahmens in einer tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, die derjenigen der in diesem Gebiet ansässigen Unternehmen vergleichbar ist“. Daran knüpfte der EuGH folgende Schlussfolgerungen: „Wie sich aus den Randnrn. 36 und 37 des vorliegenden Urteils ergibt, ist festzustellen, dass sich (...) in Anbetracht des Charakters und des Zwecks der genannten Steuer alle natürlichen und juristischen Personen, denen die Abfertigungsdienstleistungen in Sardinien zugute kommen, unabhängig vom Ort ihres Wohnsitzes oder Sitzes in einer objektiv vergleichbaren Situation befinden. Die Maßnahme kann folglich nicht als allgemeine Maßnahme angesehen werden, da sie nicht allgemein auf Betreiber von Luftfahrzeugen und Freizeitbooten, die in Sardinien landen, Anwendung findet. (...) Steuervorschriften wie die im Ausgangsverfahren fraglichen stellen somit eine staatliche Beihilfemaßnahme zugunsten der in Sardinien ansässigen Unternehmen dar.“<sup>26</sup> Der

21 SA Kokott v. 2. 7. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, noch nicht in Slg. Nr. 114, BeckRS 2009, 70745.

22 EuGH v. 1. 6. 1999, C-302/97, *Konle*, Slg. 1999, I-3099, BeckRS 2004, 76163, Rn. 40; v. 5. 3. 2002, C-519/99 bis C-524/99, 77527; und C-526/99 bis C-540/99, *Reisch*, Slg. 2002, I-2157, BeckRS 2004, Rn. 34.

23 EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 52.

24 EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 57.

25 EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 60; v. 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, BeckRS 2006, 70646, Rn. 53 und 57; v. 11. 9. 2008, C-428/06 bis C-434/06, *Unión General de Trabajadores (UGT) de la Rioja*, Slg. 2008, I-6747, BeckEuRS 2008, 478760, Rn. 47 f.

## AUFSÄTZE

EuGH schloss somit aus seinen in den Rn. 36 und 37 zur *Vergleichbarkeitsprüfung nach den Grundfreiheiten* angestellten Überlegungen auf die für die *Beihilfequalifikation entscheidende Selektivität* der Maßnahme. Im Ergebnis ist der EuGH somit offenbar den Vorschlägen seiner Generalanwältin gefolgt, „zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zwischen dem Recht der Grundfreiheiten und dem Beihilfe[n]recht in beiden Fällen die gleichen Maßstäbe anzulegen“<sup>27</sup>.

### 3. Die Anwendungsvoraussetzungen von Grundfreiheiten und Beihilfeverbot

#### 3.1 Der unterschiedliche Bezugsrahmen

Grundfreiheiten- und beihilferechtliche Prüfung unterscheiden sich in mehrfacher Hinsicht. Ein Beispiel dafür ist der unterschiedliche Bezugsrahmen: Auf dem Gebiet der Grundfreiheiten hat sich der EuGH dafür entschieden, der nationalen Kompetenzverteilung keine Bedeutung beizumessen: 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<sup>28</sup>. Für den EuGH macht es keinen Unterschied, ob eine Regelung vom zentralen oder bloß vom regionalen Gesetzgeber erlassen wurde. Er wendet denselben Prüfungsmaßstab an.

Auf dem Gebiet des Beihilferechts hat sich der EuGH hingegen für eine differenzierte Vorgangsweise entschieden<sup>29</sup>: Würde der EuGH bei der Beurteilung der Selektivität die Zuständigkeitsverteilung innerhalb eines Mitgliedstaates völlig ignorieren, hätte dies erhebliche Auswirkungen auf das Verfassungsgefüge seiner Mitgliedstaaten. Föderal strukturierte Finanzverfassungen könnten kaum mehr existieren: Nahezu jede von lokalen Körperschaften gesetzte Maßnahme wäre der Kommission anzuzeigen und von ihr vor Durchführung zu genehmigen. Dies würde das politische Gleichgewicht in manchen Mitgliedstaaten gefährden. Um aber zu verhindern, dass Zentralregierungen nur deshalb Zuständigkeiten an ihre Regionen verlagern, um regional begrenzte Begünstigungen nicht als selektiv erscheinen zu lassen, hat Generalanwalt *Geelhoed* vorgeschlagen, in den Fällen, in denen der für eine Region maßgebende Steuersatz im Vergleich zu den sonst zentralstaatlich vorgesehenen Regelungen günstiger ist, das Gebiet einer Region für beihilferechtliche Zwecke nur dann als Bezugsrahmen anzuerkennen, wenn die Region „wirklich autonom“ ist<sup>30</sup>. Diese Voraussetzungen hat auch der EuGH aufgegriffen<sup>31</sup>. Der EuGH war – worauf Generalanwältin *Kokott* hingewiesen hat<sup>32</sup> – bemüht, „einen angemessenen Ausgleich“

herzustellen, um einerseits die Autonomie, die die Verfassung des jeweiligen Mitgliedstaats seinen Gebietskörperschaften einräumt, zu respektieren, und andererseits durch die Anforderungen 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.“

Der EuGH unterscheidet dabei – wiederum aufbauend auf den Überlegungen von Generalanwalt *Geelhoed*<sup>33</sup> – zwischen Systemen symmetrischer und asymmetrischer Kompetenzaufteilung<sup>34</sup>. Ein Mitgliedstaat, in dem der Steuersatz einer bestimmten Abgabe für manche Regionen von der Zentralregierung festgelegt und in dem diese Befugnis sonst den Regionen selbst zukommt, wird als Fall einer asymmetrischen Kompetenzaufteilung angesehen. Haben aber alle Regionen diese Befugnis, liegt eine symmetrische Kompetenzaufteilung vor. Der EuGH dürfte dazu neigen, nur im Fall einer asymmetrischen Kompetenzaufteilung „wirkliche“ Autonomie der Regionen zu verlangen, um den Vorwurf regionaler Selektivität abzuwehren zu können. Bei symmetrischer Kompetenzaufteilung scheint hingegen von Vorneherein keine Selektivität gegeben.

Ob diese Differenzierung überzeugend ist, kann bezweifelt werden<sup>35</sup>. Der Grund, warum der EuGH bei asymmetrischer Kompetenzaufteilung auf „wirkliche Autonomie“ Wert legt, dürfte nämlich – nach Generalanwältin *Kokott* – darin liegen, dass die Mitgliedstaaten das Verbot staatlicher Beihilfen durch Verlagerung der Zuständigkeiten zum Erlass entsprechender Regelungen auf die lokalen Körperschaften sonst „leicht umgehen“ könnten<sup>36</sup>. Bei symmetrischer Kompetenzaufteilung besteht aber ebenso die Gefahr, dass ein Mitgliedstaat zwar formal allen seinen Regionen Befugnisse erteilt, eigenständige Regelungen zu erlassen, durch Aufsichtsmaßnahmen und unterschiedliche Gestaltungen von Transfermaßnahmen aber dennoch durchsetzt, dass in den meisten Regionen einheitliche Vorschriften gelten und nur für manche Regionen Begünstigungen zum Tragen kommen<sup>37</sup>. Dazu kommt, dass die Grenze zwischen Systemen symmetrischer und asymmetrischer Kompetenzaufteilung fließend sein kann: Wenn sich ein Staat nur für eine Region die Erlassung der Regelung selbst vorbehält, handelt es sich bereits um asymmetrische Kompetenzaufteilung<sup>38</sup>.

Vor diesem Hintergrund ist besonders interessant, dass für den EuGH auch in *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* der selektive Charakter der Regelung nicht alleine daraus

26 EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 62 f.

27 SA *Kokott* v. 2. 7. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, noch nicht in Slg., Nr. 134, BeckRS 2009, 70745.

28 EuGH v. 1. 6. 1999, C-302/97, *Konle*, Slg. 1999, I-3099, BeckRS 2004, 76163, Rn. 62; v. 4. 7. 2000, C-424/97, *Haim II*, Slg. 2000, I-5123, BeckRS 2004, 77182, Rn. 28.

29 Vgl. dazu ausführlich *Lang*, Beschlussrechtsabgaben der Gemeinden als regional selektive Beihilfen?, in: *Jablonek/Lucius/Schramm* (Hrsg.), *Theorie und Praxis des Wirtschaftsrechts – FS Laurer* (2009), S. 521 ff.; *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT, Bd. IV/1 (2009), S. 36 ff.

30 SA *Geelhoed* v. 20. 10. 2005, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, BeckEuRS 2005, 413305, Nr. 54; a. A. SA *Saggio* v. 1. 7. 1999, C-400 bis 402/07, *Juntas Generales*, Slg. 2000, I-1073, Nr. 37 f.

31 EuGH v. 6. 9. 2006, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, BeckRS 2006, 70646, Rn. 62 ff.

32 SA *Kokott* v. 8. 5. 2008, C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, Slg. 2008, I-6747, BeckRS 2008, 70546, Nr. 56.

33 SA *Geelhoed* v. 20. 10. 2005, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, BeckEuRS 2005, 413305, Nr. 60.

34 Siehe EuGH v. 6. 9. 2003, C-88/03, *Portugal/Kommission*, Slg. 2006, I-7115, BeckRS 2006, 70646; ausführlich dazu *Gonzalez*, *Regional Fiscal Autonomy from a State Aid Perspective: The ECJ's judgment in Portugal v. Commission*, ET 2007, 328.

35 Kritisch *Lang*, in: *Jablonek/Lucius/Schramm* (Hrsg.), *FS Laurer*, S. 539 ff.; *Lang*, 17. ÖJT Bd. IV/1, S. 40 f.

36 SA *Kokott* v. 8. 5. 2008, C-428 bis 434/06, *UGT Rioja*, Slg. 2008, I-6747, BeckRS 2008, 70546, Nr. 50.

37 Vgl. aber *Stein*, Bestimmtheit von Regionalbeihilfen (2006), S. 121, der anmerkt, dass es „in praktischer Sicht sehr unwahrscheinlich (ist), dass eine Zuständigkeitsverschiebung nur vor dem Hintergrund des Art. 87 Abs. 1 EG stattfinden wird“. Zentralstaat und Regionen würden nämlich sehr auf ihre Zuständigkeiten achten. Dieses Argument relativiert aber die Umgehungsgefahr generell und rechtfertigt daher ebenso wenig, zwischen symmetrischer und asymmetrischer Kompetenzaufteilung zu unterscheiden.

38 Das österreichische Finanzverfassungsrecht stellt unter Beweis, wie leicht die Grenzen zwischen symmetrischer und asymmetrischer Kompetenzaufteilung verschimmen können (vgl. näher *Lang*, in: *Jablonek/Lucius/Schramm* (Hrsg.), *FS Laurer*, S. 545; *Lang*, 17. ÖJT, Bd. IV/1, S. 40 f. unter Verweis auf *Ruppe*, in: *Korinek/Holoubek*, (Hrsg.), *F-VG*, § 8 Rz. 43).

## AUFsätze

ergibt, dass „sie nur in dem Teil des Staatsgebiets Vergünstigungen gewährt, in dem sie Anwendung findet“<sup>39</sup>. Zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme, „die von einer unterhalb der nationalstaatlichen Ebene angesiedelten Körperschaft, die über eine gegenüber der Zentralregierung autonome Stellung wie diejenige der Regione Sardegna verfügt, erlassen wurde“, ist lediglich zu prüfen, „ob diese Maßnahme im Hinblick auf das mit ihr verfolgte Ziel bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich innerhalb der Rechtsordnung, in der die Körperschaft ihre Befugnisse ausübt, in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt“. Offenbar war für den EuGH die von ihm konstatierte „autonome Stellung“ der Region Sardinien relevant, obwohl kein Hinweis darauf vorlag, dass es sich bei der sardischen Abgabe um einen Fall asymmetrischer Kompetenzverteilung handelte. Vielmehr dürfte es keine zentralstaatliche Regelung gegeben haben, die in den anderen Teilen Italiens eine höhere Landungssteuer vorgeschrieben hat. Dies könnte den Schluss zulassen, dass der EuGH nunmehr bei von regionalen Gesetzgebern erlassenen Regelungen immer Autonomie der Region verlangt, wenn vermieden werden soll, dass alleine der Umstand der Anwendung unterschiedlicher Regelungen in verschiedenen Regionen eines Mitgliedstaates eine beihilferechtliche Prüfung auslöst. Denkbar ist aber auch, dass der EuGH angesichts der ohnehin gegebenen Autonomie Sardiniens keine Notwendigkeit sah, der Frage nachzugehen, ob die Kompetenzverteilung überhaupt asymmetrisch war.

Fragen des relevanten Bezugsrahmens spielen auch in anderen unionsrechtlichen Konstellationen eine Rolle: In der Rechtsprechung des EuGH zur Beschränkung der zeitlichen Wirkung seiner Urteile können regionale Zuständigkeiten von Bedeutung sein<sup>40</sup>. Eine solche Beschränkung ist nämlich – zusätzlich zu anderen Voraussetzungen – nur dann zulässig, wenn die „Gefahr schwerwiegender Störungen“ für die öffentliche Hand besteht. Bei der Beurteilung der schwerwiegenden Störungen kann es auch darauf ankommen, welche Gebietskörperschaft die Steuer erhebt. So war es für den EuGH in *EKW* ausschlaggebend, dass „das Finanzierungssystem der österreichischen Gemeinden rückwirkend in seinen Grundlagen“ erschüttert worden wäre<sup>41</sup>. Wäre dieselbe Abgabe auf zentralstaatlicher Ebene erhoben worden, hätte das die Erhebung der Abgabe verbietende Urteil des EuGH möglicherweise das Finanzierungssystem Österreichs insgesamt nicht in seinen Grundlagen erschüttert. Eine Beschränkung der Rückwirkung des EuGH-Urteils wäre dann vermutlich nicht verfügt worden.

In seiner Rechtsprechung zum Äquivalenzprinzip genügt es dem EuGH ebenfalls, wenn ein regionaler Gesetzgeber innerhalb seines Zuständigkeitsbereichs unionsrechtliche und nationale Ansprüche gleich behandelt<sup>42</sup>. Wenn ein regionaler Gesetzgeber daher für alle von ihm erhobenen Abgaben Rückforderungsansprüche ausschließt, liegt auch dann kein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip vor, wenn diese Einschränkung vor allem Ansprüche auf unionsrechtlicher Grundlage trifft. Würden aber diese Abgaben vom Zentralstaat erhoben und würde der zentrale Gesetzgeber Rückforderungsansprüche nur für diese Abgaben, nicht aber für andere Abgaben ausschließen, stünde dies mit dem Äquivalenzprinzip vermutlich nicht im Einklang.

### 3.2 Die gleichheitsrechtliche Struktur

Die gleichheitsrechtliche Struktur der Grundfreiheiten ist unbestritten: Traditionell vergleicht der EuGH Gebietsansässige und Gebietsfremde sowie Inländer mit inländischen Einkünften oder Vermögen und Inländer mit ausländischen Einkünften oder Vermögen miteinander. Darüber hinaus zieht er nach wie vor auch den Vergleich verschiedener grenzüberschreitender Situationen in Betracht<sup>43</sup>. Das sonst häufig zu Recht kritisierte Urteil *D* kann dafür als positives Anschauungsbeispiel dienen<sup>44</sup>: Der EuGH hat in diesem Urteil zwar die Vergleichbarkeit zweier in den Niederlanden nicht ansässiger Personen, die in Deutschland und in Belgien ansässig waren, abgelehnt, dies allerdings ausschließlich deshalb, weil sich die unterschiedliche Behandlung auf Grund des DBA ergab. Dies lässt schließen, dass der EuGH die Vergleichbarkeit keineswegs generell ablehnt und im vorliegenden Fall zu einem anderen Ergebnis gekommen wäre, wenn die unterschiedliche Behandlung nicht das Ergebnis der DBA-Anwendung, sondern des originär innerstaatlichen Rechts gewesen wäre<sup>45</sup>.

In *CLT UFA* hat der EuGH im Jahr 2006 inländische Kapitalgesellschaften, die eine ausländische Muttergesellschaft hatten, mit inländischen Betriebsstätten, deren Stammhaus im Ausland gelegen ist, verglichen<sup>46</sup>. In *Cadbury Schweppes* erachtete der EuGH nicht nur britische Gesellschaften, die über eine irische Tochtergesellschaft verfügen, mit anderen britischen Gesellschaften mit inländischen Tochtergesellschaften als vergleichbar, sondern auch die britische Gesellschaft, die eine irländische Tochtergesellschaft hat, mit einer anderen britischen Gesellschaft, deren Tochtergesellschaft in höher besteuerten Mitgliedstaaten ansässig ist<sup>47</sup>. In *Denkavit Internationaal* nahm der Gerichtshof die Vergleichbarkeit von inländischen Gesellschaften, die ihre Dividenden an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Aktionäre ausschüttet, und ähnlichen Situationen, in denen die ausländischen Aktionäre die Beteiligung über eine inländische Betriebsstätte halten, an<sup>48</sup>. Ähnlich ging er auch in *Amurta* von der Vergleichbarkeit von direkt an die ausländische Gesellschaft erfolgenden Gewinnausschüttungen und jenen Gewinnausschüttungen, die über eine Betriebsstätte erfolgen, aus<sup>49</sup>.

Anders als noch in *Cadbury Schweppes* und anders als vom Generalanwalt in den Schlussanträgen vorgeschlagen, erachtete der EuGH in *Columbus Container* aber Inländer, die in Niedrigsteuermätern innerhalb der EU investieren, offenbar als nicht mit anderen Inländern, die in höher besteuerten Mitgliedstaaten investieren, vergleichbar an<sup>50</sup>. Eine Begründung dafür hat er aber nicht geliefert<sup>51</sup>. Schon wenige Tage nach diesem Urteil hat der EuGH

39 EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 60.

40 Dazu Lang, IStR 2007, 235; siehe auch EuGH v. 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, IStR 2007, 247.

41 EuGH v. 9. 3. 2000, C-437/97, *EKW/Wein & Co*, Slg. 2000, I-1157, IStR 2007, 247, Rn. 59.

42 Vgl. näher Lang, ÖStZ 2003, 462 (464 f.).

43 Näher Lang, Rechtsprechung des EuGH S. 96 f.; Lang, EC Tax Review 2009, 98 (104); vgl. in der jüngeren Rechtsprechung etwa EuGH 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Slg. 2006, I-7995, IStR 2006, 670, Rn. 44; v. 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg. 2006, I-11949, IStR 2007, 62, Rn. 36; v. 11. 6. 2009, C-521/07, Kommission/Niederlande, IStR 2009, 470, Rn. 16.

44 EuGH v. 5. 7. 2005, C-376/03, *D*, Slg. 2005, I-5821, IStR 2005, 483, Rn. 61; Lang, EC Tax Review 2008, 67 (73).

45 Vgl. *Graaf/Jansen*, EC Tax Review 2005, 173 (182); *Kofler/Schindler*, ET 2005, 530 (534 ff.); *Cordewener/Reimer*, ET 2006, 291 (292 ff.); Lang, Rechtsprechung des EuGH, S. 34; *Fuchs*, ÖStZ 2007, 33 (34 f.); Lang, EC Tax Review 2008, 73; Lang, EC Tax Review 2009, 105.

46 EuGH v. 23. 2. 2006, C-253/03, *CLT-UFA*, Slg. 2006, I-1831, IStR 2006, 200, Rn. 30.

47 EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas*, Slg. 2006, I-7995, IStR 2006, 670, Rn. 44.

48 EuGH v. 14. 12. 2006, C-170/05, *Denkavit Internationaal*, Slg. 2006, I-11949, IStR 2007, 62, Rn. 36.

49 EuGH v. 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg. 2007, I-9569, IStR 2007, 853, Rn. 51.

50 Dazu *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010), S. 579 f.

## AUFsätze

in der Rechtssache *A* schwedische Gesellschafter, die aus der Schweiz Dividenden bezogen haben, nicht nur mit anderen schwedischen Gesellschaftern, deren Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten stammen, als vergleichbar angesehen, sondern sogar mit schwedischen Gesellschaftern mit Dividenden aus EWR-Staaten oder auch aus Drittstaaten, mit denen auf Grund bilateraler Regelungen Amtshilfe besteht<sup>52</sup>. Diese Rechtsprechungslinie hat der EuGH dann auch wenig später in *OESF* im Jahr 2008<sup>53</sup> und in *Kommission/Niederlande* 2009 indirekt bestätigt<sup>54</sup>. Somit ist nach wie vor davon auszugehen, dass auch ein Vergleich verschiedener grenzüberschreitender Situationen in Betracht kommt<sup>55</sup>.

Der EuGH geht aber keineswegs generell davon aus, dass Gebietsansässige und Gebietsfremde – oder auch andere als vergleichbar in Betracht kommende Personen – *jedenfalls* vergleichbar sind<sup>56</sup>. Schon in *Kommission/Frankreich* – besser bekannt unter *Avoir Fiscal* – wies der EuGH darauf hin, „dass die französischen Steuerbestimmungen im Bezug auf die Festlegung der Besteuerungsgrundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer keine Unterscheidung zwischen Gesellschaften mit Sitz in Frankreich und in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen und Agenturen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland vornehmen. Gemäß Art. 209 des code général des impôts werden bei beiden diejenigen Gewinne besteuert, die in den in Frankreich tätigen Unternehmen erzielt werden – mit Ausnahme der im Ausland erzielten Gewinne – oder die durch ein DBA-Frankreich zugewiesen worden sind. Da die streitige Regelung die Gesellschaften mit Sitz in Frankreich und die in Frankreich gelegenen Zweigniederlassungen und Agenturen von Gesellschaften mit Sitz im Ausland bei der Besteuerung ihrer Gewinne auf die gleiche Stufe stellen, kann sie sie nicht ohne Schaffung einer Diskriminierung im Rahmen dieser Besteuerung hinsichtlich der Gewährung einer damit zusammenhängenden Vergünstigung wie des Steuerguthabens ungleich behandeln. Der französische Gesetzgeber hat nämlich dadurch, dass er die beiden Niederlassungsformen im Rahmen der Besteuerung der von ihnen erzielten Gewinne gleichbehandelt, anerkannt, dass zwischen beiden Formen im Bezug auf die Modalitäten und Voraussetzungen dieser Besteuerung kein Unterschied in der objektiven Situation besteht, der eine unterschiedliche Behandlung rechtfertigen könnte.“<sup>57</sup> In *Avoir Fiscal* ging der EuGH also von der rechtlichen Vergleichbarkeit aus<sup>58</sup>: Die Vergleichbarkeit war gegeben, weil die maßgebenden rechtlichen Vorschriften für ansässige Gesellschaften und Zweigniederlassungen – mit Ausnahme der benachteiligenden Regelung – ident waren. In *Schumacker* wählte der EuGH hingegen einen anderen Ansatz<sup>59</sup>: Er ging davon aus, dass Gebietsfremde, die alle oder fast alle Einkünfte in Deutschland erzielen, mit den dort Gebietsansässigen vergleichbar sind. Es kam also nicht darauf an, ob die sonst für Gebietsansässige und Gebietsfremde geltenden Regelungen ident sind. Der EuGH

maß diesen rechtlichen Rahmenbedingungen für die Beurteilung der Vergleichbarkeit keine Bedeutung zu. Es kam lediglich auf die faktische Situation an. Die nachher ergangenen Urteile folgen entweder dem Ansatz rechtlicher oder faktischer Vergleichbarkeit. Es ist nicht klar, ob der EuGH in *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* auf die faktische oder auf die rechtliche Vergleichbarkeit abstellt: Der Hinweis auf *Schumacker* und auf – das zur *Schumacker*-Rechtsprechung gehörende Urteil – *Renneberg* spricht für die faktische Vergleichbarkeit, die Auseinandersetzung mit den umweltpolitischen Zielsetzungen der abgabenrechtlichen Regelung in Sardinien für die rechtliche Vergleichbarkeit.

Auf dem Gebiet des Beihilferechts scheint es für die Beurteilung der Selektivität auf den ersten Blick nicht um die Vergleichbarkeit zweier Situationen, sondern um die Feststellung der Normalbelastung und die Abweichung davon zu gehen. Dazu bedarf es aber der Beurteilung, ob bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen durch steuerliche Regelungen anders – und zwar besser – behandelt werden. Es bedarf somit der Gegenüberstellung zweier Regelungen, der günstigen und der weniger günstigen, oder der Steuervorschrift einerseits und der Befreiung oder der Nichtregelung andererseits. Eine Begünstigung bestimmter Unternehmen oder ganzer Wirtschaftszweige erfüllt aber nur dann das Selektivitätskriterium, wenn sich die nach den steuerlichen Vorschriften unterschiedlich behandelten Unternehmen „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“<sup>60</sup>. Wer die „Normalbesteuerung“ vom Ausnahmefall abgrenzt, in dem andere oder keine Steuervorschriften zum Tragen kommen, unterscheidet daher in Wahrheit zwischen zumindest zwei Vorschriften, die einen unterschiedlichen Anwendungsbereich haben und die unterschiedliche Rechtsfolgen vorsehen. Nach welchen Kriterien lässt sich nun festlegen, welche dieser Vorschriften die Regel und welche die Ausnahme ist?<sup>61</sup> Auf Zufälligkeiten der Rechtssetzungstechnik soll es wohl nicht ankommen<sup>62</sup>. Es darf daher nicht maßgebend sein, was der Gesetzgeber als Regelfall formuliert. Denn der Anwendungsbereich A mit Rechtsfolge X kann genauso als Regelfall und Anwendungsbereich B mit Rechtsfolge Y als Ausnahmefall wie umgekehrt definiert werden, ohne dass sich materiell irgendetwas ändert. Die Suche nach der Absicht des Gesetzgebers ist ebenso wenig ergiebig: Denn dem Gesetzgeber geht es – ungeachtet der Terminologie, der sich die Gesetzes- oder die Materialienverfasser bedienen – letztlich nur darum, dass unter bestimmten Voraussetzungen die eine und unter anderen Voraussetzungen die andere Rechtsfolge, die auch in der Nichtbesteuerung liegen kann, vorgesehen ist. Wer schließlich danach fragt, welche Vorschriften den größeren und welche den kleineren Anwendungsbereich haben, um nach dieser Beurteilung die Regel von der zu rechtfertigenden Ausnahme zu unterscheiden, steht vor der Schwierigkeit, dass generelle Vorschriften den Kreis ihrer Adressaten abstrakt umschreiben und die Zahl der konkret betroffenen Steuerpflichtigen nicht vorhersehbar ist. Die Frage nach der „Normalbelastung“ ist daher nicht sinnvoll, weil die Festlegung von Regel und Ausnahme letztlich willkürlich ist<sup>63</sup>. Sobald aber eine bestimmte Vorschrift als Regel angesehen wird,

51 EuGH v. 6. 12. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, Slg. 2007, I-10451, IStR 2008, 63.

52 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, Slg. 2007, I-11531, IStR 2008, 66, Rn. 4 f.

53 EuGH v. 20. 5. 2008, C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, Slg. 2008, I-3747, IStR 2008, 435, Rn. 63 ff.

54 EuGH v. 11. 6. 2009, C-521/07, *Kommission/Niederlande*, IStR 2009, 470, Rn. 43 ff.

55 Vgl. *Schmidtman*, IW 2008, 1101; *Lang*, EC Tax Review 2009, 106.

56 *Lang*, EC Tax Review 2008, 67 ff.; *Lang*, EC Tax Review 2009, 106.

57 EuGH v. 28. 1. 1986, 270/83, *Kommission/Frankreich* („avoir fiscal“), Slg. 1986, 273, BeckRS 2004, 72827, Rn. 19 f.

58 *Lang*, Rechtsprechung des EuGH, S. 25 ff.

59 EuGH v. 14. 2. 1995, C-279/93, *Schumacker*, IStR 1995, 126, Rn. 36 ff.; vgl. näher *Lang*, Rechtsprechung des EuGH, S. 44 ff.

60 EuGH v. 17. 6. 1999, C-75/97, *Belgien/Kommission* („Maribel“), Slg. 1999, I-3671, BeckRS 2004, 77761, Rn. 28 bis 31; v. 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, BeckRS 2004, 74406, Rn. 41.

61 Dazu näher *Lang*, 17. ÖJT, Bd. IV/1, S. 25.

62 So auch *Sutter*, Beihilfen im materiellen Steuerrecht und Verwaltungshandeln der Steuerbehörden im Spannungsfeld zum EG-Beihilfenverbot, in *Studiengesellschaft WiR* (Hrsg.), *Beihilfenrecht*, (2004), S. 37 (43).

63 Anders *Schön*, Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT, Bd. IV/2, (2010), S. 28 ff.

## AUFsätze

steht die von ihr abweichende begünstigende Ausnahme von Vorneherein unter „Beihilfeverdacht“. Wird der Prüfungsmaßstab von einer Vorentscheidung darüber abhängig gemacht, welche Vorschrift als Regel und welche als Ausnahme anzusehen ist, trägt dies somit nicht zu einem Gewinn an Rationalität bei, sondern dazu, dass bei einer Festlegung der Regel Wertungen unter der Hand vorgenommen und mit dem Schein der Rationalität bemäntelt werden<sup>64</sup>.

Die Selektivitätsprüfung erweist sich damit als Spielart der gleichheitsrechtlichen Prüfung: Für Zwecke des Beihilfeverbots ist maßgebend, ob sich die nach den steuerlichen Vorschriften unterschiedlich behandelten Unternehmen „in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden“<sup>65</sup>. Somit stellt sich im Beihilferecht dieselbe Frage wie bei den Grundfreiheiten: Immer geht es um die vergleichbare Situation. Ob eine Situation rechtlich oder tatsächlich vergleichbar ist, kann aber nicht isoliert beurteilt werden, sondern bedarf eines Maßstabs. Für jede Gleichheitsprüfung kommt es nicht auf beliebige, sondern im jeweiligen Kontext wesentliche Gemeinsamkeiten und Unterschiede an. Entscheidend ist, wonach sich diese Wesentlichkeit bestimmt, was also das tertium comparationis ist, nach dem der Vergleich zu ziehen ist<sup>66</sup>. Die maßgebenden Kriterien können nur aus den Vorschriften gewonnen werden, die die Vergleichbarkeitsprüfung verlangen.

Mitunter wird gefordert, die Prüfung, ob durch eine steuerliche Vorschrift ein Vorteil eingeräumt wird, von der Selektivitätsprüfung zu trennen<sup>67</sup>. In *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* hat der EuGH die Frage des steuerlichen Vorteils im Zusammenhang mit dem Kriterium der Verwendung öffentlicher Mittel untersucht und dabei festgehalten, dass der Verzicht auf Steuereinnahmen, die die Körperschaft „normalerweise hätten erzielen können“, eine Beihilfe darstellen kann<sup>68</sup>. Diese Formulierung erweckt auf den ersten Blick den Eindruck, dass der EuGH die Frage nach dem Regel-Ausnahme-Verhältnis zwar nicht bei der Selektivitätsprüfung, dafür aber bei der Beurteilung, ob überhaupt ein Vorteil vorliegt, stellt. Die Analyse des Urteils zeigt aber, dass für den EuGH die „Nichtbesteuerung der Betreiber von zum privaten Transport von Personen bestimmten Luftfahrzeugen und von Freizeitbooten mit steuerlichem Wohnsitz im Gebiet der Region mit der regionalen Landungssteuer“ bereits ausreicht, um die Verwendung öffentlicher Mittel anzunehmen. Eine tiefergehende Analyse hält der EuGH offenbar nicht für erforderlich. Er stellt keine detaillierte Prüfung darüber an, welche Steuereinnahmen Sardinien „normalerweise hätte erzielen können“. Die Frage, ob die Mehrheit der in Sardinien landenden Luftfahrzeuge und Freizeitboote von Personen, die dort auch ansässig sind, oder von außerhalb Sardinien ansässigen betrieben wird, untersuchte der EuGH weder selbst noch trug er ihre Beantwortung dem vorlegenden Gericht auf<sup>69</sup>. Entscheidend ist daher die Selektivitätsprüfung: Liegt nach der für Zwecke der Selektivitätsprüfung vorgenommenen Untersuchung eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Situationen vor, ist jedenfalls davon auszugehen, dass auch ein steuerlicher

Vorteil vorliegt. Der EuGH macht daher letztlich deutlich, dass eine eigenständige Prüfung des Vorliegens eines Vorteils entbehrlich ist<sup>70</sup>.

### 3.3 Die zu berücksichtigenden Wertungen

Die Grundfreiheiten dienen der Verwirklichung des Binnenmarkts<sup>71</sup>. Dies ist auch zu berücksichtigen, wenn sie auf Grundlage des EWR-Abkommens auch im Verhältnis zu den EWR-Staaten anwendbar sind: Eines der Hauptziele des EWR-Abkommens ist die möglichst umfassende Verwirklichung der Freizügigkeit und des freien Waren-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrs im gesamten EWR, so dass der innerhalb des Gebiets der Gemeinschaft verwirklichte Binnenmarkt auf die EFTA-Staaten ausgeweitet wird<sup>72</sup>. Daher ist es wenig überraschend, dass für Zwecke der Grundfreiheiten der Vergleich zwischen in verschiedenen Staaten ansässigen Personen oder in verschiedenen Staaten durchgeführten Aktivitäten maßgebend ist. Der Umstand, dass wirtschaftliche Akteure in verschiedenen Staaten ansässig sind oder Aktivitäten in verschiedenen Staaten entfaltet werden, soll nicht nachteilig sein.

Dies gilt im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten: Nach Auffassung des EuGH „können zwar mit der Liberalisierung des Kapitalverkehrs mit Drittländern durchaus andere Ziele verfolgt werden als die Verwirklichung des Binnenmarkts, wie insbesondere die Ziele, die Glaubwürdigkeit der einheitlichen Gemeinschaftswährung auf den Weltfinanzmärkten und die Aufrechterhaltung von Finanzzentren mit weltweiter Bedeutung in den Mitgliedstaaten sicherzustellen, doch ist festzustellen, dass die Mitgliedstaaten, als der Grundsatz des freien Kapitalverkehrs durch Art. 56 Abs. 1 EG auf den Kapitalverkehr zwischen dritten Ländern und den Mitgliedstaaten erstreckt wurde, sich dafür entschieden haben, diesen Grundsatz in demselben Artikel und mit den gleichen Worten für den Kapitalverkehr innerhalb der Gemeinschaft und für den die Beziehungen mit dritten Ländern betreffenden Kapitalverkehr festzulegen“<sup>73</sup>. Zurecht hält daher Generalanwalt *Mengozzi* in seinen Schlussanträgen in *Columbus Container* in Hinblick auf die Rs. *Cadbury Schweppes* fest<sup>74</sup>: „Die Gefahr einer Zersplitterung des Gemeinsamen Marktes, die durch nationale Regelungen wie die Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften herbeigeführt wird, dürfte somit die Ursache dafür sein, dass der Gerichtshof die objektive Vergleichbarkeit der Situation einer gebietsansässigen Gesellschaft, die eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat mit niedrigerem Besteuerungsniveau als in den Rechtsvorschriften des Vereinigten Königreichs über beherrschte ausländische Gesellschaften vorgesehen eingerichtet hat, einerseits, und gebietsansässigen Gesellschaften, die eine Tochtergesellschaft in einem Mitgliedstaat mit höherem Besteuerungsniveau vorliegt, andererseits, nicht als nachteilig für die Verwirklichung des Binnenmarkts ansieht.“

64 Dazu näher *Lang*, 17. ÖJT, Bd. IV/1, S. 25; ähnlich *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) in ihrer treffenden Kritik an der Rechtsprechung des VfGH, die bei der Anwendung des Gleichheitsgrundsatzes vor vergleichbaren Problemen steht.

65 EuGH v. 17. 6. 1999, C-75/97, *Belgien/Kommission* („Maribel“), Slg. 1999, I-3671, BeckRS 2004, 77761, Rn. 28 bis 31; v. 8. 11. 2001, C-143/99, *Adria Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8365, BeckRS 2004, 74406, Rn. 41.

66 *Pöschl*, Gleichheit, S. 155.

67 So *Schön*, Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT, Bd. IV/2, S. 28 ff.

68 EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 57.

69 Kritisch *Luja*, Revisiting the Balance between Aid, Selectivity and Selective Aid in respect of taxes and Special Levies, EStAL 1/2010, 161 ff. Angesichts des generell-abstrakten Charakters von Steuervorschriften wäre es aber m. E. ohnehin unmöglich gewesen zu ermitteln, wieviele Steuerpflichtige einer Vorschrift potenziell unterliegen können.

70 *Anders Luja*, EStAL 1/2010, 16 ff.

71 *Frenz*, Handbuch Europarecht, Bd. 1 Europäische Grundfreiheiten (2004), Rn. 269; *Kingreen*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/EGV 3. Aufl., (2007), Art. 28-30 Rn. 2 ff. m. w. N.

72 SA *Jääskinen* v. 29. 4. 2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud*, noch nicht in Slg., Nr. 35, BeckRS 2010, 90529.

73 EuGH v. 18. 12. 2007, C-101/05, *A*, Slg. 2007, I-11531, ISr 2002, 66, Rn. 31.

74 SA *Mengozzi* v. 29. 3. 2007, C-298/05, *Columbus Container Services*, Slg. 2007, I-10451, ISr 2007, 299, Nr. 117.



## AUFsätze

erungsniveau als in den erwähnten Rechtsvorschriften vorgesehen gegründet haben, andererseits, bejaht hat.“

Beim unionsrechtlichen Beihilfeverbot handelt es sich ebenfalls um kein allgemeines Gebot der Gleichbehandlung: Vielmehr verbietet die Vorschrift, Ungleichbehandlungen vorzusehen, die nach Maßgabe der Art. 107 f AEUV Wettbewerbsverzerrungen herbeiführen können. Der Umstand, dass Art. 107 AEUV neben „bestimmten Unternehmen“ auch von „Produktionszweigen“ spricht, beschränkt die Selektivitätsprüfung nicht. Nach Auffassung des EuGH kommen beispielsweise auch alle Unternehmen einer bestimmten Region – unabhängig von ihrer Zuordnung zu einem „Produktionszweig“ – als „bestimmte Unternehmen“ in Betracht. Vor diesem Hintergrund können daher mE alle Unternehmen, die sich in einem nach Art. 107 f AEUV erheblichen Wettbewerbsverhältnis befinden, als vergleichbar angesehen werden. Damit wird die beihilferechtliche Vergleichbarkeitsprüfung noch zu keinem Automatismus: Fast alle Unternehmen befinden sich in bestimmter Weise in einem Wettbewerbsverhältnis. Denn der Konsument steht beispielweise auch vor der Entscheidung, ob er seine verfügbaren Mittel für goldene Zähne beim Zahnarzt oder aber für ein aufwändiges Fahrrad im Sportgeschäft ausgibt. Ob das Wettbewerbsverhältnis zwischen Unternehmen für Zwecke der Vorschriften der Art. 107 f AEUV erheblich ist, bedarf letztlich einer im Rahmen der Interpretation zu klärenden Wertungsentscheidung. Nicht jede Differenzierung ist somit verpönt. Unternehmen, deren Wettbewerbsverhältnis aus dem Blickwinkel der Art. 107 f AEUV nicht hinreichend intensiv ist, können unterschiedlich behandelt werden<sup>75</sup>.

Vor diesem Hintergrund ist es auf den ersten Blick überraschend, wenn Generalanwältin Kokott in *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* „zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen zwischen dem Recht der Grundfreiheiten und dem Beihilfe(n)recht in beiden Fällen die gleichen Maßstäbe“ anlegt<sup>76</sup> und der EuGH die Frage nach der beihilferechtlichen Selektivität unter bloßem Verweis auf das Ergebnis seiner grundfreiheitenrechtlichen Vergleichbarkeitsprüfung beantwortet<sup>77</sup>. Die unterschiedlichen Zielsetzungen beider Regelungen hätten eine ausführlichere Begründung erwarten lassen. Allerdings sind die hinter Grundfreiheiten und Beihilfeverbot stehenden Wertentscheidungen keineswegs gegenläufig, zumal das Ziel der Wettbewerbsneutralität auch für den Binnenmarkt entscheidend ist<sup>78</sup>. Gebietsansässige und gebietsfremde Unternehmen stehen hier zweifellos in einem – vom EuGH offenbar als hinreichend intensiv angesehenen – Wettbewerbsverhältnis.

## 4. Die Rechtsfolgen bei Verletzung von Grundfreiheiten und Beihilfeverbot

### 4.1 Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten

Liegt ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vor, ergeben sich daraus für den Gesetzgeber und die Gerichte und Verwaltungsbehörden des Mitgliedstaats unmittelbare Konsequenzen: Im Zweifel ist die bestehende Rechtslage von allen Rechtsanwendern so zu deuten, dass sie dem Unionsrecht entspricht. Ist eine derartige unionsrechtskonforme Interpretation nicht möglich, ist der Gesetzgeber gefordert, die Rechtslage in einer den

Grundfreiheiten entsprechenden Weise neu zu gestalten. Bis dahin kommt aber der Anwendungsvorrang des Unionsrechts zum Tragen: Unionsrechtswidrige Vorschriften bleiben unangewendet. Gegebenenfalls ist die unionsrechtlich gerissene Lücke durch sinngemäße Anwendung anderer Vorschriften des nationalen Rechts zu schließen<sup>79</sup>.

Der Verstoß gegen die Grundfreiheiten kann saniert werden, indem eine der beiden vorgesehenen Rechtsfolgen nunmehr auf beide vergleichbaren Situationen angewendet wird. In den meisten Mitgliedstaaten wird im Wege des Anwendungsvorrangs die vorteilhafte Rechtsfolge auf nach der seinerzeitigen Intention des nationalen Gesetzgebers nachteilig behandelte Situation erstreckt. Die Grundfreiheiten wirken auf diese Weise zugunsten der Steuerpflichtigen. Dies kann darauf zurück zu führen sein, dass die meisten nationalen Behörden lediglich eine grenzüberschreitende Situation von den Grundfreiheiten erfasst sehen und daher keine Rechtsgrundlage sehen, die Rechtsfolge anzutasten, die für die vergleichbare – meist inländische – Situation vorgesehen ist. Sieht man die Frage, welche Rechtsfolgen der Anwendungsvorrang konkret bewirkt, als Auslegungsfrage des nationalen Rechts<sup>80</sup>, sprechen meist auch verfassungsrechtliche Grundwertungen dafür, die Vorteile auf grenzüberschreitende Konstellationen zu erstrecken und nicht den Inlandsfall rückwirkend schlechter zu behandeln.

### 4.2 Das beihilferechtliche Durchführungsverbot

Auf dem Gebiet des Beihilferechts verpflichtet Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV jedenfalls Verwaltungsbehörden und Gerichte, die als Beihilfe einzustufende und von der Kommission nicht oder noch nicht genehmigte Begünstigung unangewendet zu lassen. Der EuGH lässt nicht zu, den Beihilfecharakter einer Regelung in Anwendung des Durchführungsverbots zu vermeiden, indem er den Empfängerkreis der angegriffenen Regelung so weit ausdehnt, dass sie ihren Beihilfecharakter verliert. Der Gerichtshof hat mehrfach entschieden, „dass die Schuldner einer Abgabe sich nicht darauf berufen können, dass die Befreiung anderer Unternehmen eine staatliche Beihilfe darstelle, um sich der Zahlung dieser Abgabe zu entziehen oder um deren Erstattung zu erlangen“<sup>81</sup>.

Allerdings ist es auch nicht völlig ausgeschlossen, dass das Durchführungsverbot unter bestimmten Voraussetzungen doch eine Ausdehnung des Kreises des Beihilfeempfängers bewirken kann: Der EuGH hat in *Ferring* angedeutet und in *Laboratoires Boiron* näher ausgeführt, dass abgabepflichtige Tatbestände, die für bestimmte Steuerpflichtige greifen, und von dieser Abgabe vorgesehene Befreiungen, die für andere mit jenen in unmittelbarem Wettbewerb stehenden Abgabepflichtigen zum Tragen kommen, eine Beihilfe bewirken können<sup>82</sup>. Der EuGH hat sich in seiner Begründung auf die zu „parafiskalischen Abgaben“ ergan-

<sup>75</sup> Dazu Lang, Diskussionsbeitrag, 17. ÖJT, Bd. IV/2, S. 69 ff.

<sup>76</sup> SA Kokott v. 2. 7. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, noch nicht in Slg., Nr. 134, BeckRS 2009, 70745.

<sup>77</sup> EuGH v. 17. 11. 2009, C-169/08, *Presidente del Consiglio dei Ministri*, in diesem Heft S. 580, Rn. 53.

<sup>78</sup> Frenz, Handbuch Europarecht, Rn. 125 ff.; Waldhoff, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/EGV, 3. Aufl. (2007), Art. 90 Rn. 5, m. w. N.

<sup>79</sup> Näher Lang, SWI 2009, 216 (223); Rust, IStR 2009, 382 (383); Ehrke-Rabel, ÖStZ 2009, 189 (189 ff.); siehe auch Öhlinger/Potacs, Gemeinschaftsrecht und staatliches Recht, 3. Aufl. (2006), S. 91 f.; Gosch, DStR 2007, 1553 (1555); Terra/Wattel, European Tax Law, 5. Aufl. (2008), 89 f.; Ranacher/Frischhut, Handbuch Anwendung des EU-Rechts (2009), S. 64 f. und 115 f.; vgl. auch EuGH v. 4. 7. 2006, C-212/04, *Adeneler*, Slg. 2006, I-6057, BeckRS 2006, 70506, Rn. 109.

<sup>80</sup> Gosch, Ubg 2009, 73 (77 f); Lang, SWI 2009, 223.

<sup>81</sup> Vgl. u. a. EuGH v. 20. 9. 2001, C-390/98, *Banks*, Slg. 2001, I-6117, BeckRS 2004, 76970, Rn. 80; v. 27. 10. 2005, C-270/04, *Distribution Casino France*, Slg. 2005, I-9481 Rn. 42 und 44 sowie v. 15. 6. 2006, C-393/04 und 41/05, *Air liquide Industries*, Slg. 2006, I-5293, BeckEuRS 2006, 427854, Rn. 43.

<sup>82</sup> EuGH v. 22. 11. 2001, C-53/00, *Ferring*, Slg. 2001, I-9067, BeckRS 2004, 77540; v. 7. 9. 2006, C-526/04, *Laboratoires Boiron*, Slg. 2006, I-7529, BeckRS 2006, 70662.

## AUFsätze

gene Rechtsprechung und insbesondere sein Urteil *van Calster* berufen, obwohl die in *Laboratoires Boiron* getroffenen Aussagen nicht bloß für derartige Abgaben Bedeutung haben<sup>83</sup>. Der Gerichtshof hat das Erfordernis der Erstattung der Abgabe, das im Ergebnis zu einer Beseitigung des Beihilfecharakters der Maßnahme durch Ausdehnung ihrer Wirkung führt, mit mehreren Argumenten begründet: Während es sich in anderen Fällen nämlich jeweils um eine Befreiung bestimmter Wirtschaftsteilnehmer von einer allgemeinen Abgabe handelt und diese Befreiung an sich bereits eine Beihilfemaßnahme darstelle, handelt es sich bei der in *Laboratoires Boiron* am Prüfstand des EuGH stehenden Regelung „um eine Abgabe, zu der nur eine von zwei miteinander in Wettbewerb stehenden Kategorien von Wirtschaftsteilnehmern herangezogen wird, nämlich die Pharmahersteller“<sup>84</sup>. Warum die Unterscheidung zwischen einer allgemeinen Abgabe mit Befreiungen und einer Abgabe, die nur eine Kategorie von Wirtschaftsteilnehmern erfasst, und die mit dieser in Konkurrenz stehenden Wirtschaftsteilnehmer befreit, bedeutsam sein soll, ist nicht auf den ersten Blick einsichtig. Möglicherweise haben den EuGH praktische Argumente geleitet, da die Ausdehnung einer Befreiung bei einer allgemeinen Abgabe einen gravierenden Eingriff in ein Steuersystem bewirken kann und möglicherweise auch ertragreiche Steuern mit einem Schlag unanwendbar machen kann, während sich die Konsequenzen der Ausdehnung einer Befreiung bei einer nur bestimmte Unternehmen treffenden Abgabe in Grenzen halten. Weiters dürfte für den EuGH entscheidend sein, dass sich die beiden Kategorien von Wirtschaftsteilnehmern in einem „unmittelbaren Wettbewerbsverhältnis“ befinden<sup>85</sup>.

### 4.3 Widersprüchliche Konsequenzen?

In *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* hat der EuGH einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit und das Beihilfeverbot festgestellt, ohne aber selbst zu den sich daraus ergebenden Konsequenzen Stellung zu nehmen. Auf den ersten Blick scheint es einen unauflösbaren Widerspruch zu geben: Verstöße gegen die Grundfreiheiten werden im Wege des Anwendungsvorrangs traditionell durch Erstreckung der vorteilhaften Rechtsfolge auf die grenzüberschreitende Konstellation saniert. Die Erhebung der Landungssteuer wäre dann – zumindest bei außerhalb Italiens ansässigen Betreibern – unzulässig. Das beihilferechtliche Durchführungsverbot scheint hingegen zu einer Rückgängigmachung des zu Unrecht – weil ohne Genehmigung durch die Kommission – gewährten Vorteils zu zwingen. Dies würde auf die nachträgliche Besteuerung der in Sardinien Ansässigen hinauslaufen.

Das Durchführungsverbot zwingt aber – wie gezeigt werden konnte – nicht immer zur Rückgängigmachung des Vorteils. Bei der sardischen Landungssteuer handelt es sich nicht um eine allgemeine Abgabe. Von ihr sind nur bestimmte Wirtschaftsteilnehmer betroffen. Dies könnte berechtigen, die vom EuGH in *Laboratoires Boiron* entwickelten Grundsätze anzuwenden und die Befreiung auszudehnen. Zweifelsfrei ist dies aber keineswegs, denn die zitierte Rechtsprechung zielt vor allem auf parafiskalische Abgaben ab. Das Verhältnis dieser Rechtsprechung zu anderen Urteilen des EuGH, in denen er die Rückgängigmachung des Vorteils fordert, ist unklar<sup>86</sup>.

Die auf Grundlage von *Laboratoires Boiron* zu ziehenden Konsequenzen sind mit den sich aus den Grundfreiheiten ergebenden Folgen nicht völlig ident: Unter Berufung auf das Beihilferecht könnten auch die in anderen Regionen Italiens ansässigen Steuerpflichtigen die Rückzahlung der Abgabe fordern, während dies nach den Grundfreiheiten nur den in anderen Mitgliedstaaten Ansässigen möglich wäre. Zu untersuchen wäre auch noch, ob das Beihilferecht in derartigen Konstellationen zu weitergehenden Rückforderungsmöglichkeiten bereits erhobener Landungssteuer zwingt<sup>87</sup>, als dies bei Verstößen gegen die Grundfreiheiten möglich ist.

Wer hingegen der traditionellen beihilferechtlichen Betrachtung folgt, wird sich aufgrund des Durchführungsverbots unionsrechtlich zur Erhebung der Landungssteuer auch in Fällen von in Sardinien Ansässiger verpflichtet fühlen. Dem Vertrauensschutz kommt im Anwendungsbereich des beihilferechtlichen Durchführungsverbots nur untergeordnete Bedeutung bei<sup>88</sup>, sodass nachträglich Steuer erhoben werden müsste. Der Widerspruch zu den Wirkungen des Anwendungsvorrangs lässt sich dann auflösen, wenn man den Anwendungsvorrang zwar als unionsrechtlich geboten ansieht, die Feststellung seiner konkreten Wirkungen aber als Auslegungsfrage des nationalen Rechts sieht<sup>89</sup>: Die Erstreckung der Vorteile ergibt sich dann nach den Rechtsordnungen der meisten Mitgliedstaaten aus verfassungsrechtlichen Wertungen: Es gilt, die rückwirkende Verschlechterung der Rechtslage zu vermeiden. Ist aber gerade diese belastende Rückwirkung aufgrund des beihilferechtlichen Durchführungsverbot unionsrechtlich geboten, tritt das verfassungsrechtliche Erfordernis in den Hintergrund: Nach der Rechtsprechung des EuGH darf sich kein Mitgliedstaat unter Berufung auf nationales Verfassungsrecht den unionsrechtlichen Anforderungen entziehen<sup>90</sup>.

### 5. Zusammenfassende Würdigung

Das Urteil des EuGH in *Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna* verdient größere Beachtung: Der EuGH hat seine Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten und zum Beihilferecht miteinander verknüpft und deutlich gemacht, dass Fälle des Verstoßes mitgliedstaatlicher Steuervorschriften sowohl gegen die Grundfreiheiten als auch gegen das Beihilfeverbot häufiger werden können. Die Begründung des Urteils ist knapp, doch die hier angestellten Überlegungen haben gezeigt, dass der EuGH zu Recht im Kontext beider Normen eine Vergleichbarkeitsprüfung vornimmt und dass die dabei zu berücksichtigenden Wertungen jedenfalls nicht gegenläufig sind. Wenn der EuGH die Parallelen zwischen Grundfreiheiten und Beihilferecht aufzeigt, wird er sich in Zukunft auch mit der Frage beschäftigen müssen, worin die Unterschiede bestehen und ob sie – beispielsweise bei der Entscheidung über den relevanten Bezugsrahmen – gerecht-

<sup>87</sup> Vgl. zur Bedeutung der Rechtskraft bei Verstößen gegen das Durchführungsverbot *Lang*, 17. ÖJT Bd. IV/1, S. 75 ff.

<sup>88</sup> Siehe etwa EuGH v. 24. 11. 1987, 223/85, *Rijn-Schelde-Verolme*, Slg. 1987, 4654, BeckEuRS 1987, 133014, Rn. 13; v. 19. 6. 2008, C-39/06, *Kommission/Deutschland*, Slg. 2008, I-93, Rn. 24; siehe auch EuGH v. 20. 3. 1997, C-24/95, *Alcan*, Slg. 1997, I-1591, Rn. 41; vgl. auch *Quardt*, in: Heidenhain (Hrsg.), *Handbuch des europäischen Beihilfenrechts* (2003), § 51 B; *Sutter*, in: Mayer (Hrsg.), *Kommentar zu EU- und EG-Vertrag* (2003) Art. 88 Rz. 104 ff.; *Luja*, *Legal protection of the diligent recipient of fiscal State aid*, in: Pistone (Hrsg.), *Legal Remedies in European Tax Law* (2010), 253 (256 ff.); *Mamut/Schlager*, in: Jaeger (Hrsg.), *Jahrbuch Beihilferecht* 2007, (2007) S. 187 (212 f.).

<sup>89</sup> *Lang*, SWI 2009, 223 f.

<sup>90</sup> EuGH v. 17. 12. 1970, 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft mbH/Einfuhr- und Vorratstelle für Getreide und Futtermittel*, Slg. 1970, 1125, Rn. 3; v. 9. 3. 1978, 106/77, *Simmenthal*, Slg. 1978, 629, Rn. 24.

<sup>83</sup> EuGH v. 7. 9. 2006, C-526/04, *Laboratoires Boiron*, Slg. 2006, I-7529, BeckRS 2006, 70662, Rn. 42.

<sup>84</sup> EuGH v. 7. 9. 2006, C-526/04, *Laboratoires Boiron*, Slg. 2006, I-7529, BeckRS 2006, 70662, Rn. 33.

<sup>85</sup> Weiterführend *Lang*, 17. ÖJT, Bd. IV/1, S. 71 ff.

<sup>86</sup> Kritisch auch *Lang*, 17. ÖJT Bd. IV/1, S. 71 ff.

## RECHTSPRECHUNG

fertigt sind. Offen ist auch, welche Konsequenzen aus dem Verstoß gegen beide Vorschriften im nationalen Recht zu ziehen sind. Auf den ersten Blick scheint der Widerspruch zwischen grundfreiheitenrechtlicher Erstreckung der Begünstigung und beihilferechtlich gebotener Rückgängigmachung des Vorteils

unauflösbar. Die hier vorgenommene Analyse hat – allerdings in divergierende Richtungen führende – Argumente erkennen lassen, unter deren Berücksichtigung der scheinbare Normenkonflikt bewältigt werden kann. Auf Dauer wird sich der EuGH der Beschäftigung mit diesen Fragen nicht entziehen können.

## RECHTSPRECHUNG

## EuGH: Entscheidungen

## Regionale Lande- und Schiffsanlegesteuer von Nichtansässigen

EG Art. 49 (jetzt AEUV Art. 56), EG Art. 87 (jetzt AEUV Art. 107)

**1. Art. 49 EG ist dahin auszulegen, dass er einer Steuervorschrift einer regionalen Körperschaft wie Art. 4 des Gesetzes Nr. 4 der Region Sardinien vom 11. 5. 2006, Disposizioni varie in materia di entrate, riqualificazione della spesa, politiche sociali e di sviluppo, in der durch Art. 3 Abs. 3 des Gesetzes Nr. 2 der Region Sardinien vom 29. 5. 2007, Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione – Legge finanziaria 2007, geänderten Fassung entgegensteht, die eine regionale Steuer auf zu touristischen Zwecken durchgeführte Landungen von zum privaten Transport von Personen bestimmten Luftfahrzeugen und von Freizeitbooten einführt, die nur von natürlichen und juristischen Personen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region erhoben wird.**

**2. Art. 87 Abs. 1 EG ist dahin auszulegen, dass eine Steuervorschrift einer regionalen Körperschaft, die eine Landungssteuer wie die im Ausgangsverfahren fragliche einführt, die nur von natürlichen und juristischen Personen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region erhoben wird, eine staatliche Beihilfemaßnahme zugunsten der in diesem Gebiet ansässigen Unternehmen darstellt.**

*EuGH, Urt. v. 17. 11. 2009, C-169/08, Presidente del Consiglio dei Ministri/Regione Sardegna (Vorabentscheidungsersuchen von der Corte costituzionale, Italien)*

## Sachverhalt:

Im vorliegenden Verfahren geht es um die Gemeinschaftsrechtskonformität von Art. 4 des Regionalgesetzes Nr. 4/2006, später geändert durch Art. 5 des Gesetzes Nr. 2 vom 29. 5. 2007, mit dem eine regionale Steuern eingeführt wurde, die für natürliche und juristische Personen gilt, die ihren steuerlichen Wohnsitz nicht in Sardinien haben, aber dort Freizeitboote und zum privaten Transport von Personen bestimmte Luftfahrzeuge der allgemeinen Luftfahrt betreiben.

Das vorliegende Gericht wirft hier zunächst die Frage auf, ob das Regionalgesetz dadurch, dass es Unternehmen ohne steuerlichen Wohnsitz in Sardinien einer Steuer unterwirft, eine Diskriminierung gegenüber Unternehmen schaffe, die, obwohl sie dieselben Tätigkeiten ausüben, allein deswegen nicht zur Zahlung dieser Steuer verpflichtet seien, weil sie ihren steuerlichen Wohnsitz in Sardinien hätten, und folglich für die nicht ansässigen Unternehmen zu einer Belastung bei den Kosten für die erbrachten Dienstleistungen führe. Darüber hinaus hat das vorliegende Gericht Zweifel hinsichtlich der von der Region Sardinien vorgebrachten Rechtfertigungsgründe, nämlich zum einen, dass diese nicht ansässigen Unternehmen im gleichen Umfang wie Unternehmen mit steuerlichem Wohnsitz in Sardinien öffentliche regionale und lokale Dienstleistungen in Anspruch nähmen, ohne jedoch zur Fi-

nanzierung dieser Dienstleistungen beizutragen, und zum anderen, dass es notwendig sei, die höheren Kosten auszugleichen, die die in Sardinien ansässigen Unternehmen wegen der mit dem Inselcharakter der Region zusammenhängenden geografischen und wirtschaftlichen Besonderheiten zu tragen hätten.

Weiter führt das vorliegende Gericht aus, dass sich das Problem stelle, ob der wirtschaftliche Wettbewerbsvorteil, der den Unternehmen mit steuerlichem Wohnsitz in Sardinien dadurch entstehe, dass sie nicht zur Zahlung der regionalen Landungssteuer verpflichtet seien, unter den Begriff der staatlichen Beihilfe falle, da dieser Vorteil nicht über die Gewährung einer Steuervergünstigung entstehe, sondern mittelbar durch die niedrigeren Kosten, die diese Unternehmen im Vergleich zu den außerhalb des Gebiets der Region ansässigen Unternehmen zu tragen hätten.

## Aus den Gründen:

## Zur ersten und zur dritten Frage, die Art. 49 EG betreffen

19 Mit seiner ersten und seiner dritten Frage, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 49 EG dahin auszulegen ist, dass er einer Steuervorschrift einer regionalen Körperschaft wie Art. 4 des Regionalgesetzes Nr. 4/2006 entgegensteht, die die Einführung einer regionalen Steuer auf zu touristischen Zwecken durchgeführte Landungen von zum privaten Transport von Personen bestimmten Luftfahrzeugen und von Freizeitbooten vorsieht, sofern diese Steuer nur von Unternehmen mit steuerlichem Wohnsitz außerhalb des Gebiets der Region erhoben wird.

## Zu den Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 49 EG

20 Für die Beantwortung dieser Frage ist vorab zu prüfen, ob das Regionalgesetz Nr. 4/2006 in den Anwendungsbereich der Dienstleistungsfreiheit i. S. von Art. 50 EG fällt.

21 Wie sich aus dem Wortlaut von Art. 4 des Regionalgesetzes Nr. 4/2006 ergibt, wird die im Ausgangsverfahren fragliche Steuer auf zu touristischen Zwecken durchgeführte Landungen von zum privaten Transport von Personen bestimmten Luftfahrzeugen der allgemeinen Luftfahrt (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a des genannten Gesetzes) sowie von Freizeitbooten und Booten, die für Freizeit Zwecke verwendet werden, sofern diese Boote eine Länge von über 14 Metern haben (Art. 4 Abs. 2 Buchst. b des genannten Gesetzes), erhoben.

22 Die regionale Landungssteuer gilt somit nicht für zivile Transportunternehmen, die Personen und Waren befördern. Das vorliegende Gericht führt aus, dass diese Steuer insbesondere von Unternehmen erhoben werde, die Luftfahrzeuge betrieben, um unentgeltliche Lufttransporte zu Zwecken der eigenen Geschäftstätigkeit durchzuführen. In Bezug auf Freizeitboote weist das vorliegende Gericht außerdem darauf hin, dass die fragliche Steuer insbesondere von Unternehmen erhoben werde, deren Tätigkeit in der entgeltlichen Überlassung dieser Boote an Dritte bestehe.

23 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff „Dienstleistungen“ i. S. von Art. 50 EG nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs impliziert, dass es sich um Leistungen handelt, die in der