

# Inhaltsverzeichnis

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| Einleitung .....                                                              | 19 |
| 1. Teil: Grundlagen .....                                                     | 30 |
| § 1 Der Begriff der Steuervergünstigung .....                                 | 30 |
| A. Die Steuervergünstigung im allgemeinen Sprachgebrauch .....                | 30 |
| B. Die Steuervergünstigung in ihrem begrifflichen Kontext .....               | 31 |
| I. Der Begriff der Steuer .....                                               | 31 |
| II. Der Begriff der Vergünstigung .....                                       | 32 |
| 1. Der Begriff der Vergünstigung im allgemeinen Sprachgebrauch .....          | 32 |
| 2. Die Verwendung des Begriffs Vergünstigung im Gesetz .....                  | 32 |
| 3. Zwischenergebnis .....                                                     | 34 |
| III. Der Begriff der Subvention als verwandter Begriff .....                  | 35 |
| 1. Rechtswissenschaftliche Begriffsbildungen .....                            | 36 |
| a) Der Begriff der Subvention in Gesetzen .....                               | 36 |
| b) Der Begriff der Subvention in der Rechtsprechung .....                     | 38 |
| aa) Der Begriff in der deutschen Rechtsprechung .....                         | 38 |
| bb) Der Begriff in der Rechtsprechung des EuGH .....                          | 41 |
| cc) Zwischenergebnis .....                                                    | 42 |
| c) Die Verwendung des Begriffes in den Subventionsberichten .....             | 42 |
| d) Beiträge der Literatur zum Subventionsbegriff .....                        | 42 |
| e) Zwischenergebnis .....                                                     | 43 |
| 2. Finanzwissenschaftliche Begriffe .....                                     | 45 |
| 3. Zwischenergebnis .....                                                     | 48 |
| III. Abgrenzung der Begriffe Vergünstigung und Subvention .....               | 48 |
| IV. Die begriffliche Einordnung der Steuervergünstigung .....                 | 50 |
| V. Ergebnis .....                                                             | 50 |
| C. Die Begriffsmerkmale der Vergünstigung als Basis der Begriffsbildung ..... | 51 |
| I. Der Begünstigende .....                                                    | 51 |
| II. Der Begünstigte .....                                                     | 52 |
| III. Der Vorteil .....                                                        | 53 |
| IV. Der Vergünstigungszweck .....                                             | 53 |
| C. Zusammenfassung .....                                                      | 54 |
| § 2 Merkmale einer Steuervergünstigung .....                                  | 56 |
| A. Die Steuervergünstigung als staatliche Vergünstigung .....                 | 56 |
| B. Die Empfänger von Steuervergünstigungen .....                              | 57 |
| C. Der durch die Steuervergünstigung gewährte Vorteil .....                   | 58 |
| I. Die Art des Vorteils .....                                                 | 59 |
| II. Vorteil oder vorteilhafte Regelung .....                                  | 62 |
| III. Der Vorteil der Steuervergünstigung in den einzelnen Abgabearten .....   | 63 |
| 1. Die Abgabearten .....                                                      | 64 |
| 2. Der Vorteil bei Steuern .....                                              | 65 |

|                                                                                                 |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3. Vorteil bei Ein- und Ausfuhrabgaben .....                                                    | 66  |
| 4. Der Vorteil bei Vorzugslasten.....                                                           | 67  |
| 5. Der Vorteil bei Sonderabgaben.....                                                           | 69  |
| 6. Der Vorteil bei Sozialversicherungsabgaben .....                                             | 70  |
| 7. Der Vorteil bei Verbandslasten .....                                                         | 72  |
| 8. Der Vorteil bei sonstigen Abgaben .....                                                      | 72  |
| IV. Ergebnis.....                                                                               | 73  |
| D. Der Zweck der Steuervergünstigung .....                                                      | 74  |
| 1. Der Zweck steuerlicher Regelungen .....                                                      | 74  |
| 2. Die Rolle des Staates gegenüber der Wirtschaft .....                                         | 76  |
| 3. Der interventionistische Lenkungs Zweck.....                                                 | 79  |
| II. Die Steuervergünstigung als Umverteilungsinstrument.....                                    | 80  |
| 1. Der Unterschied zwischen Umverteilung und Lenkung .....                                      | 81  |
| 2. Der interventionistische Umverteilungszweck.....                                             | 82  |
| III. Ergebnis.....                                                                              | 83  |
| E. Zusammenfassung.....                                                                         | 85  |
| § 3 Rechtliche Grundstruktur der Steuervergünstigung .....                                      | 87  |
| A. Gleichheit der Besteuerung als Ausgangsfall .....                                            | 87  |
| I. Die allgemeine Bedeutung des Gleichheitssatzes.....                                          | 88  |
| II. Der allgemeine Gleichheitssatz im Steuerrecht.....                                          | 90  |
| 1. Historische Grundlagen.....                                                                  | 90  |
| 2. Die Gleichheit im Steuerrecht nach der Rechtsprechung des<br>Bundesverfassungsgerichts ..... | 93  |
| a) Die Belastungsgleichheit.....                                                                | 93  |
| b) Die Leistungsfähigkeit .....                                                                 | 96  |
| c) Leistungsfähigkeit und Belastungsgleichheit .....                                            | 97  |
| 3. Die Gleichheit der Besteuerung in der Literatur .....                                        | 98  |
| a) Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Vergleichsmaßstab .....                                   | 99  |
| b) Leistungsfähigkeit als Differenzierungskriterium.....                                        | 100 |
| III. Zusammenfassung und offene Probleme .....                                                  | 101 |
| IV. Gleichheit im Steuerrecht: systemgerechte Gleichheit der Belastung .....                    | 102 |
| 1. Allgemeinheit der Besteuerung als Statusgleichheit .....                                     | 102 |
| 2. Gleichmäßigkeit der Besteuerung als Belastungsgleichheit.....                                | 103 |
| a) Die Rolle des Leistungsfähigkeitsprinzips .....                                              | 103 |
| b) Grundlegende Systementscheidungen des Gesetzgebers als<br>Vergleichsmaßstab .....            | 108 |
| c) Zwischenergebnis.....                                                                        | 109 |
| V. Kriterien der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.....                                           | 109 |
| 1. Gleichmäßigkeit der Besteuerung in den einzelnen Steuerarten .....                           | 110 |
| a) Einkommensteuer.....                                                                         | 110 |
| b) Körperschaftsteuer .....                                                                     | 114 |
| c) Erbschaft- und Schenkungssteuer .....                                                        | 115 |
| d) Objektsteuern (Grundsteuer).....                                                             | 115 |
| aa) Bewertung von Gegenständen .....                                                            | 116 |
| bb) Sollertrag .....                                                                            | 117 |
| cc) Zwischenergebnis .....                                                                      | 118 |

|                                                                                                                                       |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| e) Sonderfall Gewerbesteuer .....                                                                                                     | 118 |
| f) Steuern auf Verwendung von Einkommen und Vermögen .....                                                                            | 120 |
| 2. Steuerliche Gesamtbelastung .....                                                                                                  | 122 |
| 3. Zwischenergebnis .....                                                                                                             | 122 |
| B. Abweichung von der Belastungsgleichheit als begründungspflichtige Differenzierung.....                                             | 123 |
| I. Sachlicher Grund als Minimalanforderung .....                                                                                      | 124 |
| II. Weitergehende Anforderungen .....                                                                                                 | 125 |
| 1. Verfassungsgemäßes Differenzierungsziel .....                                                                                      | 125 |
| 2. Verfassungsgemäßes Differenzierungskriterium .....                                                                                 | 126 |
| 3. Verhältnis Differenzierungsziel und Differenzierungskriterium.....                                                                 | 127 |
| 4. Zusätzliche Anforderungen des EG- und internationalen Rechts .....                                                                 | 128 |
| III. Ergebnis: Rechtliche Struktur der Abweichungen von der Belastungsgleichheit .....                                                | 129 |
| C. Differenzierungen als Ausdruck interventionistischer Zwecke .....                                                                  | 129 |
| I. Intervention als bewusste gesetzgeberische Entscheidung für einen außerfiskalischen Hauptzweck .....                               | 130 |
| II. Fiskalische Zwecksetzungen .....                                                                                                  | 132 |
| 1. Einnahmeerzielung .....                                                                                                            | 132 |
| 2. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit .....                                                                                      | 132 |
| 3. Vereinfachungszweck .....                                                                                                          | 135 |
| 4. Weitere fiskalische Zwecke .....                                                                                                   | 136 |
| 5. Ergebnis .....                                                                                                                     | 136 |
| III. Nichtfiskalische Zwecke.....                                                                                                     | 137 |
| IV. Das Problem überschneidender Zwecksetzungen.....                                                                                  | 138 |
| 1. Begründungsgebot als Ausgangspunkt .....                                                                                           | 138 |
| 2. Die Intervention als bewusste Entscheidung des Gesetzgebers .....                                                                  | 139 |
| 3. Ergebnis .....                                                                                                                     | 139 |
| D. Zusammenfassung und Ergebnis: .....                                                                                                | 140 |
| Die Steuervergünstigung als Differenzierungsinstrument .....                                                                          | 140 |
| § 4 Rechtstechnische Gestaltungen von Steuervergünstigungen.....                                                                      | 142 |
| A. Vergünstigungen bei der Steuerentstehung .....                                                                                     | 142 |
| I. Persönliche Steuerbefreiungen .....                                                                                                | 143 |
| 1. § 5 KStG als Steuervergünstigung .....                                                                                             | 143 |
| 2. § 3 GewStG als Steuervergünstigung.....                                                                                            | 147 |
| 3. Ergebnis: Kennzeichen einer Steuervergünstigung bei persönlichen Steuerbefreiungen .....                                           | 147 |
| II. Sachliche Steuerbefreiungen .....                                                                                                 | 148 |
| 1. Steuervergünstigungen in § 3 EStG .....                                                                                            | 149 |
| 2. Steuervergünstigungen in § 13 ErbStG.....                                                                                          | 151 |
| 3. Ergebnis: Kennzeichen einer Steuervergünstigung bei sachlichen Steuerbefreiungen .....                                             | 152 |
| III. Steuerbefreiungen in der Bemessungsgrundlage .....                                                                               | 153 |
| 1. Steuervergünstigungen durch Bewertungsfreiheiten.....                                                                              | 154 |
| a) Die Berechnung des Steuergegenstandes nach unterschiedlichen Methoden als Steuervergünstigung am Beispiel der Erbschaftsteuer..... | 155 |

|                                                                                                            |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| b) Abschreibungsfreiheiten und ähnliche Instrumente als Beispiel für Steuervergünstigungen .....           | 156 |
| 2. Steuervergünstigung durch Freibeträge und verwandte Instrumente .....                                   | 158 |
| a) Grundfreibeträge .....                                                                                  | 159 |
| b) Freigrenzen .....                                                                                       | 160 |
| c) Höchstbeträge .....                                                                                     | 161 |
| d) Pauschbeträge .....                                                                                     | 161 |
| e) Freibeträge im engeren Sinn .....                                                                       | 164 |
| 3. Steuervergünstigungen durch die Sonderausgaben des Einkommensteuergesetzes .....                        | 165 |
| 4. Verlustausgleich und Verlustabzug als Steuervergünstigung .....                                         | 169 |
| 5. Ergebnis: Kennzeichen von Steuervergünstigungen in der Bemessungsgrundlage .....                        | 172 |
| IV. Steuerermäßigungen .....                                                                               | 174 |
| 1. Steuersatzermäßigungen als Steuervergünstigungen .....                                                  | 174 |
| 2. Steuerbetragsermäßigungen als Steuervergünstigung .....                                                 | 178 |
| 3. § 163 AO als Steuervergünstigung .....                                                                  | 179 |
| 4. Ergebnis .....                                                                                          | 180 |
| B. Vergünstigungen nach der Steuerentstehung .....                                                         | 181 |
| I. Steuererlass .....                                                                                      | 182 |
| II. Verschiebung der Fälligkeit .....                                                                      | 182 |
| 1. Stundung .....                                                                                          | 183 |
| 2. Zahlungsaufschub und Aussetzung der Vollziehung .....                                                   | 183 |
| III. Begünstigung im Vollstreckungsverfahren .....                                                         | 184 |
| IV. Begünstigung durch Prämien und Zulagen .....                                                           | 185 |
| V. Ergebnis: Steuervergünstigungen nach der Steuerentstehung .....                                         | 185 |
| C. Verfahrensrechtliche Ausgestaltung von Steuervergünstigungen .....                                      | 186 |
| I. Grundform: Entscheidung im Festsetzungsverfahren .....                                                  | 186 |
| II. Das Bescheinigungsverfahren .....                                                                      | 186 |
| III. Das Antragsverfahren .....                                                                            | 187 |
| IV. Steuervergünstigungen durch Verwaltungsverfahren .....                                                 | 188 |
| V. Ergebnis .....                                                                                          | 189 |
| D. Zusammenfassung .....                                                                                   | 190 |
| 2. Teil: Vorgaben der deutschen Rechtsordnung an die Gewährung von Steuervergünstigungen .....             | 195 |
| § 5 Allgemeine verfassungsrechtliche Vorgaben .....                                                        | 196 |
| A. Grundsätzliche Zulässigkeit der Steuervergünstigungen als Instrument interventionistischer Zwecke ..... | 196 |
| I. Generelle Unzulässigkeit von Steuersubventionen .....                                                   | 197 |
| II. Bedingte Zulässigkeit von Steuersubventionen .....                                                     | 197 |
| III. Verfassungsrechtliche Legitimation von Steuersubventionen .....                                       | 197 |
| 1. Das Verhältnis von Staat und Wirtschaft nach dem Grundgesetz .....                                      | 197 |
| 2. Art. 109 Abs. 2 GG als Legitimationsgrundlage .....                                                     | 198 |
| IV. Ergebnis .....                                                                                         | 200 |

|                                                                                                  |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| B. Bedingungen verfassungsrechtlicher Zulässigkeit interventionistischer Zwecksetzungen .....    | 200 |
| I. Verfassungsmäßiges Differenzierungsziel .....                                                 | 202 |
| 1. Zulässigkeit der Umverteilung .....                                                           | 203 |
| 2. Zulässigkeit der Lenkung .....                                                                | 204 |
| 3. Zwischenergebnis .....                                                                        | 205 |
| II. Verfassungsmäßiges Differenzierungskriterium .....                                           | 205 |
| III. Verhältnis Differenzierungsziel und Differenzierungskriterium .....                         | 206 |
| 1. Eignung der Differenzierung .....                                                             | 206 |
| a) Auswirkung von Regressionseffekten auf die Eignung .....                                      | 207 |
| aa) generelle Problematik von Regressionseffekten .....                                          | 207 |
| bb) Regressionseffekt und lenkende Steuervergünstigung .....                                     | 209 |
| cc) Regressionseffekte und umverteilende Steuervergünstigung .....                               | 210 |
| dd) Zwischenergebnis .....                                                                       | 212 |
| b) Prognosespielräume des Gesetzgebers .....                                                     | 212 |
| c) Zwischenergebnis .....                                                                        | 214 |
| 2. Erforderlichkeit der Differenzierung .....                                                    | 215 |
| a) Erforderlichkeit als mildestes Mittel .....                                                   | 215 |
| b) Erforderlichkeit als wirtschaftlichstes Mittel .....                                          | 217 |
| 3. Angemessenheit der Differenzierung .....                                                      | 218 |
| 4. Zwischenergebnis .....                                                                        | 219 |
| IV. Ergebnis zu B. ....                                                                          | 220 |
| C. Ergebnis .....                                                                                | 221 |
| § 6 Kompetenzrechtliche Anforderungen an Steuervergünstigungen .....                             | 223 |
| A. Gesetzliche Grundlage .....                                                                   | 223 |
| I. Rechtsprechung zum steuerlichen Gesetzesvorbehalt .....                                       | 224 |
| II. Stimmen der Literatur zum Gesetzesvorbehalt .....                                            | 226 |
| III. Stellungnahme .....                                                                         | 226 |
| 1. Geltung eines besonderen steuerrechtlichen Gesetzesvorbehalts .....                           | 227 |
| a) Wesentlichkeitstheorie .....                                                                  | 227 |
| b) Spezifische Besonderheiten des Steuerrechts .....                                             | 228 |
| c) Zwischenergebnis .....                                                                        | 230 |
| 2. Geltung des haushaltsrechtlichen Parlamentsvorbehalts für Steuervergünstigungen .....         | 230 |
| a) Reichweite des Haushaltsvorbehalts .....                                                      | 230 |
| b) Funktion des Haushaltsplans und seiner gesetzlichen Feststellung .....                        | 231 |
| c) Haushaltsrechtliche Bedeutung von Steuervergünstigungen .....                                 | 233 |
| aa) Haushaltspraxis und Meinungsstand .....                                                      | 233 |
| bb) Verfassungsrechtlicher Rahmen .....                                                          | 236 |
| cc) Differenzierung zwischen ausgabenersetzenden und steuersystembezogenen Vergünstigungen ..... | 237 |
| (1) Ausgabenersetzende Vergünstigungen .....                                                     | 237 |
| (2) Systembezogene Vergünstigungen .....                                                         | 238 |
| (3) Ergebnis zu cc) .....                                                                        | 240 |
| dd) Zwischenergebnis .....                                                                       | 240 |
| d) Ergebnis zu 2. ....                                                                           | 241 |

|                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| IV. Ergebnis zu A. ....                                                                 | 241 |
| B. Gesetzgebungskompetenzen .....                                                       | 241 |
| I. Gesetzgebungskompetenz zur Festlegung des Tatbestandes .....                         | 242 |
| 1. Rechtsprechung .....                                                                 | 242 |
| 2. Ansichten in der Literatur .....                                                     | 244 |
| 3. Stellungnahme .....                                                                  | 245 |
| 4. Ergebnis zu I. ....                                                                  | 247 |
| II. Haushaltsrechtliche Kompetenz .....                                                 | 248 |
| 1. Zuständigkeit von Bundes- und Landeshaushaltsgesetzgeber .....                       | 248 |
| a) Verteilungsmaßstab für die mit der Steuervergünstigung verbundenen Belastungen ..... | 248 |
| b) Konsequenzen des Art. 106 GG für die Zuständigkeit der Haushaltsgesetzgeber .....    | 251 |
| c) Die Bedeutung des Finanzausgleichs für die Steuervergünstigung .....                 | 252 |
| 2) Zuständigkeit im Einzelnen .....                                                     | 253 |
| a) Landes-, Bundes- und Gemeinschaftssteuern .....                                      | 253 |
| b) Anteil der Gemeinden an den Gemeinschaftssteuern .....                               | 253 |
| c) Gemeindesteuern .....                                                                | 255 |
| 3) Ergebnis zu II. ....                                                                 | 257 |
| III. Ergebnis zu B. ....                                                                | 258 |
| C. Verwaltung und Rechtsweg .....                                                       | 259 |
| I. Aufgabenkompetenz .....                                                              | 259 |
| II. Konsequenzen für das Verwaltungsverfahren .....                                     | 260 |
| III. Konsequenzen für den Rechtsschutz .....                                            | 262 |
| IV. Ergebnis zu C. ....                                                                 | 262 |
| D. Ergebnis .....                                                                       | 263 |
| § 7 Formelle Anforderungen an Steuervergünstigungen .....                               | 266 |
| A. Vorgaben an die Festlegung des Tatbestandes .....                                    | 266 |
| I. Anforderungen an die Begründung .....                                                | 266 |
| 1. Verfassungsrechtliche Begründungspflicht .....                                       | 267 |
| a) Keine Begründungspflicht für Gesetzentwürfe .....                                    | 267 |
| b) Begründungspflicht für Gesetzentwürfe .....                                          | 268 |
| c) Position des Bundesverfassungsgerichts .....                                         | 268 |
| 2. Verfassungsrechtliche Begründungslast .....                                          | 269 |
| 3. Ergebnis zu I. ....                                                                  | 270 |
| II. Anforderungen an die normative Gestaltung .....                                     | 271 |
| 1. Rechtstatsächliche Voraussetzungen .....                                             | 271 |
| a) Die Schwierigkeit gesetzgeberischer Prognose .....                                   | 271 |
| b) Konsequenzen für die Zielvorgaben .....                                              | 273 |
| c) Konsequenzen für die Zwecktauglichkeit .....                                         | 273 |
| 2. Anforderungen an die Zweckbestimmung .....                                           | 274 |
| a) Formulierung des Zwecks .....                                                        | 274 |
| b) Ermittlung des Zwecks .....                                                          | 275 |
| c) Ergebnis .....                                                                       | 276 |
| 3. Anforderungen an die Zwecktauglichkeit .....                                         | 277 |
| a) Spezifische Probleme von Steuervergünstigungen .....                                 | 277 |

|                                                                                                    |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| b) Wahl geeigneter finanzpolitischer Instrumente.....                                              | 279 |
| c) Kontrollmechanismen für Wirkung und Zielerreichung .....                                        | 280 |
| d) Ergebnis zu 3. ....                                                                             | 282 |
| 4. Ergebnis zu II. ....                                                                            | 282 |
| III. Ergebnis zu A. ....                                                                           | 283 |
| B. Haushaltsrechtliche Vorgaben .....                                                              | 283 |
| I. Möglichkeiten einer Einordnung von Steuervergünstigungen in den<br>Haushaltsplan.....           | 284 |
| 1. Allgemeiner Finanzierungsvorbehalt für Steuervergünstigungen.....                               | 285 |
| 2. Steuervergünstigungen als haushaltsrechtliche Ausgaben .....                                    | 287 |
| a) Steuervergünstigungen als Ausgaben auf Grund des<br>Vollständigkeitsprinzips.....               | 287 |
| b) Einordnung auf Basis des geltenden einfachen Haushaltsrechts.....                               | 287 |
| c) Ausgabencharakter auf Grund der Funktion des Haushaltsplans .....                               | 288 |
| aa) Finanzpolitische Funktion .....                                                                | 288 |
| bb) Politische Funktion.....                                                                       | 289 |
| cc) Wirtschaftspolitische Funktion.....                                                            | 290 |
| dd) Kontrollfunktion.....                                                                          | 291 |
| d) Zwischenergebnis .....                                                                          | 292 |
| 3. Steuervergünstigungen als Einnahmenminderung .....                                              | 292 |
| a) Steuervergünstigungen als Teil der Einnahmen im Haushaltsplan .....                             | 292 |
| b) Die Ausweisung von Mindereinnahmen.....                                                         | 293 |
| c) Praktische Probleme.....                                                                        | 295 |
| d) Rechtswirkung der Ausweisung im Haushaltsplan .....                                             | 296 |
| e) Ergebnis zu 3.....                                                                              | 297 |
| 4. Ergebnis zu I. ....                                                                             | 297 |
| II. Art der Ausweisung von Steuervergünstigungen im Haushalt.....                                  | 298 |
| 1. Einzelveranschlagung .....                                                                      | 299 |
| 2. Zweckangaben .....                                                                              | 299 |
| 3. Bezifferung der Mindereinnahmen .....                                                           | 300 |
| 4. Ergebnis zu II. ....                                                                            | 301 |
| III. Ergebnis zu B.....                                                                            | 301 |
| C. Zusammenfassung .....                                                                           | 302 |
| § 8 Materielle Vorgaben für Steuervergünstigungen.....                                             | 304 |
| A. Grundrechtliche Grenzen der Gewährung .....                                                     | 305 |
| I. Steuervergünstigungen als Verletzung von Freiheitsrechten.....                                  | 305 |
| 1. Grundrechtsverletzung des Empfängers einer Steuervergünstigung.....                             | 305 |
| a) Möglichkeit einer Grundrechtsbeeinträchtigung bei unverteilenden<br>Steuervergünstigungen ..... | 305 |
| b) Möglichkeit einer Grundrechtsbeeinträchtigung bei lenkenden<br>Steuervergünstigungen .....      | 306 |
| aa) Grundrechtsbetroffenheit von Subventionsempfängern .....                                       | 307 |
| bb) Besonderheiten für Steuersubventionen .....                                                    | 309 |
| c) Zwischenergebnis.....                                                                           | 309 |
| 2. Verletzung von Freiheitsrechten des Nichtbegünstigten.....                                      | 310 |
| a) Verletzung durch höhere Steuerbelastung.....                                                    | 310 |

|                                                                                                      |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| aa) Steuerbelastung als Grundrechtseingriff.....                                                     | 310 |
| bb) Ungleiche Steuerbelastung als Eingriff.....                                                      | 312 |
| cc) Zwischenergebnis .....                                                                           | 313 |
| b. Verletzung der Wettbewerbsfreiheit des Nichtbegünstigten .....                                    | 313 |
| aa) Wettbewerbsfreiheit als grundrechtlich geschütztes Recht.....                                    | 313 |
| bb) Eingriff durch Begünstigung eines Dritten.....                                                   | 314 |
| cc) Verletzung der Wettbewerbsfreiheit.....                                                          | 317 |
| c) Ergebnis zu 2.....                                                                                | 318 |
| 3. Ergebnis zu I .....                                                                               | 318 |
| II. Verletzung der Gleichheit durch Steuervergünstigungen.....                                       | 318 |
| 1. Gleichheitsgerechte Ausgestaltung von Steuervergünstigungen .....                                 | 319 |
| 2. Differenzierungsverbote.....                                                                      | 320 |
| a) Besondere Gleichheitsgarantien als Differenzierungsverbote .....                                  | 321 |
| aa) Gleichberechtigung von Mann und Frau .....                                                       | 321 |
| bb) Unterscheidungsverbote des Art. 3 Abs. 3 GG .....                                                | 323 |
| cc) Sonstige Gleichheitsgarantien .....                                                              | 325 |
| b) Sonstige verfassungsrechtliche Differenzierungsverbote .....                                      | 326 |
| c) Ergebnis zu 2.....                                                                                | 327 |
| 3. Ergebnis zu II. ....                                                                              | 328 |
| III. Ergebnis zu A. ....                                                                             | 329 |
| B. Grenzen des Abbaus von Steuervergünstigungen.....                                                 | 329 |
| I. Verletzung von Grundrechten .....                                                                 | 330 |
| 1. Verletzung von Freiheitsrechten durch Aufhebung einer umverteilenden<br>Steuervergünstigung ..... | 330 |
| a) Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG oder Art. 2 Abs. 1 GG ? .....                                       | 331 |
| b) Verletzung.....                                                                                   | 332 |
| c) Zwischenergebnis.....                                                                             | 333 |
| 2. Verletzung von Freiheitsrechten durch Aufhebung einer lenkenden<br>Steuervergünstigung .....      | 333 |
| a) Verletzung des Art 14 Abs. 1 GG .....                                                             | 333 |
| b) Verletzung sonstiger Grundrechte .....                                                            | 334 |
| 3. Ergebnis zu I. ....                                                                               | 334 |
| II. Verletzung des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes .....                                        | 335 |
| 1. Verfassungsrechtliche Grundlage eines Rückwirkungsverbots .....                                   | 335 |
| 2. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Rückwirkung.....                                 | 335 |
| a) Echte Rückwirkung.....                                                                            | 335 |
| b) Unechte Rückwirkung .....                                                                         | 336 |
| c) Neue Tendenzen? .....                                                                             | 337 |
| d) Zusammenfassung .....                                                                             | 338 |
| 3. Stimmen der Literatur .....                                                                       | 339 |
| 4. Stellungnahme.....                                                                                | 340 |
| a) Grenzen bei umverteilenden Steuervergünstigungen .....                                            | 340 |
| aa) Eingriff in bereits abgeschlossene Besteuerungsvorgänge .....                                    | 340 |
| bb) Eingriff in laufende Besteuerungsvorgänge .....                                                  | 342 |
| (1) Verletzung des rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes .....                                        | 342 |
| (2) Maßgeblicher Zeitpunkt.....                                                                      | 343 |

|                                                                                              |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| (3) Zwischenergebnis .....                                                                   | 344 |
| dd) Ergebnis zu a).....                                                                      | 345 |
| b) Grenzen bei Steuersubventionen.....                                                       | 345 |
| aa) Eingriff in bereits abgeschlossene Besteuerungsvorgänge .....                            | 345 |
| bb) Eingriff in laufende Besteuerungsvorgänge .....                                          | 346 |
| cc) Ergebnis zu b).....                                                                      | 348 |
| 5. Ergebnis zu II.....                                                                       | 348 |
| III. Ergebnis zu B.....                                                                      | 349 |
| C. Verfassungsrechtliche Ansprüche auf Gewährung von Steuervergünstigungen.....              | 349 |
| I. Unmittelbare Ansprüche aus Grundrechten.....                                              | 350 |
| II. Gleichheitsrechtliche Ansprüche.....                                                     | 351 |
| 1. Grundrechtliche Differenzierungsgebote .....                                              | 352 |
| a) Art. 1 Abs. 1 GG als Differenzierungsgebot .....                                          | 352 |
| b) Art 6 Abs. 1 GG als Differenzierungsgebot.....                                            | 354 |
| c) Art. 14 GG als Differenzierungsgebot .....                                                | 356 |
| d) Weitere verfassungsrechtliche Fördergebote .....                                          | 358 |
| 1. Staatsziele als Differenzierungsgebote? .....                                             | 359 |
| 3. Ergebnis zu II.....                                                                       | 360 |
| II. Ergebnis zu C.....                                                                       | 361 |
| D. Zusammenfassung .....                                                                     | 361 |
| 3. Teil: Vorgaben des europäischen Rechts .....                                              | 363 |
| § 9 Steuervergünstigungen in der Gemeinschaftsrechtsordnung.....                             | 364 |
| A. Der gemeinschaftsrechtliche Begriff der Steuervergünstigung .....                         | 364 |
| I. Textbefund .....                                                                          | 364 |
| II. Der gemeinschaftsrechtliche Begriff der Steuer.....                                      | 365 |
| 1. Relevanz für den Begriff der Steuervergünstigung.....                                     | 365 |
| 2. Begriff der Steuer in den Gemeinschaftsverträgen .....                                    | 365 |
| 3. Abgrenzung Steuer und Abgabe .....                                                        | 366 |
| B. Steuervergünstigungen im Bereich der Gemeinschaftsabgaben .....                           | 366 |
| C. Steuervergünstigungen auf gemeinschaftsrechtlicher Basis .....                            | 367 |
| I. Allgemeine Grenzen von Steuervergünstigungen auf gemeinschaftsrechtlicher Grundlage ..... | 368 |
| 1) Diskriminierungsverbote .....                                                             | 368 |
| 2. Gemeinschaftsrechtliche Grundrechte .....                                                 | 370 |
| a) Allgemeiner Gleichheitssatz .....                                                         | 371 |
| aa) Ungleichbehandlung.....                                                                  | 372 |
| bb) Rechtfertigung.....                                                                      | 373 |
| b) Wettbewerbsfreiheit.....                                                                  | 374 |
| aa) Grundrechtlicher Schutz der Wettbewerbsfreiheit.....                                     | 374 |
| bb) Das Prinzip der Wettbewerbsneutralität.....                                              | 375 |
| c) Sonstige Grundrechte .....                                                                | 376 |
| d) Förderungsgebote durch Gemeinschaftsgrundrechte .....                                     | 377 |
| 3. Das Subsidiaritätsprinzip .....                                                           | 377 |
| a) Anwendbarkeit .....                                                                       | 378 |
| b) Materielle Vorgaben .....                                                                 | 379 |

|                                                                                  |     |
|----------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4) Erforderlichkeits- und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.....                     | 380 |
| a) Erforderlichkeitsprinzip gegenüber den Mitgliedstaaten .....                  | 381 |
| b) Verhältnismäßigkeitsprinzip gegenüber den Marktbürgern.....                   | 383 |
| 5) Das Prinzip der Gemeinschaftstreue.....                                       | 384 |
| a) Steuervergünstigungen zu Lasten der staatlichen Haushalte.....                | 384 |
| b) Steuervergünstigungen zu Lasten des Gemeinschaftshaushalts.....               | 386 |
| 6) Ergebnis .....                                                                | 388 |
| II. Ermächtigungsgrundlagen für Steuervergünstigungen .....                      | 388 |
| 1. Harmonisierung der indirekten Steuern (Art. 93 EG) .....                      | 389 |
| a) Begriff der Harmonisierung .....                                              | 389 |
| b) Notwendigkeit für den Binnenmarkt.....                                        | 390 |
| aa) Binnenmarkt .....                                                            | 390 |
| bb) Notwendigkeit .....                                                          | 392 |
| c) Folgen für Steuervergünstigungen auf Basis des Art. 93 EG.....                | 393 |
| aa) Steuervergünstigungen bei der Mehrwertsteuer .....                           | 394 |
| (1) Besteuerungssysteme .....                                                    | 394 |
| (2) Bedeutung der Systemfrage für Steuervergünstigungen .....                    | 395 |
| (3) Steuergrenzen im Binnenmarkt.....                                            | 396 |
| (4) Zulässiger Umfang der Harmonisierung von Steuervergünstigungen .....         | 398 |
| bb) Steuervergünstigungen bei den Verbrauchsteuern .....                         | 399 |
| cc) Sonstige indirekte Steuern .....                                             | 400 |
| 2. Harmonisierung nach Art. 94 EG.....                                           | 402 |
| a) Art. 94 EG als Grundlage einer Steuerharmonisierung.....                      | 402 |
| b) Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten ..... | 403 |
| c) Unmittelbare Auswirkung auf den gemeinsamen Markt.....                        | 404 |
| aa) Begriff des Gemeinsamen Marktes.....                                         | 404 |
| bb) Unmittelbare Auswirkung .....                                                | 405 |
| d) Steuervergünstigungen auf Basis von Art. 94 EG.....                           | 406 |
| aa) Allgemeine Möglichkeiten einer Harmonisierung.....                           | 406 |
| bb) Harmonisierung zu Abwehr eines schädlichen Steuerwettbewerbs .....           | 407 |
| 3) Harmonisierung nach Art. 95 EG .....                                          | 411 |
| 4) Steuerliche Exportbeihilfen .....                                             | 412 |
| a) Gemeinsame Handelspolitik als Grundlage steuerliche Förderung.....            | 412 |
| b) Koordinationsbefugnis nach Art. 132 EG .....                                  | 413 |
| c) Grenzen durch internationale Abkommen insbesondere das WTO-Abkommen.....      | 415 |
| 5) Steuervergünstigungen auf Basis sonstiger Kompetenzgrundlagen .....           | 416 |
| 6) Erweiterte Befugnisse nach Art. 308 EG .....                                  | 417 |
| III. Ergebnis zu C.....                                                          | 418 |
| D. Zusammenfassung .....                                                         | 418 |
| § 10 Grenzen mitgliedstaatlicher Steuervergünstigungen .....                     | 422 |
| A. Die Bedeutung des Beihilfeverbotes für Steuervergünstigungen .....            | 422 |
| I. Steuervergünstigungen als Beihilfen i. S. v. Art. 87 Abs. 1 EG.....           | 423 |

|                                                                                                       |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Begriff der Beihilfe .....                                                                         | 423 |
| 2. Grundsätzliche Einordnung der Steuervergünstigung als Beihilfe.....                                | 423 |
| 3. Selektive Begünstigung von Unternehmen oder Produktionszweigen.....                                | 424 |
| a) Allgemeine oder selektive Regelung.....                                                            | 425 |
| b) Unternehmen oder Produktionszweige als Begünstigte.....                                            | 426 |
| 4. Tatsächliche oder drohende Wettbewerbsverfälschungen .....                                         | 428 |
| 5. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten.....                                     | 429 |
| II. Ausnahmen vom Beihilfenverbot.....                                                                | 430 |
| 1. Verstoß gegen sonstige Vertragsregeln.....                                                         | 431 |
| 2. Steuervergünstigungen als Betriebsbeihilfen .....                                                  | 432 |
| 3. Steuervergünstigungen zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung bestimmter Gebiete .....      | 434 |
| 4. Ergebnis .....                                                                                     | 435 |
| III. Beihilfeverfahren .....                                                                          | 435 |
| 1. Allgemeines .....                                                                                  | 435 |
| 2. Folgen für die nationale Steuergesetzgebung.....                                                   | 436 |
| a) Notwendigkeit eines Vorbehalts im Steuergesetz .....                                               | 436 |
| b) Nichtdurchführung durch die Finanzverwaltung .....                                                 | 437 |
| c) Ergebnis .....                                                                                     | 438 |
| IV. Rückforderung gemeinschaftsrechtswidriger Steuervergünstigungen.....                              | 439 |
| 1. Grundsatz der Rückforderung.....                                                                   | 439 |
| 2. Rechtsgrundlage im deutschen Steuerrecht.....                                                      | 439 |
| V. Ergebnis zu A.....                                                                                 | 442 |
| B. Gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbote .....                                              | 443 |
| I. Diskriminierungen durch Steuervergünstigungen bei indirekten Steuern .....                         | 443 |
| 1. Allgemeine Bedeutung .....                                                                         | 443 |
| 2. Diskriminierungsverbot nach Art. 90 Abs. 1 EG.....                                                 | 445 |
| a) Gleichartigkeit der Waren.....                                                                     | 445 |
| b) Belastungsvergleich .....                                                                          | 445 |
| c) Zulässigkeit von Steuervergünstigungen.....                                                        | 446 |
| 3. Protektionsverbot nach Abs. 2 .....                                                                | 447 |
| 4. Steuervergünstigungen nach Art. 91 und 92 EG.....                                                  | 448 |
| 5. Indirekte Besteuerung von Dienstleistungen.....                                                    | 449 |
| II. Diskriminierungen durch Steuervergünstigungen bei direkten Steuern .....                          | 449 |
| 1. Rechtsgrundlagen.....                                                                              | 449 |
| 2. Allgemeine Struktur des Diskriminierungsverbotes .....                                             | 450 |
| a) Kriterium der Staatsangehörigkeit.....                                                             | 451 |
| b) Diskriminierung .....                                                                              | 451 |
| c) Anwendungsbereich des Vertrages .....                                                              | 452 |
| d) Rechtfertigung .....                                                                               | 452 |
| aa) Rechtfertigungsfähigkeit.....                                                                     | 452 |
| bb) Rechtfertigungsgründe .....                                                                       | 453 |
| 3. Anforderungen des Diskriminierungsverbotes an die Gewährung von Steuervergünstigungen.....         | 454 |
| a) Grundsätzliche Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden ..... | 454 |

|                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------|-----|
| b) Ungleichbehandlung .....                                     | 455 |
| c) Rechtfertigungen .....                                       | 456 |
| aa) Kohärenz des Steuersystems.....                             | 456 |
| bb) Vorteilsausgleich.....                                      | 458 |
| cc) Fiskalische Gründe .....                                    | 458 |
| dd) sonstige Rechtfertigungsgründe .....                        | 460 |
| d) Ergebnis .....                                               | 460 |
| 4. Besonderheiten im Rahmen des Kapitalverkehrs.....            | 461 |
| a) Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit.....           | 461 |
| b) Reichweite des Steuervorbehaltes in Art. 58 Abs. 1 a EG..... | 462 |
| III. Ergebnis zu B.....                                         | 464 |
| C. Gemeinschaftsrechtliche Beschränkungsverbote .....           | 465 |
| I. Rechtliche Grundlagen .....                                  | 465 |
| II. Steuervergünstigungen und Beschränkungsverbote.....         | 466 |
| 1. Direkte Steuern .....                                        | 466 |
| 2. Indirekte Steuern .....                                      | 467 |
| III. Ergebnis zu C.....                                         | 467 |
| D. Sekundärrechtliche Bindungen .....                           | 468 |
| E. Verpflichtungen im Rahmen der Wirtschaftspolitik .....       | 469 |
| I. Koordinierungspflicht.....                                   | 469 |
| II. Folgen für Zielsetzungen der Steuerpolitik .....            | 470 |
| III. Ergebnis .....                                             | 470 |
| F. Zusammenfassung .....                                        | 471 |
| Schlussbetrachtung.....                                         | 473 |
| Ergebnisse in Thesen .....                                      | 474 |
| Literaturverzeichnis .....                                      | 478 |
| Stichwortverzeichnis.....                                       | 510 |